



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10280.720977/2016-77
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-006.120 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de setembro de 2022
Recorrente DELTA PUBLICIDADE S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2011

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE NATUREZA INTELECTUAL POR PESSOA JURÍDICA. SIMULAÇÃO CONFIGURADA. TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS RECEBIDOS PELA PESSOA FÍSICA.

Configurada a simulação do negócio jurídico, os rendimentos recebidos pela pessoa jurídica para a prestação dos serviços deve ser tributado como remuneração paga a pessoa física.

DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO. TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA NA FONTE.

Os rendimentos pagos acumuladamente, a título de 13º salário e eventuais acréscimos, são tributados exclusivamente na fonte, separadamente dos demais rendimentos recebidos pelo beneficiário.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA (DUPLICADA). EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

É justificável a exigência da multa qualificada (duplicada) quando o sujeito passivo tenha procedido com evidente intuito de fraude, minuciosamente justificado e comprovado nos autos.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA EXIGIDOS ISOLADAMENTE.

Cabível a aplicação da multa de ofício e juros de mora, isoladamente, quando constatado pelo Fisco, após o prazo fixado para a entrega da declaração de rendimentos da pessoa física, que a fonte pagadora deixou de fazer a retenção do imposto a que estava obrigada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, quanto à imposição de multa isolada, juros isolados e IRRF sobre valores sujeitos à retenção exclusiva na fonte referente ao 13º salário, nos termos do relatório e voto da relatora, vencidos os conselheiros Marcelo Cuba Netto, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega e Gustavo de Oliveira Machado, que votaram por dar parcial provimento ao recurso voluntário, apenas, em relação aos valores sujeitos à retenção exclusiva na fonte referente ao 13º salário. Acordam, ainda, os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao

recurso voluntário, quanto à qualificação da multa de ofício, nos termos do relatório e voto da relatora. Conforme publicado em pauta, designado como redator *ad hoc* o Conselheiro Marcelo Cuba Netto. Julgamento iniciado em dezembro de 2021.

(Documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente

(Documento assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto – Redator "*ad hoc*"

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente), Ricardo Marozzi Gregorio, Flavio Machado Vilhena Dias, Andréia Lúcia Machado Mourão, Marcelo Cuba Netto, Sávio Salomão de Almeida Nobrega, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa (suplente convocado) e Gustavo de Oliveira Machado (suplente convocado). Ausente o conselheiro Marcelo Oliveira.

Relatório

Esclareço que fui designado redator *ad hoc*, nos termos do art. 58, § 13, do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, e que o conteúdo do relatório e do voto a seguir expostos correspondem ao relatório e ao voto contidos na minuta do acórdão que foi elaborada pela relatora original, Conselheira Andréia Lúcia Machado Mourão, e disponibilizada a mim e aos demais Conselheiros na sessão de julgamento ocorrida em dezembro de 2021.

Trata-se de **recurso voluntário** interposto em face do Acórdão nº 10-58.051 - 1ª Turma da DRJ/POA, de 23 de fevereiro de 2017.

Ficaram caracterizadas no Relatório Fiscal (fls. 16 a 32) as seguintes infrações:

V – DAS INFRAÇÕES

(...) os valores referentes à prestação de serviços da Maiorana & Maiorana LTDA para a Delta Publicidade S/A são, na verdade, referentes à remuneração da pessoa física Romulo Maiorana Junior (Diretor-Presidente empregado) em razão de seu trabalho como administrador na empresa Delta Publicidade S/A. Sendo assim, sobre estes valores o contribuinte deveria ter efetuado a retenção do IRRF. Como não o fez, devem ser exigidos multa e juros isolados, em relação aos valores sujeitos ao ajuste anual, e imposto, juros e multa em relação aos valores sujeitos a retenção exclusiva na fonte (décimo terceiro salário).

As exigências, referentes a fatos geradores ocorridos em 2011, estão distribuídas da seguinte forma:

Valores sujeitos ao ajuste anual – falta de retenção do imposto de renda sobre o salário assalariado (fatos geradores 07/02/2011 e 11/02/2011)

Multa isolada (Art. 9º da Lei nº 10.426/02)	152.796,74
---	------------

Juros isolados (juros IRRF - art.43, da Lei 9430/96)	11.806,09
--	-----------

Valores sujeitos à retenção exclusiva na fonte – 13º salário (fato gerador 28/02/2011)

Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF)	43.260,34
Juros de mora (calculados até 03/2016)	21.850,79
Multa de ofício (150%)	64.890,51
TOTAL	130.001,64

Consta no rol de “Demais Responsáveis Solidários” o nome de Romulo Maiorana Junior, considerado responsável solidário por “*excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto*”, nos termos do art. 135 da Lei nº 5.172/66 (CTN), conforme Demonstrativo de Responsáveis Solidários (fls. 10).

Transcrevo trecho do Relatório do Acórdão da DRJ, contendo a descrição dos argumentos presentes na Impugnação:

O contribuinte apresentou a impugnação de folhas 507 a 523, alegando que a empresa Maiorana & Maiorana Ltda. foi constituída com o objetivo de prestar serviço intelectual, em especial consultoria em gestão empresarial, o que afasta a tributação na pessoa física dos rendimentos provenientes da prestação de serviços de natureza personalíssima, conforme determina o art. 129, da Lei nº 11.196, de 2005, que assegura expressamente o exercício dessas atividades por empresas e aplica-se a essas situações o regime fiscal afeto às pessoas jurídicas, razão porque não há que se falar em simulação na prestação de serviços para a Delta Publicidade.

Alega que a Constituição Federal assegura a ordem econômica fundada na livre iniciativa para que todos os cidadãos exerçam livremente qualquer atividade, independentemente de autorização dos órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei. Em decorrência, prevalece no ordenamento jurídico a liberdade para celebrar contratos de natureza empresarial, conforme arts. 421 e 981 do Código Civil. Alega que o art. 966 do Código Civil dá natureza empresarial aos serviços intelectuais quando desenvolvidos de forma organizada.

Alega que a acusação fiscal não deve subsistir, pois o serviço de consultoria foi prestado pela Maiorana & Maiorana Ltda, através de seu sócio Romulo Maiorana Junior, conforme comprovam as notas fiscais e a sua DIPJ, estando de acordo com o seu objeto social, o que demonstra a lisura do negócio jurídico celebrado entre as pessoas jurídicas.

Alega que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais reconhece que não existe simulação quando os atos praticados são lícitos e sua exteriorização revela coerência com os institutos de direito privado adotados, assumindo o contribuinte as conseqüências e ônus das formas jurídicas por ele escolhidas, ainda que motivado pelo objetivo de economia de imposto (cita Acórdão 1402-001.404).

Alega ser indevida a duplicação da multa de ofício, pois a qualificação da multa pressupõe a prova de evidente ação ou omissão dolosa tendente a ludibriar o fisco de forma a induzi-lo ou em mantê-lo em erro. No caso em tela, a multa foi aplicada em razão da suposta simulação, sendo que o inc. I, § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, é claro ao estabelecer sua aplicação somente nos casos de fraude, sonegação e conluio.

Além disso, os negócios jurídicos foram devidamente contabilizados, declarados ao fisco e realizados de acordo com os preceitos legais, logo, não houve qualquer sonegação, fraude, conluio e muito menos simulação.

Alega que para que se possa caracterizar simulação em negócios jurídicos é indispensável que a relação jurídica não possa ser realizada em decorrência da lei. Se não existe impedimento legal para a realização de serviço intelectual, tal como foi realizado entre as empresas Maiorana & Maiorana Ltda e Delta Publicidade S/A, e se de fato e de direito não ocorreram negócios jurídicos diversos dos realizados, não há simulação na operação realizada (cita Acórdão 9101-002.189 do CARF).

Além disso, o Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucional a multa exigida com valor superior ao crédito tributário (cita o Acórdão decorrente do RE 833106).

A DRJ analisou as razões apresentadas pela contribuinte e concluiu pela improcedência da impugnação, mantendo o crédito tributário lançado.

Segue a ementa do Acórdão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF
Ano-calendário: 2010, 2011

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. FRAUDE.

A simulação de prestação de serviços com o fim específico de recebimento de verbas decorrentes da relação de trabalho visando economia tributária, caracteriza fraude e autoriza a neutralização dos efeitos tributário advindos da conduta dolosa.

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO.

Agrava-se a multa de ofício nos casos em que o contribuinte busca de forma dolosa benefícios tributários.

MULTA DE OFÍCIO. INCONSTITUCIONALIDADE.

As DRJs não são competentes para se pronunciar sobre aspectos relacionados à inconstitucionalidade de lei tributária.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificados dessa decisão em 08/03/2017, os interessados DELTA PUBLICIDADE S/A e ROMULO MAIORANA JUNIOR apresentaram em 04/04/2017 **Recurso Voluntário** (fls. 611 a 627), em conjunto.

No seu recurso, os interessados **reiteram as razões expostas em sua impugnação**, concentrando sua argumentação nas seguintes questões:

- a) tratam de questões relacionadas à livre iniciativa e à liberdade para celebrar contratos de natureza empresarial;
- b) discorrem sobre a possibilidade de contratar empresas para prestação de serviços de caráter intelectual, nos termos do artigo 129 da Lei n.º 11.196/2005;
- c) defendem que não teria ocorrido simulação do negócio jurídico;
- d) tratam da multa de ofício, defendendo que não caberia a duplicação da alíquota, tendo em vista que não teria ficado configurada a sonegação, fraude, conluio, nem simulação.
- e) citam jurisprudência do CARF.

Reproduzo algumas conclusões apresentadas pela contribuinte:

(...) como o artigo 129 da Lei n.º 11.196/2005, permite que o contribuinte constitua empresa para realizar contratos de prestação de serviços, e que não há fundamento legal para tributar na pessoa física a receita pertencente a pessoa jurídica prestadora de serviços profissionais, deve ser julgado improcedente o Auto de Infração, pois a exigência do crédito tributário carece de base legal.

(...) como o negócio jurídico celebrado entre as empresas MAIORANA & MAIORANA LTDA e DELTA PUBLICIDADE S/A foi devidamente contabilizado e declarado para a Receita Federal do Brasil, bem como emitido Nota Fiscal e recolhido os tributos incidentes na prestação de serviço, o que permitiu inclusive ao fisco conhecer a operação realizada, não cabe a aplicação da multa qualificada, já que carece de suporte material, de constitucionalidade e de evidente inexistência de simulação nos atos praticados pelos Recorrentes.

Ao final, requerem:

Diante do exposto, os Recorrentes requerem a V. Exa que o Recurso Voluntário seja encaminhado para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, para que seja recebido, processado em sua forma regular, bem como julgado totalmente procedente, no sentido de reformar o Acórdão n.º 10-58.051 - 1ª Turma da DRJ/POA, para que seja:

a) Anulado o Auto de Infração, visto que:

a.1) O crédito tributário exigido é indevido, pelo fato dos rendimentos terem sido auferidos pela empresa MAIORANA & MAIORANA LTDA e não pelos Recorrentes;

a.2) Não há suporte material para a aplicação da multa qualificada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Cuba Netto - Redator *ad hoc*.

Conhecimento.

Cientificados em **08/03/2017** do Acórdão n.º 10-58.051 - 1ª Turma da DRJ/POA, de 23 de fevereiro de 2017, os interessados DELTA PUBLICIDADE S/A e ROMULO MAIORANA JUNIOR apresentaram Recurso Voluntário, em **04/04/2017**, dentro, portanto, do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, de modo que o recurso é tempestivo.

O Recurso é assinado por procurador dos interessados, regularmente constituído, em conformidade com os documentos anexados aos autos.

A matéria objeto do Recurso está contida na competência da 1ª Seção de Julgamento do CARF, conforme art. 2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015.

Isto posto, conheço do Recurso Voluntário por ser tempestivo e por preencher os requisitos de admissibilidade.

Mérito.

O crédito tributário lançado se refere à exigência de multa e juros isolados, em relação aos valores do imposto de renda sujeitos ao ajuste anual que não foram recolhidos, e do IRRF sobre o trabalho assalariado (principal, juros de mora, multa de ofício de 150%) sobre o décimo terceiro salário (tributação exclusiva na fonte).

Prestação de serviços de natureza intelectual por pessoa jurídica. Simulação configurada. Tributação dos rendimentos recebidos pela pessoa física.

Conforme relatado, no presente caso, as interessadas defendem a regularidade da prestação dos serviços de consultoria de gestão empresarial pela empresa Maiorana & Maiorana LTDA, apresentado os argumentos sintetizados a seguir:

- tratam de questões relacionadas à livre iniciativa e à liberdade para celebrar contratos de natureza empresarial;
- enfatizam que a empresa foi constituída legalmente, com o objetivo de prestar serviço intelectual, em especial consultoria em gestão empresarial;
- defendem que a constituição de pessoas jurídicas para prestação de serviços intelectuais a terceiros, em caráter personalíssimo, não configura simulação, nos termos do art. 129 da Lei n.º 11.196/2005. Entende que o dispositivo assegura expressamente o exercício dessas atividades por empresas e que a essas situações deve ser aplicado o regime fiscal afeto às pessoas jurídicas, o que afastaria, no presente caso, a tributação na pessoa física dos rendimentos provenientes de prestação de serviços de natureza personalíssima;
- tratam da multa de ofício, defendendo que não caberia a duplicação da alíquota, tendo em vista que não teria ficado configurada a sonegação, fraude, conluio, nem simulação;
- citam jurisprudência do CARF.

Verifica-se que os lançamentos tributários de que tratam os autos decorreram da constatação, em procedimento de fiscalização, de que as receitas referentes aos serviços prestados pela empresa Maiorana & Maiorana LTDA, correspondiam à remuneração da pessoa física Romulo Maiorana Junior em razão de seu trabalho como administrador na empresa Delta Publicidade S/A (diretor-presidente).

Esta matéria é recorrente no âmbito do CARF. No Acórdão 2201-004.378, o Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira faz a seguinte análise sobre a tributação da prestação de serviços intelectuais:

Preceitua a Carta da República que a ordem econômica é fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, com expressa garantia para todos do livre exercício de qualquer atividade econômica. Assim está redigido o artigo 170:

"Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...) Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei."

O preceito constitucional é claro em garantir que qualquer do povo pode exercer todo tipo de atividade econômica encontrando, por óbvio, na lei, o limite desse exercício. Dessa constatação, podemos inferir que é lícito ao profissional que presta serviços, fazê-lo por meio de uma pessoa jurídica, uma vez que o exercício dessa atividade econômica não encontra óbice legal, tampouco a constituição de uma empresa com essa mister ofende a ordem jurídica.

Cediço que a conformação societária dessa pessoa jurídica é critério daquele que a constitui, existindo no ordenamento pátrio diversos modelos societários que se amoldam a esse mister. Constituída a pessoa jurídica, essa ficção passa a contar com a tutela do ordenamento jurídico que empresta personalidade ficta a essa pessoa, que passa a ser objeto e sujeito de direito.

Não obstante, a prestação de serviços - atividade econômica cujo o objeto é uma obrigação de fazer - por vezes também é prestada por uma pessoa física, realizada pelo trabalho dessa pessoa, atividade também valorizada pelo mesmo comando constitucional acima mencionado.

Por muito tempo, a doutrina distinguiu pelo atributo da pessoalidade, a prestação de serviços realizado pela pessoa jurídica daquele prestado pela pessoa física. Assim, quando o contratante precisava que tal serviços fosse prestado por determinada pessoa, era essa a contratada, em razão da característica única que é atributo típico do ser humano, do trabalhador. Se, por outro lado, a prestação do serviço se resumia a um objetivo determinado, um *'facere'* pretendido, a contratação de pessoa jurídica atendia a essa necessidade, vez que despidianda a característica de personalidade para a execução do objeto do contrato de prestação de serviços.

Se por um lado, no âmbito dos contratos, tal diferenciação interessa somente às partes, causando pouco, ou nenhum, impacto a terceiros, por outro, no âmbito tributário, tal diferenciação é ponto fulcral, em razão da diferenciação da exação incidente sobre as duas formas de prestação de serviços, menos onerosa quando prestada por pessoa jurídica.

O menor custo tributário, tanto para o contratante, quanto para o prestador de serviços, fomentou uma crescente transformação de pessoas físicas que prestavam serviços, trabalhadores portanto, em empresas.

Em 2005, com o advento da Lei nº 11.196, a legislação tributária passou a explicitamente admitir tal fenômeno. Vejamos a redação do artigo 129:

"Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 Código Civil."

Claríssima a disposição legal. Havendo prestação de serviços por meio de pessoa jurídica, mesmo que atribuição de obrigações às pessoas físicas, e sendo esses serviços de natureza intelectual, assim compreendidos os científicos, os artísticos e os culturais, o tratamento fiscal e previdenciário deve ser aquele aplicável as pessoas jurídicas, exceto no caso de desvio de finalidade ou confusão patrimonial, como consta das disposições do artigo 50 do Código Civil Brasileiro.

Não obstante o exposto, cediço recordar que a CLT impõe limite legal à prestação de serviços por pessoa jurídica. Tal limite se expressa exatamente na relação de trabalho. Vejamos as disposições da Lei Trabalhista:

" Art. 2º Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço.

(...)

Art. 3º Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.

Parágrafo único Não haverá distinções relativas à espécie de emprego e à condição de trabalhador, nem entre o trabalho intelectual, técnico e manual.

(...)

Art. 9º Serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação." (destaques originais)

Patente o limite da prestação de serviços personalíssimos por pessoa jurídica: a relação de emprego.

Desta análise, destacam-se os seguintes pontos:

- é lícito ao profissional prestar serviços por meio de pessoa jurídica, desde que a constituição da empresa e a atividade econômica exercida não encontrem óbice legal;
- a organização societária da pessoa jurídica é critério daquele que a constitui;
- historicamente a diferenciação entre os serviços prestados pela pessoa jurídica e pessoa física era feita com base no atributo da personalidade;
- a busca por um menor custo tributário, tanto para o contratante, quanto para o prestador de serviços, levou à transformação de pessoas físicas em empresas;
- a possibilidade **expressa** de prestação de serviços de natureza intelectual por pessoa jurídica, em caráter personalíssimo, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, surge com a edição do art. 129 da Lei 11.196/05;
- a CLT traz a definição de “empregador” (art. 2º), “empregado” (art. 3º) e no art. 9º dispõe sobre a nulidade dos atos praticados com a intenção de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação de preceitos nela contidos, impondo um limite legal à prestação de serviços personalíssimos por pessoa jurídica.

De fato, com a edição do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, não restaram dúvidas quanto à possibilidade de cessão para a pessoa jurídica de direitos relativos à prestação de serviços de natureza intelectual, tais como direito patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de pessoa física e outras atividade típicas de profissionais liberais, como consultoria.

Entretanto, para fins de tributação, a mera contratação de uma pessoa jurídica para prestar serviços de natureza intelectual, ainda que seguindo trâmites legais, não garante que este dispositivo possa ser aplicado ao caso em concreto. A análise da situação fática passa pela verificação de outros aspectos da relação, incluindo se existiu simulação no negócio jurídico celebrado entre as partes.

O inciso I do §1º do art. 167 do Código Civil determina que “*haverá simulação nos negócios jurídicos quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem ou transmitem*”.

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá **simulação** nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

A análise dos elementos contidos nos autos levam à constatação de que houve simulação na contratação dos serviços e consultoria em gestão empresarial prestados pela empresa Maiorana & Maiorana LTDA. Esta conclusão baseia-se nos seguintes elementos:

- a) Informações prestadas pela interessada em atendimento à intimações da Fiscalização. Em atendimento à intimação da autoridade tributária, no intuito de justificar os valores escriturados no Livro Razão – conta “3.6.02.19.0695 – Serviços Prestados Pessoas Jurídicas, a contribuinte deixa claro que os montantes contabilizados no Livro Razão “*são decorrentes do trabalho que Romulo Maiorana Junior desenvolveu como Diretor-Presidente na referida empresa*”. Seguem transcrição de trechos do Relatório Fiscal:

Constam do Livro Razão da conta “3.6.02.19.0695 – Serviços Prestados Pessoas Jurídicas” os seguintes lançamentos contábeis:

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
07/02/2011	3.6.02.19.0695	Serviços Prestados Pessoas Jurídicas	D	159.829,52	Valor referente Maiorana & Maiorana Ltda - nota fiscal 035
07/02/2011	2.1.01.08.0387	Serviços Prestados	C	157.432,08	Valor referente Maiorana & Maiorana Ltda - nota fiscal 035
07/02/2011	2.1.01.03.0362	IRRF s/ Serviços a recolher	C	2.397,44	Valor referente Maiorana & Maiorana Ltda - nota fiscal 035
Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
07/02/2011	3.6.02.19.0695	Serviços Prestados Pessoas Jurídicas	D	159.829,52	Valor referente Maiorana & Maiorana Ltda - nota fiscal 036
07/02/2011	2.1.01.08.0387	Serviços Prestados	C	157.432,08	Valor referente Maiorana & Maiorana Ltda - nota fiscal 036
07/02/2011	2.1.01.03.0362	IRRF s/ Serviços a recolher	C	2.397,44	Valor referente Maiorana & Maiorana Ltda - nota fiscal 036
Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
11/02/2011	3.6.02.19.0695	Serviços Prestados Pessoas Jurídicas	D	213.106,02	Valor referente Maiorana & Maiorana Ltda - nota fiscal 037
11/02/2011	2.1.01.08.0387	Serviços Prestados	C	209.909,43	Valor referente Maiorana & Maiorana Ltda - nota fiscal 037
11/02/2011	2.1.01.03.0362	IRRF s/ Serviços a recolher	C	3.196,59	Valor referente Maiorana & Maiorana Ltda - nota fiscal 037

(...)

Em 11/08/2015, o contribuinte apresentou resposta aos itens acima descritos. Em sua resposta, a Delta Publicidade S A deixou claro que os montantes que constam da tabela acima são decorrentes do trabalho que Romulo Maiorana Junior desenvolveu como Diretor-Presidente na referida empresa, conforme é possível depreender dos excertos abaixo reproduzidos:

[...]

Informamos que o controlador da empresa Maiorana & Maiorana, o Sr. Romulo Maiorana Júnior, exerce o cargo de Diretor Presidente na empresa Delta publicidade S/A, e o mesmo é o responsável pela sua administração, e por esse motivo justificamos a emissão das notas fiscais nº 35, 36 e 37 pagas através dos cheques nº 127306, 127307 e 127508, respectivamente os quais vem remunerar a sua relação de trabalho entre as empresas.

[...]

Descrição detalhadas dos serviços prestados pela empresa Maiorana & Maiorana Ltda;

R = Através da AGO/AGE de 17/11/2011 da empresa Delta Publicidade S/A – art. 19, onde esta caracterizada as suas funções como administrador na empresa Delta Publicidade S/A.

[...]

Descrição das datas em que os serviços foram prestados (cronograma)

R= ver artigo 19 da AGO/AGE de 17/11/2011 – as funções descritas no art. 19 são executadas diariamente nas dependências da empresa.

[...]

R – Apresentamos AGO/AGE de 17/11/2011 – art. 19, onde evidencia-se de forma inequívoca as atividades executadas diariamente nas dependências da empresa e páginas do jornal O liberal onde é informado que o mesmo exerce o cargo de Presidente executivo.

Considerando a resposta apresentada, emitiu-se o TIF3, por intermédio do qual o contribuinte foi instado a esclarecer o motivo pelo qual os pagamentos referentes à remuneração que Romulo Maiorana Junior recebeu por exercer o cargo de Diretor-Presidente na empresa Delta Publicidade S/A foram feitos à empresa Maiorana & Maiorana LTDA, e não à pessoa física em questão. Não foi apresentada qualquer justificativa para tal procedimento.

b) Considerações adicionais feitas pela Fiscalização no Relatório Fiscal, respaldadas por documentos constantes dos autos:

- o diretor- presidente da Delta Publicidade S/A, Sr. Romulo Maiorana Junior, possuía 99% das quotas da empresa Maiorana & Maiorana LTDA, constituída como sociedade de responsabilidade limitada;

Conforme Instrumento Particular de Alteração e Consolidação de Sociedade Empresária Limitada, de 29/07/2009, a empresa Maiorana & Maiorana LTDA é uma sociedade de responsabilidade limitada que tem como sócios Romulo Maiorana Junior (99% das quotas) e Romulo Maiorana Netto (1%) das quotas.

- a atividade econômica cadastrada no CNPJ da empresa é classificada no CNAE sob o nº 7020-4-00 – Atividades de consultoria em gestão empresarial, exceto consultoria técnica específica;

No Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), a citada empresa consta com o CNAE 7020-4-00 – Atividades de consultoria em gestão empresarial, exceto consultoria técnica específica.

- o serviço prestado para a empresa Delta Publicidade S/A foi de consultoria em gestão empresarial, “impossível de ser prestado” pelo diretor-presidente da própria empresa contratante;

Consta, ainda, das notas fiscais apresentadas, que o serviço prestado pela empresa Maiorana & Maiorana LTDA à Delta Publicidade S A foi de consultoria.

Neste ponto, algumas considerações devem ser tecidas. Apenas a título de exemplo, foram extraídas de “sites” de empresas que prestam consultoria em gestão empresarial algumas informações acerca desta espécie de serviço:

A Missão da [...] é promover a reestruturação organizacional de empresas de pequeno, médio e grande porte dos segmentos de serviço, comércio e indústria, objetivando a implantação dos Índices de Gestão e Instrumentos de Gestão empresarial, possibilitando ao empresário o controle das funções vitais da empresa, o estabelecimento de metas/objetivos de receita e despesas e mensuração dos resultados obtidos.

A consultoria em gestão empresarial, via de regra, através de um diagnóstico financeiro e avaliação dos processos operacionais e de gestão, permite identificar os pontos críticos e indicar as ações de melhorias necessárias, com consequências diretas nos resultados financeiros, qualquer que seja o porte e o ramo de atuação da empresa.

Num cenário de grande competitividade, a consultoria empresarial torna-se a solução de menor prazo e de melhor custo-benefício. Toda a experiência e o conhecimento do consultor é internado na empresa, em dose concentrada, de forma objetiva e eficaz, na medida certa.

Percebe-se, pois, que uma empresa que presta serviços de consultoria em gestão empresarial vai até a empresa cliente com o objetivo de identificar os pontos críticos e indicar ações de melhorias necessárias. Para realizar tal tarefa, necessita de pessoas especializadas, as quais prestarão o serviço na empresa cliente, comunicando-se com os gestores desta.

Neste caso concreto, esta prestação de serviços é impossível.

(...)

Ainda que a questão acima fosse ignorada, a prestação de serviços de consultoria em gestão para a empresa Delta Publicidade S/A seria absurda. A pessoa física Romulo Maiorana Junior, sócio da empresa Maiorana & Maiorana LTDA, teria que prestar serviço de consultoria em gestão para a Delta Publicidade S A, onde

Romulo é o Diretor-Presidente, responsável pela gestão. É como se o Romulo (Sócio da Maiorana & Maiorana) fosse ajudar o Romulo (Diretor-Presidente da Delta) a implementar melhorias na gestão da Delta Publicidade S/A.

- as informações declaradas na GFIP e nas DIPJ da empresa Maiorana & Maiorana LTDA indicam que a empresa não possuía empregados no período em questão e que o Sr. Romulo Maiorana Junior não teria recebido remuneração do trabalho prestado pela empresa;

A empresa Maiorana & Maiorana LTDA, conforme dados extraídos das GFIP, não possuía empregados no período em questão. Portanto, a única situação possível seria o próprio sócio Romulo Maiorana Junior ter prestado o serviço para a Delta Publicidade S A. No entanto, conforme dados informados na DIPJ e na GFIP, Romulo Maiorana Junior não recebeu qualquer remuneração do trabalho pela empresa Maiorana & Maiorana LTDA. Não existindo ninguém que pudesse prestar o serviço, conclui-se que o serviço não pode ter sido prestado pela Maiorana & Maiorana LTDA.

- na nota fiscal nº 36 consta a informação de que o período de competência seria 13/2010, típico de parcela referente a 13º salário;

Além de tudo o que já foi exposto, ainda há mais dois elementos que reforçam o entendimento acima apresentado. Consta das três notas fiscais emitidas pela Maiorana & Maiorana LTDA um campo denominado “Discriminação dos Serviços – Descrição”.

Nota Fiscal	Descrição
35	SERVIÇOS DE CONSULTORIA REF. 12/2010, VALOR LÍQUIDO 150.000,00
36	SERVIÇOS DE CONSULTORIA REF. 13/2010, VALOR LÍQUIDO 150.000,00
37	SERVIÇOS DE CONSULTORIA REF. 01/2011, VALOR LÍQUIDO 200.000,00

Analisando o quadro acima, percebe-se que em relação à nota fiscal nº 36, a empresa Maiorana & Maiorana LTDA informou como referência a competência de 13/2010. Numa prestação de serviços entre empresas não há que se falar em competência 13/2010. Tal menção demonstra, de forma clara, que o valor ali informado se refere à parcela de 13º salário de Romulo Maiorana Junior.

- a adoção da mesma conduta no ano-calendário 2010, comprovadas por consulta ao sistema DIRF, indicando habitualidade;

Por fim, constata-se que o contribuinte atuou da forma descrita em todo o ano-calendário de 2010, conforme pode ser verificado nas DIRF apresentadas.

- o valor da remuneração do Sr. Romulo Maiorana Junior, declarada em GFIP é significativamente menor do que o montante pago à empresa Maiorana & Maiorana LTDA pela prestação de serviços de consultoria em gestão empresarial (“remuneração disfarçada”), o que demonstra, de forma clara, a intenção de fraudar;

Diante de tudo o que já foi exposto, é inequívoca a existência, *in casu*, de uma **simulação**. A prestação de serviços da Maiorana & Maiorana LTDA para a Delta Publicidade S A foi “criada” com o intuito de esconder parte da remuneração de Romulo Maiorana Junior como Diretor-Presidente da Delta Publicidade S A. Romulo consta como Diretor empregado nas GFIP apresentadas pela Delta. No entanto, conforme é possível depreender da tabela abaixo (07/2010 a 01/2011), o valor da remuneração declarada é muito menor que o valor da remuneração disfarçada pela prestação de serviços, o que demonstra, de forma clara, a intenção de fraudar.

Competência	Remuneração Declarada em GFIP	Prestação de Serviços da Maiorana & Maiorana para a Delta Publicidade
07/2010	7.481,83	159.829,52 (DIRF)
08/2010	7.481,83	182.474,17 (DIRF)
09/2010	7.481,83	159.829,52 (DIRF)
11/2010	7.481,83	159.829,52 (DIRF)
12/2010	7.481,83	159.829,52 (Nota Fiscal)
13/2010	7.481,83	159.829,52 (Nota Fiscal)
01/2011	7.481,83	213.106,02 (Nota Fiscal)

- fatos destacados pela Fiscalização, que evidenciam a intenção de fraudar:

A intenção de fraudar fica ainda mais evidente se considerarmos os seguintes fatos:

a) A prestação de serviços de consultoria em gestão da Maiorana & Maiorana LTDA para a Delta Publicidade S A é impossível, conforme já demonstrado;

b) A empresa Maiorana & Maiorana emitiu a nota fiscal de serviços eletrônica (NFSe) n.º 36 onde mencionou que o serviço era referente à competência 13/2010. Tal fato demonstra que o contribuinte tinha plena consciência de que não se tratava de uma prestação de serviços entre empresas, mas sim do pagamento da remuneração de Rômulo Maiorana Júnior por exercer a função de Diretor-Presidente;

c) A empresa Maiorana & Maiorana LTDA, em 2010, apenas prestou serviços para a Delta Publicidade S A. Tal fato pode ser verificado comparando a receita bruta desta empresa (R\$2.198.854,73) com os valores informados em DIRF pela Delta Publicidade S A (R\$2.198.854,75);

d) Ao ser intimado a esclarecer o motivo pelo qual os pagamentos referentes à remuneração que o Sr. Rômulo Maiorana Júnior recebeu por exercer o cargo de Diretor-Presidente na empresa Delta Publicidade S A foram feitos à empresa Maiorana & Maiorana LTDA, e não à pessoa física em questão, o contribuinte silenciou.

O Acórdão da DRJ chega às mesmas conclusões, conforme trecho transcrito a seguir:

Da leitura dos fatos acima relatados e a impugnação apresentada pelo contribuinte, conclui-se estar diante de uma simples tentativa de economia tributária, pois ficou claro que o Sr. Romulo Maiorana Junior exercia o cargo de Diretor-Presidente da Delta Publicidade e, nessa condição, não poderia, utilizando-se de uma outra pessoa jurídica da qual é sócio detentor de 99% do capital social, ter prestado o serviço personalíssimo de consultoria em gestão empresarial para a própria empresa da qual é diretor-presidente.

Sob os aspectos legais apontados pelo impugnante, não se contesta a constituição da Maiorana & Maiorana Ltda., a qual pode prestar serviços de gestão empresarial e tributar seus resultados como pessoa jurídica. Se a prestação de serviços envolvesse uma terceira pessoa jurídica, sem qualquer vínculo com o Sr. Romulo Maiorana Junior, a discussão seria outra. Entretanto, o que se contesta, e o próprio contribuinte confirma, é o recebimento de valores correspondente à remuneração pelo exercício do cargo de diretor-presidente da Delta Publicidade S/A pela Maiorana & Maiorana Ltda. e é nesse aspecto ponto em que surge a irregularidade.

Como o autuante afirma: a prestação de serviços pela Maiorana & Maiorana Ltda. à Delta Publicidade S/A é impossível, pois a única pessoa hábil para a realização dos serviços, como sócio da Maiorana, era o Sr. Romulo Maiorana Júnior, diretor-presidente da Delta. Seria o equivalente o Sr. Romulo Maiorana Junior prestar serviços para ele mesmo.

Sob o aspecto tributário, não é aceitável que Maiorana & Maiorana Ltda, representada pelo seu sócio, que é diretor-presidente da Delta Publicidade S/A, realize serviço de caráter personalíssimo para esta última.

O fato de a Maiorana & Maiorana Ltda. ter emitido as notas fiscais e registrado os valores na contabilidade, não prova que houve a prestação de serviços, mas se harmoniza perfeitamente com a simulação da operação para o fim exclusivo de fugir da tributação da remuneração pelo exercício do cargo de diretor-presidente na pessoa física, sabidamente mais gravosa do que a tributação da pessoa jurídica.

Os fatos se fundam em uma aparente observância das normas legais, mas que trazem no seu bojo a artificialidade, a simulação, cujo objetivo único é escamotear ou reduzir o pagamento dos tributos decorrentes da remuneração pelo exercício da presidência da Delta Publicidade S/A. Embora reconhecido o direito à economia tributária, não se admite que atos e negócios se baseiem numa aparente legalidade unicamente com o fim de reduzir o pagamento de tributos.

Portanto, pela análise dos elementos contidos nos autos, fica evidente que a situação em análise se adequa à hipótese prevista no inciso I do § 1º do art. 167 do Código Civil, que trata da simulação nos negócios jurídicos.

A configuração da operação simulada faz gerar a obrigação para a fonte pagadora de reter na fonte o imposto sobre a renda referente aos pagamentos efetuados ao diretor-presidente da empresa, Sr. Romulo Maiorana Junior, utilizando-se a tabela progressiva aplicável aos pagamentos efetuados a pessoas físicas.

Como não houve a retenção do imposto de renda decorrente do trabalho assalariado, cabível o lançamento da multa isolada, sobre os valores não retidos, e os juros isolados, pela falta de retenção dos juros de mora (juros IRRF).

Da mesma forma, sobre os valores relativos ao 13º salário, com tributação exclusiva na fonte, cabe a exigência do crédito tributário relativo à exigência do IRRF, incluindo juros de mora e multa de ofício.

Multa de ofício qualificada (duplicada).

Resta ainda analisar a discussão sobre o percentual da multa de ofício que deve ser aplicado sobre o crédito tributário constituído.

No Recurso Voluntário, as interessadas apresentaram os seguintes argumentos:

- que *“a qualificação da multa pressupõe prova de evidente ação ou omissão dolosa tendente a ludibriar o fisco de forma a induzi-lo ou mantê-lo em erro”*, nos termos do inciso I, § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96;
- que não há previsão legal de “duplicar” o percentual da multa nos casos de simulação, de forma que o “agravamento” não poderia subsistir por carência de suporte material;
- que os negócios jurídicos realizados pelos recorrentes e pela empresa MAIORANA & MAIORANA LTDA *“foram devidamente contabilizados, declarados para o fisco e realizados de acordo com os preceitos legais, logo, não houve qualquer sonegação, fraude, conluio e muito menos simulação”*;
- que a multa aplicada é confiscatória e que seria inconstitucional. Cita julgado do STF.
- Conclui:

Desta forma, como o negócio jurídico celebrado entre as empresas MAIORANA & MAIORANA LTDA e DELTA PUBLICIDADE S/A foi devidamente contabilizado e declarado para a Receita Federal do Brasil, bem como emitido Nota Fiscal e recolhido os tributos incidentes na prestação de serviço, o que permitiu inclusive ao fisco conhecer a operação realizada, não cabe a aplicação da multa qualificada, já que carece de suporte material, de constitucionalidade e de evidente inexistência de simulação nos atos praticados pelos Recorrentes.

No Relatório da Fiscalização, a qualificação da multa, duplicada para o percentual de 150%, nos termos do art. 44, § 1º da Lei n.º 9.430, de 1996, foi justificada pela configuração de simulação, com o objetivo claro de fraudar o Fisco.

Fica demonstrado, portanto, a existência de **simulação** neste caso concreto. Além disso, fica evidenciado, também, que o objetivo em se realizar tal simulação foi o de fraudar o Fisco para pagar menos tributos.

Para reforçar sua argumentação, a citada decisão cita precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão n.º 9101-001.876, de relatoria do Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão), que decidiu que a existência de simulação com o objetivo de diminuir ou suprimir tributos implica na fraude descrita no art. 72 da Lei n.º 4.502, de 1964. Transcrevo alguns trechos desta decisão:

A questão que se coloca é: a existência de simulação, e somente ela, faz incidir o art. 72 da Lei n.º 4.502 /1964, levando à qualificação da multa? A resposta é positiva sempre que o objetivo for a diminuição ou supressão de tributos, mas alguns esclarecimentos se fazem necessários. O conceito de fraude fiscal está no art. 72 da Lei n.º 4.502/1964 que tem a seguinte redação:

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 a evitar ou diferir o seu pagamento.

A fraude fiscal conforme definida no art. 72 acima transcrito é diferente da fraude civil, nos termos previstos no Código Civil, e dos casos de fraude *stricto sensu*, a exemplo da falsificação de documentos. Ela é mais ampla. Assim, a ocorrência de simulação, ilícito civil previsto no art. 167 do Código Civil, que macula o negócio jurídico e o torna nulo, o que me parece, está claramente presente na situação sob discussão, implica fraude fiscal, pois na figura da simulação é intrínseca a existência de uma ação ou omissão dolosa (intenção de fazer determinada coisa com determinado objetivo específico - não pagar tributo), que no caso modificou uma característica essencial do fato gerador (em seu aspecto material, pois o que aparece documentalmente não sofreria tributação).

Neste sentido, há que concordar com as contrarrazões apresentadas pela Fazenda quando diz (fl. 903):

[...] Fraude, do artigo 72, que não se trata de fraude à lei, mas ao Fisco, atua na formação do fato gerador da obrigação tributária principal, impedindo ou retardando sua ocorrência, como, também, depois de formado, modificando-o para reduzir imposto ou diferir seu pagamento.

O pressuposto para aplicação da multa de 150% estabelecido no citado dispositivo legal somente se configura com a fraude. De acordo com De Plácido e Silva, em 'Vocabulário Jurídico', Editora Forense, o vocábulo 'fraudar', derivado do latim fraudar e (fazer agravo, prejudicar com fraude), além de significar usar de fraude, o que é genérico, e exprime toda a ação de falsear ou ocultar a verdade com a intenção de

prejudicar ou de enganar, possui, na técnica fiscal, o sentido de falsificar ou adulterar, como o de usar de ardis para fugir ao pagamento de uma tributação: fraudar o fisco. E, assim, quer dizer sonegar.

O elemento subjetivo da conduta adotada pela empresa é o dolo genérico que se apresenta como a vontade consciente e livre de omitir a informação, ou de prestá-la de forma adulterada, vale dizer, falsa, não verdadeira. Além do dolo genérico, no presente caso também se verificou o dolo específico caracterizado pela vontade voltada à redução do tributo ou da contribuição devidos.

O Acórdão da DRJ, por sua vez, justifica a manutenção do percentual de 150% para a multa de ofício aplicada, em função da caracterização de conduta dolosa (simulação) voltada “a suprimir ou reduzir o pagamento do tributo ou contribuições devidos”, situação fática que se enquadra na hipótese de fraude, prevista no art. 72 da Lei nº 4.502/64.

Para o agravamento da multa de ofício deve estar presente o dolo, que é o elemento que se relaciona com a consciência e a vontade de agir, presente em todos os tipos penais de que trata a Lei nº 4.502, de 1964, ou seja, a vontade de praticar a conduta para a subsequente obtenção do resultado. Deve estar claro que a conduta praticada teve o intuito consciente voltado a suprimir ou reduzir o pagamento do tributo ou contribuições devidos.

Esses elementos estão presentes no presente processo, conforme descrito no relatório acima. O autuante demonstrou de forma consistente que os valores das notas fiscais correspondem à remuneração pelo exercício do cargo de diretor-presidente da Delta Publicidade S/A, relativo aos meses de dezembro/2010 e janeiro/2011 e ao décimo terceiro salário do ano de 2010, mas não a prestação de serviços pela Maiorana & Maiorana Ltda.. O próprio contribuinte confirma que se trata efetivamente disso.

Não basta para descaracterizar a simulação que os fatos sejam apresentados sob um aparente abrigo legal. Não houve qualquer negócio jurídico entre as duas pessoas jurídicas tratadas nos autos. Não houve a prestação de serviços pela Maiorana & Maiorana Ltda., residindo justamente aí o fato delituoso, realizado com o intuito de ludibriar o fisco, de forma dolosa e com o propósito de impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato geradora da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir seu pagamento, enquadrando-se na hipótese prevista nos art. 72 (fraude) da Lei nº 4.502, de 1964.

Portanto, no caso em análise ficou configurada a conduta fraudulenta dos interessados, na forma de simulação da contratação de pessoa jurídica para prestação de consultoria em gestão empresarial, executada pelo próprio Diretor-Presidente da empresa contratante, no intuito claro de reduzir o pagamento de tributos.

Quanto aos questionamentos sobre constitucionalidade do percentual aplicado e das considerações sobre sua natureza confiscatória da multa de ofício, deve ser destacado que no âmbito do julgamento administrativo dá-se a aferição do ato administrativo, ou seja, verifica-se se o ato foi produzido nos termos da legislação tributária vigente na data do fato gerador.

Assim, ainda que a Primeira Seção de Julgamento do CARF detenha competência para apreciar as matérias questionadas, não é possível julgar de forma diversa da prescrita em lei, nem se pronunciar a respeito de seus dispositivos, conforme determina o artigo 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343/15, e a Súmula CARF nº 2:

Regimento Interno do CARF

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Súmula CARF n.º 2

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

Portanto, deve ser mantida a aplicação do percentual de 150% para a multa de ofício.

Conclusão

Diante do exposto, VOTO em **negar provimento** ao Recurso de Voluntário.

(Documento Assinado Digitalmente)
MARCELO CUBA NETTO