



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10384.723200/2019-49
ACÓRDÃO	2002-010.532 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de setembro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LEONARDO JORGE MARINHO APOLINARIO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016, 2017

LANCAMENTO. COMPTÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE LIMITE TERRITORIAL. SUMULA CARF Nº 27.

É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.

LANÇAMENTO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA. INOCORRÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 162.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento.

DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA.

A fiscalização tem o dever de desconsiderar os atos e negócios jurídicos, a fim de aplicar a lei sobre os fatos geradores efetivamente ocorridos, sendo que esse dever está implícito na atribuição de efetuar lançamento e decorre da própria essência da atividade de fiscalização tributária, que deve buscar a verdade material com prevalência da substância sobre a forma.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. SIMULAÇÃO.

Constatada a simulação de distribuição de lucros pagos pela sociedade em conta de participação, os rendimentos obtidos pelo sócio participante em virtude da prestação de serviços contratados pelo sócio ostensivo devem ser tributados na pessoa física do sócio participante.

MULTA QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

Demonstrados nos autos que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra nas hipóteses tipificadas nos art. 71, 72, 73 da Lei nº 4.502, de 1964, justifica-se a imposição da multa qualificada.

RETROATIVIDADE BENIGNA. MULTA QUALIFICADA. REDUÇÃO PARA 100%.

A multa qualificada lançada em dobro (150%), nos termos do art. 44, I e §1º, na redação anterior à Lei nº 14.689, de 2023, deverá ser reduzida para o percentual (100%) que trata o inciso VI, §1º, do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, em obediência à aplicação da retroatividade benigna, nos termos do art. 106, inciso II, alínea 'c', do CTN.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa de ofício para 100%.

Assinado Digitalmente

Marcelo Freitas de Souza Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Maria Auxiliadora de Sousa Ramalho Fonseca – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Fernando Gomes Favacho, Luciana Costa Loureiro Solar, Marcelo Freitas de Souza Costa, Maria Auxiliadora de Sousa Ramalho Fonseca (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra o contribuinte acima identificado, relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Física, decorrente da constatação da classificação indevida de rendimentos, referente aos exercícios 2015 a 2018.

De acordo com o Relatório Fiscal (e-fls. 14/33), extrai-se que a ação fiscal está relacionada com os fatos narrados na “Operação Fake Money”, realizada em 28 de setembro de 2018, que visou a desarticulação de uma organização especializada em cessão de créditos financeiros a contribuintes da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), com o objetivo de “quitação” ou “compensação” com tributos federais.

Leonardo Jorge Marinho Apolinário, no período objeto da ação fiscal, janeiro/2014 a dezembro/2017, atuou como intermediário, pessoa física, na oferta de créditos públicos inidôneos às pessoas jurídicas compradoras, contribuintes da RFB, mediante a prestação de serviços desenvolvidos e acompanhados pelas pessoas jurídicas vendedoras, objetivando a quitação de forma fraudulenta de tributos federais.

Foram realizados Instrumentos Particulares de Contrato de Constituição de Sociedade em Conta de Participação (SCP) entre as pessoas jurídicas vendedoras, APPEX Consultoria Tributária, ALPHA ONE Administração de Ativos, ALPHABUSINESS Participações e Representações, denominadas “SÓCIO OSTENSIVO” e o contribuinte sob ação fiscal, qualificado como “SÓCIO PARTICIPANTE”.

O valor da remuneração do sócio participante, previsto nos contratos de constituição das SCPs, pago pelo sócio ostensivo, oriundo das transações envolvendo os títulos públicos inidôneos, foi informado nos “Comprovantes de Rendimentos” das empresas vendedoras como rendimentos isentos e não tributáveis, na forma de distribuição de lucros e dividendos.

Observa-se que os fatos narrados denotam a montagem de uma fraude contra o fisco. As empresas vendedoras dos créditos públicos inidôneos recrutavam pessoas físicas/jurídicas para atuarem como intermediários na venda desses créditos. Para tanto, formalizavam contratos de constituição de Sociedade em Conta de Participação (SCP), nos quais as empresas vendedoras se qualificavam como “Sócio Ostensivo” e os intermediários como “Sócio Participante”. O montante estipulado para o capital social era irrisório, simbólico; geralmente no valor de R\$ 1.000,00 (um mil reais). O objetivo principal desse arranjo fraudulento era tornar livre da tributação os rendimentos auferidos, advindos das transações ilegais.

A fiscalização concluiu por desconsiderar os Contratos de Constituição de Sociedade em Conta de Participação, firmados entre APPEX, ALPHA ONE e ALPHABUSINESS e o fiscalizado,

descaracterizando a remuneração auferida sob a forma de Rendimentos Isentos e Não Tributáveis, Lucros e Dividendos, e qualificando-a como rendimentos tributáveis pela prestação dos serviços à pessoa jurídica, conforme recibos de pagamento de comissão, anexados aos autos.

Após apresentação da impugnação por parte do contribuinte, foi proferido Acórdão nº 06-68.506 - 6ª TURMA da DRJ em Curitiba/PR de e-fls. 393/422, a qual julgou procedente o lançamento.

Inconformado com referida decisão, o contribuinte apresentou recurso voluntário (e-fls. 430/442), repisando às alegações da impugnação, motivo pelo qual adoto o relatório da DRJ:

(...)

“Entende-se por competência administrativa o poder atribuído ao agente da Administração para o desempenho específico de suas funções. A competência resulta da lei e por ela é delimitada. Todo ato emanado de agente incompetente, ou realizado além do limite de que dispõe a autoridade incumbida de sua prática, é inválido por lhe faltar um elemento básico de sua perfeição, qual seja, o poder jurídico para manifestar a vontade da Administração (Fábio Brych, MEIRELLES, 2006. p. 151).”

(...)

d) “assim, em decorrência do acima descrito, requer desde já o reconhecimento por parte da Turma Julgadora desta Impugnação quanto a nulidade da fiscalização realizada integralmente pela Delegacia de Teresina, PI, com a consequente anulação do Auto de Infração lavrado, por terem sido emanado por Autoridade Incompetente.”

Do Flagrante Cerceamento de Defesa durante o Processo Fiscalizatório e da Garantia do Contraditório no Processo e nos Procedimentos Tributários

6. sustenta que “ciente da ação fiscal que corria contra si, este contribuinte, exercendo o seu direito constitucional do devido processo legal, do direito de ser fiscalizado em seu domicílio, requereu uma senha de atendimento WVF2, em 23/07/2019, junto a SRFB em São Paulo, seu domicílio tributário legal, para que pudesse entregar os documentos solicitados pessoalmente ao auditor fiscalizante, assim como para esclarecer pessoalmente ao auditor eventuais dúvidas, tudo em consonância com o devido processo legal, sem caracterizar ‘cerceamento de defesa’.”

(...)

Da Nulidade – Bitributação

7. segundo o Impugnante “a Autoridade Fiscalizadora utiliza os dados do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) deste Impugnante, que foi devidamente recolhido e declarado pelas fontes pagadoras, quais sejam, Appex, Alpha One e Alphabusiness, para autuar este contribuinte sob a justificativa, que o valor tributado deveria ser maior, na alíquota de 27,5%,

pessoa física.” [...] “Porém, se equivocou o auditor em abater o valor já retido do mesmo fato gerador, e aplicou o percentual de 27,5% sem nenhum ‘abatimento’ do que já foi recolhido pelas fontes pagadoras.”

(...)

DO MÉRITO

Da Sociedade em Conta de Participação

8. Argumenta o Impugnante que, “conforme se afere das razões de autuação, a principal motivação da fiscalização foi a desconsideração das Sociedades em Conta Participação firmadas entre o Impugnante e suas sócias ostensivas.” [...] “E como maior razão para a desconsideração das SCP, adotou o fisco tese de que as comissões não podem ser tributadas na forma da SCP.” [...] “Parte o fisco da tese que a SCP tem como premissa um sócio participante que contribui com recursos financeiros e um sócio ostensivo que executa sob sua responsabilidade as atividades-fim da SCP.”

a) “a constituição de uma sociedade em conta de participação é uma livre e simplificada negociação entre partes, com o propósito de empreenderem uma atividade conjuntamente, podendo o sócio participante contribuir com dinheiro, know how e expertise em determinada área, rede de contatos, enfim, com uma série de outros bens, corpóreos ou não, mas que são de interesse comum para a atividade fim almejada pela SCP.”

b) “cabe destacar que a sócio participante investiu, sim, recursos financeiros no empreendimento, uma vez que para angariar clientes investiu recursos próprios em viagens, telefonemas, reuniões e outros, relacionados à intermediação necessária para a obtenção da prestação dos serviços-fim da SCP pelo sócio ostensivo.”

(...)

f) “a contribuição para a formação do capital social (integralização), deverá ser controlada, igualmente, pelo sócio ostensivo, responsável por toda escrituração, balanços e demonstrativos da SCP.” [...] “Assim, não há que se falar em eventual nulidade ou mácula na constituição da SCP pelo fato de eventualmente não constar nos balanços e registros do sócio participante, investimentos financeiros na SCP ou pela simples nomenclatura ‘comissões’. A Lei não exige que o faça, conforme acima comprovado.”

Da Responsabilidade do Sócio Ostensivo pelas Obrigações Tributárias

9. “conforme acima exposto, a Sociedade em Conta de Participação encontra-se disciplinada nos artigos 991 a 996 do Código Civil Brasileiro.” [...] “Nesse tipo de sociedade, reconhece-se a existência de duas espécies de sócios: o ostensivo e o participante, também conhecido como ócio oculto ou sócio investidor.”

(...)

Multa Qualificada - Inexistência de Fraude pela Ausência de Dolo

10. “em que pese a legitimidade das SCP’s, conforme amplamente demonstrado acima, não havendo que se falar sequer em lançamento de impostos e contribuições sobre resultado das atividades da SCP (distribuição de lucros), no proporcional cabível ao sócio participante, têm-se que o agente fiscal autuou o Impugnante, com o severo agravante da multa qualificada, em 150%, o que resultou, ainda, na expedição de representação para fins penais.”

Ao fim requer que seja julgado totalmente improcedente o presente Auto de Infração, com o cancelamento da integralidade do crédito tributário.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Marcelo Freitas de Souza Costa**, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

PRELIMINARES

Da Competência Territorial

O contribuinte afirma que a autuação foi realizada pela DRF/Teresina, local diverso do seu domicílio tributário, gerando prejuízo para sua defesa.

Pois bem! A respeito da matéria, deixo de tecer maiores elucidações a respeito da matéria, tendo em vista o entendimento consolidado nos termos da Súmula CARF nº 27, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 27:

É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.

Neste aspecto, rejeito o pleito do contribuinte.

Da Nulidade – Cerceamento do Direito de Defesa

O Recorrente pugna pela nulidade do lançamento tendo em vista o cerceamento do direito de defesa. Afirma também que deve ser declarado nulo por ter havido uma bitributação, tendo em vista o recolhimento de IRRF pelas PJ's.

Em que pesem as substanciosas razões ofertadas pelo contribuinte, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o lançamento, corroborado pela decisão recorrida, apresenta-se formalmente incensurável, devendo ser mantido em sua plenitude.

Resta evidenciada a legitimidade da ação fiscal que deu ensejo ao presente lançamento, cabendo ressaltar que se trata de procedimento de natureza indeclinável para o Agente Fiscalizador, dado o caráter de que se reveste a atividade administrativa do lançamento, que é vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

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

De fato, o ato administrativo deve ser fundamentado, indicando a autoridade competente, de forma explícita e clara, os fatos e dispositivos legais que lhe deram suporte, de maneira a oportunizar ao contribuinte o pleno exercício do seu consagrado direito de defesa e contraditório, sob pena de nulidade.

E foi precisamente o que aconteceu com o presente lançamento. A simples leitura do Auto de Infração, “Relatório Fiscal”, “enquadramento legal” e demais informações fiscais, não deixa margem de dúvida recomendando a manutenção do lançamento.

Consoante se positiva dos anexos encimados, a fiscalização ao promover o lançamento demonstrou de forma clara e precisa os fatos que lhes suportaram, ou melhor, os fatos geradores do crédito tributário, não se cogitando na nulidade dos procedimentos.

Mais a mais, a exemplo da defesa inaugural, a contribuinte não trouxe qualquer elemento de prova capaz de comprovar que os lançamentos se encontram maculados por vício em sua formalidade, escorando seu pleito em simples arrazoado desprovido de demonstração do sustentado.

Destarte, é direito da contribuinte discordar com a imputação fiscal que lhe está sendo atribuída, sobretudo em seu mérito, mas não podemos concluir, por conta desse fato, isoladamente, que o lançamento não foi devidamente fundamentado na legislação de regência. O argumento de eventual erro do fato gerador, na eleição da base de cálculo e demais, se confundem com o mérito que iremos tratar posteriormente, como já dito, não ensejando em nulidade.

Concebe-se que o auto de infração foi lavrado de acordo com as normas reguladoras do processo administrativo fiscal, dispostas nos artigos 9º e 10º do Decreto nº 70.235/72 (com redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748/93), não se vislumbrando nenhum vício de forma que pudesse ensejar nulidade do lançamento.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, as hipóteses de nulidade são as previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, nos seguintes termos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões preferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Cabe ressaltar que, no processo administrativo, o litígio só vem a ser instaurado a partir da impugnação tempestiva da exigência (art. 14 do Decreto nº 70.235, de 1972), na chamada fase contenciosa, não se podendo cogitar de preterição do direito de defesa antes de materializada a própria exigência fiscal, por intermédio de auto de infração ou notificação do lançamento.

Por fim, este Conselho possui entendimento sumulado e vinculante segundo o qual:

Súmula CARF nº 162

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento.

Especificamente quanto a eventual bitributação, cabe esclarecer ao contribuinte que não há nos autos nenhum documento em que conste que as fontes pagadoras ALPHAONE, APPEX e ALPHABUSINESS tenham feito retenção na fonte de Imposto de Renda dos rendimentos pagos a ele, até porque esses rendimentos foram declarados como isentos e não tributáveis.

A Autoridade Fiscal deixa claro no item “3.1.4 Apuração do Montante do Imposto Devido - Omitido na DIRPF – Lançado de Ofício” do seu relatório, que a base de cálculo do imposto objeto do lançamento tributário são os rendimentos tributáveis declarados indevidamente como isentos e não tributáveis, pagos pelas empresas ALPHAONE, APPEX e ALPHABUSINESS, todas as demais fontes pagadoras do contribuinte foram excluídas do Auto de Infração, conforme fls. 145 a 148. Assim, não há que se falar em bitributação.

Logo, em face do exposto, rejeito a preliminar suscitada.

MÉRITO

Da Reclassificação dos Rendimentos

Como o contribuinte se insurge quantos aos valores mantidos na decisão de piso com os mesmos argumentos contidos na impugnação e por concordar com o referido Acórdão, transcrevo os argumentos ali contidos nos termos do art. 114 do RICARF, quais sejam:

20. Segundo a Autoridade Fiscal, a atividade do Impugnante prevista em cláusula dos “Instrumentos Particulares de Contrato de Constituição de Sociedade em Conta de Participação”, era prestação de serviços com recebimento de comissões para as empresas APPEX, ALPHA ONE e ALPHABUSINESS (sócios ostensivos), ou seja, atuava no sentido de angariar clientes para as essas empresas, contrariando a essência da sociedade em conta de participação, prevista no §1º do art. 991 do Código Civil.

20.1. O Impugnante argumenta que, “conforme se afere das razões da autuação, a principal motivação da fiscalização foi a desconsideração das Sociedades em

Conta Participação firmadas entre o Impugnante e suas sócias ostensivas.” [...] “E como maior razão para a desconsideração das SCP, adotou o fisco tese de que as comissões não podem ser tributadas na forma da SCP.”

20.2. Cabe esclarecer que o procedimento adotado pelo Fisco não está desconsiderando a natureza jurídica da Sociedade em Conta de Participação, porque o objetivo foi unicamente buscar a verdade material, de forma a determinar os atos realmente ocorridos e não aqueles aparentes.

20.3. A discussão gira em torno da prevalência da substância sobre a forma, em atenção ao qual deve a autoridade fiscalizadora, em cada situação analisada, avaliar a correspondência entre o fato concreto e a forma com a qual o mesmo se apresenta, prevalecendo, em caso de discordância entre ambos, o primeiro (fato concreto). A fiscalização, portanto, tem o dever de desconsiderar os atos e negócios jurídicos, a fim de aplicar a lei sobre os fatos geradores efetivamente ocorridos, sendo que esse dever está implícito na atribuição de efetuar lançamento e decorre da própria essência da atividade de fiscalização tributária, que deve buscar sempre a verdade material.

20.4. Estabelecidos os contornos da controvérsia, observa-se que a sociedade em conta de participação está regulada pelos artigos 991 a 996 do Código Civil. Cabe observar as disposições contidas nos artigos 991 a 993:

(...)

20.5. Emerge dos dispositivos transcritos que a SCP é uma organização não está sujeita a registro e não possui personalidade jurídica. Os sócios ostensivo e participante podem ser assim definidos:

- Sócio ostensivo: aquele que exerce a atividade que constitui o objeto social, em seu nome e sob sua própria e exclusiva responsabilidade. Todas as obrigações perante terceiros, sejam fornecedores, clientes, empregados e outros, são assumidas apenas pelo sócio ostensivo, e a ele compete responder por elas, praticando todas as operações em nome da SCP, registrando-as contabilmente como se fossem suas, porém identificando-as para fins de partilha dos respectivos resultados; e

- Sócio participante: todos os outros integrantes do empreendimento que não o sócio ostensivo. Não têm participação na gestão dos negócios e se obrigam somente perante esse último, sendo vedada sua interferência nas relações com terceiros, atribuição privativa do sócio ostensivo. Sua participação se consubstancia na disponibilização de recursos ao sócio ostensivo, que os aplicará em favor do objeto da conta. É, em regra, um investidor que acredita no projeto do sócio ostensivo e vislumbra obter resultados satisfatórios com sua implementação.

20.6. De plano, é possível inferir que a conta de participação, por suas características, constitui muito mais uma “parceria em investimento” do que propriamente uma sociedade. As pessoas participantes entregam recursos ao

sócio ostensivo que, atuando isoladamente perante terceiros, deverá executar o investimento objeto da conta de participação. Após ter praticado a atividade objeto da SCP, o sócio ostensivo deve apurar e recolher os tributos incidentes sobre a atividade, quantificar os ganhos ou perdas e, por fim, prestar contas aos sócios participantes.

20.7. Fica evidente que a SCP é uma forma jurídica aplicável à exploração de negócios e atividades em que faz sentido, ou é economicamente conveniente, se apenas o sócio ostensivo aparecer e obrigar-se perante terceiros. É a típica situação em que investidores, os denominados sócios participantes, confiando em habilidades, conhecimentos ou qualidades do sócio ostensivo, entregam-lhe recursos para que ele, operando isoladamente, realize atividade lucrativa, atendendo expectativas daqueles.

20.8. Observe-se que, como apontado pelo Impugnante, a SCP estava desobrigada de cadastro no CNPJ até 2014, quando da entrada em vigor da Instrução Normativa nº 1.470, de 2014.

20.9. Não se pode, no entanto, respaldar-se na flexibilidade e simplicidade, entre outros atributos que cercam a constituição da SCP, para descaracterizar totalmente essa forma de constituição e validar uma estrutura montada de modo adverso.

20.10. Cabe salientar que o exercício de organização da atividade econômica é livre, enquanto não afetar o legítimo interesse da sociedade e dos trabalhadores. Registre-se ainda que à Fiscalização não se permitem ingerências quanto à forma de administrar uma empresa, contudo, se o Contribuinte age, em matéria de tributação, de forma contrária à lei, o Fisco tem o poder-dever de agir.

20.11. Todas as SPCs constituídas entre a empresa APPEX/ALPHA ONE (sócias ostensivas) e o Impugnante (sócio participante), de fls. 116, 120, 124, 129, 132 e 136 (alterando-se apenas o cliente), tem como objeto social:

(...)

20.12. Fica claro que o sócio participante não atuava apenas como sócio investidor, mas diretamente na atividade fim da empresa, angariando clientes para APPEX e ALPHA ONE, prestando assim, serviços para o sócio ostensivo.

20.13. Ademais, em se tratando de uma sociedade em conta de participação, o único que poderia executar o objeto da suposta sociedade seria o sócio ostensivo, posição ocupada pelas empresas APPEX/ALPHA ONE, e somente essas é que poderiam se obrigar perante terceiros, executando o objeto da conta de participação em seu nome individual. Portanto, essas pessoas jurídicas é que, no caso da efetiva celebração desses negócios, deveriam assumir compromissos e diretamente executar os serviços objeto da conta em participação.

20.14. Revela-se, assim, que o funcionamento das SCPs está em desacordo com a natureza desse tipo de sociedade. Isto porque, na SCP o sócio participante

(investidor) poderá fiscalizar a administração dos negócios efetuados, porém, não lhe cabe tomar frente nas relações do sócio ostensivo perante terceiros.

(...)

20.16. Primeiramente, está claro que o sócio de uma sociedade simples pode contribuir para a formação do capital social com serviços. Quanto a isso, não há qualquer problema. Também resta claro que os dispositivos que normatizam as sociedades simples podem ser aplicados às SCP, mas o legislador é preciso ao complementar, “subsidiariamente e no que com ela for compatível” (art. 996 do Código Civil).

20.17. Assim, aplica-se à SCP, por exemplo, o sistema de deliberação por maioria e suas exceções, a participação nos lucros, as responsabilidades do sócio ostensivo por atos de gestão, o direito de retirada, etc., previstos para as sociedades simples. Por outro lado, a possibilidade de contribuição dos sócios participantes em serviços é algo completamente contrário à natureza jurídica da SCP e jamais poderá ser admitida.

20.18. A inteligência do Código Civil é evidente ao intérprete de boa-fé: tomadas as regras previstas para as sociedades simples, pode-se e deve-se considerá-las aplicáveis às SCP, desde que não sejam contrárias à própria natureza do instituto conta de participação.

20.19. Se o objetivo das partes era que o sócio participante, contribuísse com a sua força de trabalho para a consecução do objeto social, deveriam ter escolhido outro tipo de sociedade que não a sociedade em conta de participação para formalizar a empreitada.

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

20.21. Em relação à cláusula relacionada ao capital social, assim estabelecem os contratos de constituição das SCPs, celebrados pelo Impugnante e as empresas APPEX e ALPHA ONE.

(...)

20.23. Referido valor, por certo, não constituiu um essencial aporte para formação de um fundo social, já que, em uma verdadeira sociedade em conta de participação, cada um dos investidores é remunerado em face do montante investido, ao passo que, neste caso, o interesse do sócio participante era simplesmente prestar serviços ao sócio ostensivo.

20.24. Cabe esclarecer que o Impugnante não juntou aos autos, e o que poderia ter feito junto com a impugnação, nenhum documento que comprovasse que os rendimentos declarados são provenientes de sua participação nos lucros nas empresas, como por exemplo, Comprovante da sua participação na SCP e do aporte de recursos para a formação do "capital" da SCP na condição de sócio

oculto, Demonstração de Resultado da SCP, que segundo a lei deve ser apurado pelo sócio ostensivo, que também é responsável pela declaração de rendimentos e pelo recolhimento dos tributos e contribuições devidos pela SCP, Comprovação da tributação dos lucros na SCP, que, quando distribuídos, sujeitam-se às mesmas regras estabelecidas para a tributação na distribuição de lucros das demais sociedades.

20.25. Observe-se que o parágrafo único da Cláusula Oitava dos contratos de constituição das Sociedades em Conta de Participação” celebrados entre APPEX, ALPHA ONE e ALPHABUSINESS e o Impugnante, estabelecem o dever de prestação de contas mensal, por meio de balancetes e outros documentos, nos seguintes termos:

(...)

20.26. Contudo, o Impugnante não apresentou nenhum balancete, referente ao período de 2014 a 2017, ou outros documentos esclarecendo o andamento das operações da sociedade, visando a provar seu direito. Por outro lado, todos os documentos examinados convergem a demonstrar que os rendimentos foram declarados indevidamente como isentos, pois se tratam, na realidade, de rendimentos recebidos pela prestação de serviços as pessoas jurídicas.

20.27. A análise dos documentos juntados às fls. 156 a 309, denominados recibos de pagamentos de comissões, demonstra que o Impugnante recebia, de fato, comissões pelos serviços prestados para as empresas contratantes. Destaque-se que esses recibos emitidos não eram individualizados por clientes da APPEX ou APHA ONE, pois em alguns casos, num mesmo recibo havia referência a três ou quatro clientes.

20.28. A Autoridade Fiscal, visando a esclarecer os fatos, solicitou no Termo de Início do Procedimento Fiscal (TIPF), e depois, no Termo de Intimação Fiscal de nº 1, recibos individualizados dos valores recebidos, comprovantes de depósitos ou transferências bancárias relacionados aos rendimentos oriundos da participação em sociedade empresária, porém, não foi atendido pelo Impugnante.

20.29. Observa-se ainda que nos demonstrativos de rendimentos das fontes pagadoras APPEX e ALPHA ONE, fls. 92 a 105, há declaração que a natureza dos rendimentos recebidos pelo Impugnante é de trabalho assalariado.

(...)

20.33. Assim, demonstrado que as atividades e os negócios jurídicos desenvolvidos possuem aspectos diversos dos dispositivos legais referentes às SCPs, em que o sócio participante prestava serviços às sócias ostensivas, os valores pagos por estas, a título de lucros e dividendos, em decorrência desses contratos, devem ser classificados, segundo a sua efetiva natureza jurídica, como remuneração por serviços prestados à pessoa jurídica.

Diante dos fundamentos acima transcritos, aos quais adiro integralmente, entendo que não assiste razão ao Recorrente quanto ao mérito da autuação.

Com efeito, os elementos constantes dos autos demonstram que os valores declarados pelo contribuinte como lucros e dividendos não decorreram da efetiva participação nos resultados de Sociedades em Conta de Participação, mas, em essência, de pagamentos relacionados às atividades por ele desempenhadas em favor das pessoas jurídicas contratantes. A documentação examinada pela Fiscalização, especialmente os instrumentos contratuais e os recibos de pagamento de comissões, evidencia que o Recorrente atuava diretamente na consecução da atividade desenvolvida pelas sócias ostensivas, em desconformidade com a estrutura jurídica própria da SCP.

Nesse contexto, correta a requalificação dos valores segundo a sua efetiva natureza, com a consequente incidência do Imposto sobre a Renda na pessoa física do Recorrente. As razões apresentadas no recurso voluntário não infirmam os fundamentos adotados pela decisão recorrida, limitando-se, em essência, a reiterar argumentos já devidamente apreciados e afastados pela DRJ.

Da Multa Qualificada

O recorrente aduz que não houve qualquer conduta dolosa.

Preambularmente, cumpre transcrever a legislação que fundamentou a exigência da multa no presente lançamento de ofício:

Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Como se vê, a multa de 75%, prevista no inciso I, acima transcrito, é objetiva e independe da culpa ou dolo do agente. O artigo 136 do Código Tributário Nacional assim diz:

Art. 136 Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Contudo, a multa qualificada de 150%, em atendimento ao que disciplina o §1º, art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, poderá ser aplicada somente nos casos previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, 1964, que têm a seguinte redação:

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

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação principal ou o crédito tributário correspondente.

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

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no art. 71 e 72.

A sonegação pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à fazenda pública, um propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Na sonegação sempre existe o dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública. Para ser enquadrado neste conceito, basta o contribuinte agir com dolo na desobediência da lei fiscal.

A sonegação impede a apuração da obrigação tributária principal diante da ocultação de bens ou de fatos jurídicos à incidência fiscal (fato gerador já realizado) enquanto na figura da fraude a ação ou omissão visa escamotear o pagamento do imposto devido - reduzi-lo, evitá-lo ou retardá-lo.

Depreende-se dos dispositivos acima transcritos que para aplicação da multa qualificada deve existir o elemento fundamental de caracterização que é o **evidente intuito de fraudar ou de sonegar**.

Destarte, a meu ver, para aplicar a multa qualificada é necessária a prova da evidente intenção de **sonegar ou fraudar**, condição imposta pela lei. A prova deve ser material, pois o evidente intuito de sonegação não pode ser presumido. Não basta a prova da falta de recolhimento do tributo devido, tampouco meros indícios na esfera criminal; é necessária que estejam perfeitamente identificadas e comprovadas a circunstância material do fato, **com vistas a configurar o evidente intuito de sonegar, relativamente a cada fato gerador do imposto**.

Com efeito, o agente lançador justificou a imposição da penalidade exacerbada nos termos constante do Relatório Fiscal nas e-fls. 27/29, abaixo transcrito:

(...)

Estabelecida a natureza dos rendimentos como sendo tributáveis e não como declarado foi pelo fiscalizado, como rendimentos isentos e não tributáveis, temos

que a descrição dos fatos aponta a ocorrência de uma tentativa de ludibriar o fisco, em cujo cerne está o dolo de fraudar o pagamento do imposto de renda.

Diante dos fatos narrados, não resta dúvida de que o fiscalizado sabia que os valores recebidos não poderiam ser pagos na forma de distribuição de Lucros e Dividendos, pois o mesmo não fazia parte do quadro societário das empresas fontes pagadoras.

A opção legal adequada ao caso seria perceber os pagamentos como Rendimentos Tributáveis, Rendimentos do Trabalho Não-assalariado e Assemelhados. O sujeito passivo optou por declarar como rendimentos Isentos e Não Tributáveis, não apurando o imposto a pagar.

Pelos fatos descritos no presente relatório e ponderando-se ter ficado manifesta a intenção da contribuinte em se eximir do IRPF devido, utilizando do artifício de deixar transparecer ser o rendimento isento e não tributável, com a finalidade de eximir-se do pagamento da exação tributária, aplicou-se a multa de ofício no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) incidente sobre o montante do imposto apurado, nos anos calendário 2014, 2015, 2016 e 2017.

Na presente situação, a conduta irregular do contribuinte descrita neste relatório fiscal é inconcebível sem a intenção direcionada do agente, e implica, necessariamente, a supressão ou a redução do tributo devido. O dolo, isto é, a intenção deliberada de praticar a conduta, com o subsequente resultado, é o elemento dos tipos penais de que tratam os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Restou corroborado, ao longo do procedimento, que o contribuinte agiu motivado pelo desejo de não pagar o imposto que seria devido, utilizando de um artifício com a finalidade de enquadrar rendimentos tributáveis com rendimentos isentos e não tributáveis. Para as omissões em questão a multa de ofício aplicável é a de 150%.

A controvérsia instaurada pela Fiscalização diz respeito, essencialmente, à correta qualificação tributária dos valores percebidos pelo Recorrente: enquanto este os declarou como lucros ou dividendos decorrentes das Sociedades em Conta de Participação, a autoridade lançadora entendeu que, em razão das circunstâncias verificadas, tais valores corresponderiam a rendimentos tributáveis decorrentes da prestação de serviços.

Do que se depreende do Relatório fiscal o autuado no período objeto da ação fiscal, janeiro/2014 a dezembro/2017, atuou como intermediário pessoa física, na oferta de Créditos públicos inidôneos às pessoas jurídicas compradoras – contribuintes da Receita Federal do Brasil; mediante a prestação de serviços desenvolvidos e acompanhados pelas pessoas jurídicas vendedoras; objetivando a quitação de forma fraudulenta de tributos federais, notadamente impostos e contribuições previdenciárias.

A fraude está bem comprovada no relatório fiscal, fls. 14 a 34, decorrente da operação “Fake Money”. Assim, deve ser mantida a qualificadora em relação aos valores omitidos.

Contudo, o art. 44 da Lei n. 9.430, de 1996 foi alterado pelo art. 8º da Lei n. 14.689, de 2023, passando a ter a seguinte redação:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões.

(...)

(grifos não originais)

A nova redação do artigo estabelece um percentual de multa qualificada inferior à redação anterior.

Nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN a lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

Deste modo, deve-se aplicar o instituto da retroatividade da penalidade mais benéfica, reduzindo-o percentual da multa qualificada para 100%, conforme art. 44, § 1º, VI da Lei nº 9.430 de 1996, com a redação da Lei nº 14.689, de 2023.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para rejeitar as preliminares e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa de ofício para 100%.

ACÓRDÃO 2002-010.532 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 10384.723200/2019-49

Assinado Digitalmente

Marcelo Freitas de Souza Costa

DOCUMENTO VALIDADO