



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10680.723396/2017-65</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2301-012.048 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	8 de abril de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	FERNANDO HENRIQUE LINHARES
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

PRELIMINAR. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 171

Estando presente todos os requisitos obrigatórios, em conformidade com o art. 10, do Decreto nº 70.235/72, no auto de infração, bem como sendo plenamente possível ao contribuinte a partir das informações ali constantes exercer plenamente seu direito de defesa, não há nulidade a ser acolhida. Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.

DECADÊNCIA OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

Comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial segue a regra estabelecida no art. 173, I, do Código Tributário Nacional, ou seja, extingue-se após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Sempre que possível, a autoridade deve buscar a verdade material e apurar o crédito tributário com base nos fatos efetivamente ocorridos. Tendo em vista os elementos integrantes dos autos, mantém-se a omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica com vínculo empregatício.

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. RESPONSABILIDADE. SÚMULA CARF Nº 12.

Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção.

APROVEITAMENTO DOS TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE.

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

MULTA QUALIFICADA. CONDUTA DOLOSA. CONFIGURAÇÃO.

Demonstrado pela fiscalização o elemento subjetivo dolo, no tocante a prática de fraude e simulação em conluio, com o objeto de afastar a tributação, deve ser aplicada a qualificadora da multa.

RETROATIVIDADE BENIGNA.

A multa qualificada prevista no art. 44, da Lei nº 9.430/96, em conformidade com sua nova redação e por força do que disciplina o art. 106, II, alínea “c”, do CTN, deve ser limitada à razão de 100%.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de ofício ao limite de 100%. Vencida a Conselheira Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, que deu provimento parcial em maior extensão, permitindo a compensação dos tributos pagos pela pessoa jurídica.

*Assinado Digitalmente*

**Carlos Eduardo Ávila Cabral** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Diogo Cristian Denny** – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros André Barros de Moura (substituto[a] integral), Carlos Eduardo Avila Cabral, Flavia Lilian Selmer Dias, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano (substituto[a] convocado[a] para eventuais participações), Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Diogo Cristian Denny (Presidente).

## RELATÓRIO

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

Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado auto de infração de fls. 524/527, acompanhado dos demonstrativos de fls. 528/537 e Termo de Verificação Fiscal de fls. 540/567, relativo ao imposto sobre a renda das pessoas físicas anos-calendário de 2011, 2012 e 2013, por meio do qual foi apurado crédito tributário no montante de R\$ 1.811.814,28, dos quais, R\$ 605.541,51 são referentes a imposto, R\$ 297.960,51 correspondem a juros de mora calculados até 08/2017 e R\$ 908.312,26 são cobrados a título de multa proporcional.

Conforme descrição dos fatos e enquadramento legal de fl. 525/527, a exigência decorreu da omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, decorrentes do trabalho com vínculo empregatício, conforme Termo de Verificação Fiscal, que é parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração. O enquadramento legal, bem como a data do fato gerador e o valor tributável estão relacionados às mesmas folhas.

A ação fiscal está descrita no Termo de Verificação Fiscal de fls. 540/567, no qual a Fiscalização relata, em síntese, que:

- inicialmente o período coberto por este procedimento se restringia aos anos-calendário de 2012 e 2013, tendo sido estendido a 2011 em 13/07/2017;
- o Sr. Fernando Henrique Linhares, durante o período coberto pelo presente procedimento fiscal, era sócio da empresa FHL Consultoria e Serviços Ltda. (FHL), CNPJ 08.799.797/0001-40, que foi contratada pela empresa Mendes Junior Trading e Engenharia S.A. (Mendes Junior), CNPJ 19.934.808/0001-29, para prestação de serviços de consultoria em gestão de negócios e projetos, sendo que será demonstrado que tal contratação nada mais foi que uma forma de se dissimular vínculo empregatício entre o Sr. Fernando Henrique Linhares e a Mendes Junior, com o objetivo de se promover economia tributária ilícita;
- em procedimento prévio realizado na empresa Mendes Júnior, os Auditores-Fiscais responsáveis pelo trabalho, constataram que: 1- o Sr. Fernando Henrique Linhares era sócio da FHL, juntamente com sua esposa, detendo cada um 50% das quotas da empresa; 2- a Mendes Júnior contratou, em 02/05/2007, a empresa FHL para prestação de serviços de gestão de consultoria especializada na gestão de negócios e projetos remunerando-a de forma mensal e fixa, em um valor inicial de R\$ 18.390,00; 3. durante o período de 2010 a dezembro de 2013, considerando-se a data de emissão das notas fiscais, a FHL obteve receita de R\$ 2.201.969,14 em relação ao contrato celebrado com a Mendes Júnior (quadro-resumo à fl. 542); 4- os pagamentos foram fixos, reajustados anualmente, traduzindo-se em verdadeira remuneração mensal complementar; 5- a FHL não teve nenhum empregado nos anos de 2011 a 2013, nem sub contratou outra empresa para realização do objeto pactuado com a Mendes Júnior; 6- a FHL, ao

longo dos anos de 2011 a 2013, prestou serviços para a Mendes Júnior com exclusividade; 7- foi verificada a assinatura do Sr. Fernando Henrique Linhares, qualificado como gerente de desenvolvimento de negócios e contratos em diversos documentos de reembolso de despesas de funcionários da Mendes Junior e em outros documentos, além de apresentadas diversas procurações da Mendes Junior dando poderes de diversas naturezas ao Sr. Fernando Henrique Linhares, registrando-se que em nenhum momento a empresa FHL foi mencionada e 8- intimada a comprovar a prestação de serviços, a Mendes Júnior apresentou, apenas: (a) as procurações outorgadas ao Sr. Fernando Henrique Linhares e passagens aéreas em nome do contribuinte, sendo que a relação de voos não é instrumento hábil a comprovar prestação de serviços e as procurações não mencionam a FHL, concluindo-se que a Mendes Junior contratou empregado por meio de uma pessoa jurídica interposta, prática ilegal, denominada “pejotização”;

- a Mendes Júnior no curso do presente procedimento fiscal encaminhou à Fiscalização o contrato celebrado com a FHL e seus aditivos, todas as notas fiscais emitidas com base nesse instrumento e os respectivos comprovantes de pagamento;

- às fls. 543/547, no item histórico do procedimento fiscal, relaciona os termos de intimação encaminhados para o contribuinte Fernando Henrique Linhares e as respectivas respostas;

- foi aberta diligência para coleta de novas informações junto a Mendes Júnior, conforme descrito no item 5 do Termo de Procedimento Fiscal (fls. 547/552);

- analisando as relações entre Mendes Junior, FHL e Fernando Henrique Linhares, destaca-se que:

1. o Sr. Fernando Henrique Linhares foi funcionário da Mendes Júnior de 10/10/1995 a 30/12/1996 e de 01/07/2000 a 30/04/2007 (como Chefe da Área de Produção);

2- é cristalino que não era de interesse a interrupção da relação de trabalho, tanto que em 02/05/2007, logo após o desligamento do contribuinte da empresa, foi assinado contrato de prestação de serviços com a FHL, com pagamentos mensais fixos, destacando-se, ainda, que o endereço da FHL é o mesmo da residência do Sr. Fernando Henrique Linhares;

3- apesar de o contrato da FHL com a Mendes Júnior apresentar escopo eminentemente técnico, foi assinado pelo Diretor de Administração e Finanças e pela Gerente de Recursos Humanos da Mendes Júnior;

4- o contrato tem escopo extremamente genérico, o que não seria usual em um contrato cuja execução chegou a mais de R\$ 2.000.000,00, no período de 2011 a 2013;

5- a escolha de um valor fixo mensal denota que, na verdade, a contratação efetuada é de força de trabalho para execução de tarefas e não de um serviço específico, pois, se a opção fosse esta última, certamente os valores variariam ao longo do contrato e apresentariam entregas intermediárias de produtos;

6- salienta a predisposição à perenidade do contrato, tendo em vista a inclusão da cláusula 2.3, prevendo a possibilidade de reajuste anual do contrato;

7- observa que em um tópico intitulado “condições de medição e pagamento”, não há qualquer previsão de como o serviço será “mensurado”, mas é apenas estabelecido o fluxo a ser seguido pelas notas fiscais para serem quitadas, o que leva à conclusão que assim foi feito pois realmente não existe preocupação por parte da contratante em relação à execução do serviço, sendo o Sr. Fernando Henrique Linhares, na verdade, empregado da empresa, devendo ser remunerado periodicamente sem oscilações dos valores pagos;

8- a cláusula 5.1 do contrato prevê validade perpétua do contrato, demonstrando como a cláusula 2.3 o manifesto interesse que o contrato seja renovado;

9- a cláusula 7.2 estabelece que a Mendes Junior deve fornecer apoio logístico à contratada e a cláusula 7.3, estabelece diversos reembolsos reforçando o entendimento de que o que se está contratando é a força de trabalho e não uma prestação específica de serviços;

10- a Mendes Júnior foi intimada duas vezes a apresentar documentação comprobatória da prestação de serviços e nada foi apresentado além do contrato que rege a relação;

11- em procedimento prévio, a Mendes Júnior apresentou algumas procurações concedidas pela empresa ao Sr. Fernando Henrique Linhares, relação de viagens aéreas por ele realizadas e comprovantes de ressarcimento de despesas, sendo que em toda a documentação fornecida, a empresa FHL não é citada uma única vez;

12- nos documentos apresentados pela Mendes Junior o Sr. Fernando Henrique Linhares, assina como gerente da Mendes Junior, demonstrando que, apesar do desligamento formal, o contribuinte permanecia como funcionário da Mendes Junior;

13- o contribuinte Fernando Henrique Linhares também foi intimado a comprovar a prestação de serviços pela FHL e nenhum documento foi encaminhado;

14- a FHL não teve empregados durante o período fiscalizado e conforme afirmado pelo Sr. Fernando Henrique Linhares, ele mesmo foi o executor dos serviços;

15- evidentemente, por tudo que foi demonstrado, o que ocorreu foi o estabelecimento de uma relação entre pessoas jurídicas com o único propósito de supressão tributária ilícita, além dos nefastos reflexos na seara trabalhista;

- ao valores que constam das notas fiscais emitidas pela empresa FHL e pagos pela Mendes Junior, serão tributados como omissão de rendimentos no contribuinte Fernando Henrique Linhares, já que restou demonstrado serem verbas salariais pagas ao mesmo, de forma disfarçada utilizando-se de um contrato de prestação de serviços;
- a multa foi qualificada, na forma do §1º do art. 44 da Lei 9.430/96, atingindo o percentual de 150%, verificada uma das condutas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, quais sejam, sonegação, fraude ou conluio;
- no caso, a Mendes Júnior e o Sr. Fernando Henrique Linhares estabeleceram um acordo, de maneira intencional, propositada e planejada previamente, na qual a remuneração do Sr. Fernando Henrique Linhares seria paga por meio da pessoa jurídica constituída pelo mesmo;
- nem a Mendes Júnior, nem o Sr. Fernando Henrique Linhares foram capazes de apresentar um só produto gerado desta relação comercial, porque tal produto não existe, sendo a única justificativa para este contrato a economia tributária de forma ilícita.;
- a adoção da prática de “pejotização” faz com que os órgãos encarregados de fiscalizar a relação de emprego, como a Secretaria da Receita Federal do Brasil o Ministério do Trabalho, tenham dificuldades significativas para tomar conhecimento de fatos geradores, uma vez que o eixo de atenção é deslocado da pessoa física para a pessoa jurídica com obrigações tributárias acessórias completamente diferentes e alterando-se o potencial sujeito passivo há, na melhor das hipóteses, um retardamento do conhecimento do fato gerador pela administração tributária, caracterizando o previsto nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

A DRJ, ao apreciar a impugnação ofertada pelo sujeito passivo, decidiu por julgar improcedente e manter integralmente o crédito tributário. Eis a decisão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

PRELIMINAR. VÍCIO NA EMISSÃO DO TDPF.

Inexistindo vício formal em decorrência de erro na emissão do TDPF, deve ser afastada a preliminar suscitada.

DECADÊNCIA - OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

Comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial segue a regra estabelecida no art. 173, I, do Código Tributário Nacional, ou seja, extingue-se após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Sempre que possível, a autoridade deve buscar a verdade material e apurar o crédito tributário com base nos fatos efetivamente ocorridos. Tendo em vista os elementos integrantes dos autos, mantém-se a omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica com vínculo empregatício.

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. RESPONSABILIDADE.

Após a data da entrega da DIRPF o responsável pela apuração e recolhimento do imposto da pessoa física é o beneficiário do rendimento omitido, não sendo mais possível exigir da fonte pagadora o imposto não recolhido.

COMPENSAÇÃO DE DÉBITO DA PESSOA FÍSICA COM CRÉDITO DE PESSOA JURÍDICA.

O suposto crédito advindo do pagamento de impostos pela pessoa jurídica não é passível de compensação com débito do sujeito passivo (pessoa física).

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A comprovação de que o contribuinte agiu de forma dolosa com o fim de impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador por parte da autoridade fazendária implica a qualificação da multa de ofício.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de primeira instância em 12/04/2018, o sujeito passivo interpôs, em 11/05/2018 (fls. 757), Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, o que segue:

- a) Preliminar - Decadência parcial com fundamento no art. 150, § 4º, do CTN;
- b) Preliminar de nulidade do auto de infração – ausência de inclusão do ano-calendário de 2011 no Termo de Distribuição de Procedimento de Fiscalização - TDPF;
- c) Ausência de comprovação de prática de ilícito – ônus da prova da Receita Federal;
- d) Ausência de responsabilidade – responsabilidade da fonte pagadora pela retenção;
- e) Não preenchimento dos requisitos da multa qualificada;
- f) Necessidade de dedução dos tributos já recolhidos na pessoa jurídica;

Apresenta petição de fls. 804/805, noticiando o trânsito em julgado da ADC nº 66 perante o Supremo Tribunal Federal, relembrando o efeito vinculando e solicitando a aplicação do precedente.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheiro **CARLOS EDUARDO ÁVILA CABRAL**, Relator

**ADMISSIBILIDADE**

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

O litígio recai sobre omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, decorrentes do trabalho com vínculo empregatício.

De se registrar, inicialmente, que o recorrente repisa em sua peça recursal as mesmas razões de fato e direito detalhadas na impugnação.

**PRELIMINAR – NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO – AUSÊNCIA DE INCLUSÃO DO ANO DE 2011 NO TDPF**

Aduz o recorrente que o auto de infração seria nulo por não constar do Termo de Distribuição de Procedimento de Fiscalização – TDPF o ano-calendário de 2011; que constava apenas os anos de 2012 e 2013, mas que o lançamento abarcou os três anos.

De acordo com o Decreto nº 70.235/72, especificamente seu art. 10, estabelece os casos de nulidade. Colha-se:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

A nulidade apresentada pelo recorrente, qual seja a ausência de indicação do ano-calendário de 2011 no TDPF, não consta como uma das hipóteses de nulidade acima elencadas.

Só por isso, a alegação não deve ser acolhida.

Mesmo que assim não fosse, importante registrar que o sujeito passivo, quando da notificação do auto de infração, teve acesso a todos os dados imprescindíveis para exercer seu direito amplo de defesa.

Outro ponto que corrobora a impropriedade da sustentação é o fato de ter o contribuinte apresentado impugnação e recurso em que se insurge, de forma plena, contra todos os fatos apurados pela fiscalização.

Também em conformidade com o Decreto nº 70.235/72, irregularidades, incorreções e omissões, não previstas entre as hipóteses do art. 10, não importarão em nulidade caso não resultem em prejuízo para o sujeito passivo.

E como dito acima, não houve qualquer prejuízo para a defesa plena.

Ademais, o CARF possui entendimento sumulado, de caráter vinculativo, no seguinte sentido:

Súmula CARF nº 171

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

**Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.** (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Realizando uma interpretação sistemática, o mencionado MPF, para o caso em apreço, corresponde ao TDPF objeto da alegação de nulidade.

Assim, rejeito a preliminar.

#### **PRELIMINAR – DECADÊNCIA COM FUNDAMENTO NO ART. 150, § 4º DO CTN**

A decisão recorrida, apreciando a mesma alegação, concluiu que devido a configuração de dolo, fraude ou simulação, restou afastada a contagem do prazo decadencial com fundamento no art. 150, § 4º, do CTN. Entendeu que, conseqüentemente, deveria ser aplicado o art. 173, inciso I, do mesmo diploma legal.

Para efeito de contagem dos prazos e verificação, com fundamento no art. 173, inciso I, do CTN, da ocorrência ou não da decadência, a DRJ realizou o seguinte exercício:

Aplicando-se o disposto no art.º 173, I, do CTN, ressaltando-se que, somente após a entrega da DIRPF (último dia de abril de 2012), é que o Fisco poderia proceder ao lançamento de ofício, o período mais antigo, fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2011, completados em 31/12/2011, tem o termo inicial do prazo decadencial no dia 1º de janeiro de 2013, e o termo final é o dia 31 de dezembro de 2017. Como o contribuinte foi cientificado do auto de infração em 18 de agosto de 2017, evidencia-se que não ocorreu a decadência. Por consequência, também não ocorreu a decadência em relação aos demais períodos de apuração questionados (05/01/2012 a 03/08/2012), que são mais recentes.

Veja que a adoção da sistemática de contagem do prazo decadencial, se com fundamento em uma regra ou outra, depende da análise da ocorrência e configuração ou não de conduta com dolo, fraude ou simulação.

De acordo com o lançamento e com a decisão recorrida, restou configurado o elemento subjetivo dolo, consistente na prática de conluio, simulação e fraude a partir da união de esforços do sujeito passivo, por meio de pessoa jurídica de sua titularidade, e da empresa contratante (Mendes Junior Trading e Engenharia S.A.) com o objetivo de, por meio de contrato simulado de prestação de serviços de consultoria, escamotear uma nítida relação de emprego.

Nesta seara, entendo que a ocorrência do elemento subjetivo dolo, bem como a caracterização da fraude e simulação por meio de conluio, restou devidamente demonstrado, o que acarreta a aplicação do art. 173, inciso I, do CTN para efeitos de contagem do prazo decadencial.

Veja o que diz o TVF:

No caso em tela, conforme já fartamente demonstrado, MENDES JUNIOR e o Sr. Fernando Henrique Linhares estabeleceram um acordo, de maneira intencional, propositada e planejada previamente, no qual a remuneração do Sr. Fernando Henrique Linhares seria paga por meio da pessoa jurídica constituída pelo mesmo. Nem a MENDES JUNIOR, nem tampouco o Sr. Fernando Henrique Linhares foram capazes de apresentar um só produto gerado desta relação comercial. E obviamente não seriam capazes, porque não existe tal produto. A única justificativa para este contrato é a economia tributária de forma ilícita.

(...)

A adoção da prática tem a pretensão de alterar aquilo que realmente ocorre na vida real. Substitui-se uma situação clara de relação de emprego por uma prestação de serviços fictícia. O direito do trabalho traz, como uma de suas bases, o consagrado Princípio da Primazia da Realidade. Nele, a verdade dos fatos deve sempre prevalecer sobre a forma.

Dentre os fatos apurados, que demonstram nitidamente o intuito de reduzir a carga tributária, restou demonstrado que o sujeito passivo era empregado da Mendes Junior Trading e Engenharia S.A. em determinado período e que após o desligamento como funcionário, de imediato, continuou a realizar suas atividades sob o manto de um contrato de prestação de serviços de consultoria firmado com pessoa jurídica da qual eram sócios ele e sua esposa.

Também demonstrou a fiscalização que o sujeito passivo, na relação com a Mendes Junior Trading e Engenharia S.A., tinha condutas de verdadeiro empregado. Veja algumas citadas pela fiscalização:

6- a FHL, ao longo dos anos de 2011 a 2013, prestou serviços para a Mendes Júnior com exclusividade;

7- foi verificada a assinatura do Sr. Fernando Henrique Linhares, qualificado como gerente de desenvolvimento de negócios e contratos em diversos documentos de reembolso de despesas de funcionários da Mendes Junior e em outros documentos, além de apresentadas diversas procurações da Mendes Junior

dando poderes de diversas naturezas ao Sr. Fernando Henrique Linhares, registrando-se que em nenhum momento a empresa FHL foi mencionada.

(...)

3- apesar de o contrato da FHL com a Mendes Júnior apresentar escopo eminentemente técnico, foi assinado pelo Diretor de Administração e Finanças e pela Gerente de Recursos Humanos da Mendes Júnior;

(...)

11- em procedimento prévio, a Mendes Júnior apresentou algumas procurações concedidas pela empresa ao Sr. Fernando Henrique Linhares, relação de viagens aéreas por ele realizadas e comprovantes de ressarcimento de despesas, sendo que em toda a documentação fornecida, a empresa FHL não é citada uma única vez;

12- nos documentos apresentados pela Mendes Junior o Sr. Fernando Henrique Linhares, assina como gerente da Mendes Junior, demonstrando que, apesar do desligamento formal, o contribuinte permanecia como funcionário da Mendes Junior;

13- o contribuinte Fernando Henrique Linhares também foi intimado a comprovar a prestação de serviços pela FHL e nenhum documento foi encaminhado;

Assim, entendo que restou demonstrado o dolo e as condutas de fraude, simulação e conluio.

Também rejeito a presente preliminar.

### **MÉRITO.**

#### **OMISSÃO DE RENDIMENTOS**

Verificado que os argumentos apresentados no recurso voluntário são, em essência, iguais aos argumentos aduzidos na impugnação, bem como que a decisão recorrida não merece reparo, com fundamento no art. 114, § 12, inciso I do RICARF, declaro minha concordância com os fundamentos da decisão recorrida, especialmente os pontos que a seguir destaco.

O contribuinte rejeita a alegação da fiscalização de que o Contrato de Prestação de Serviços entre a FHL e a Mendes Junior nada mais foi que uma forma de se dissimular vínculo empregatício entre o contribuinte e a Mendes Junior com o objetivo de se promover economia tributária ilícita. Argumenta, em síntese, que não ficou comprovada a subordinação, necessária para a caracterização da relação de emprego, e sim apenas a pessoalidade, sendo que não há nenhum impedimento legal para a constituição de pessoa jurídica que preste serviço intelectual, sendo irrelevante o fato da pessoa jurídica não ter nenhum outro empregado e possuir o mesmo endereço do contribuinte.

(...)

Conforme demonstra o Termo de Verificação Fiscal (fls. 540/567), o trabalho desenvolvido pela Fiscalização que permitiu a conclusão de que o contribuinte recebeu nos anos-calendário de 2011 a 2013, rendimentos decorrentes do trabalho com vínculo empregatício, da Mendes Junior Trading e Engenharia S. A. – Em Recuperação Judicial, utilizando-se de Contrato de Prestação de Serviços entre esta última e a sua empresa FHL, foi bastante minucioso e conseguiu coletar os elementos de prova necessários para fundamentar a infração em tela.

Concluiu corretamente a Fiscalização que a FHL foi utilizada, pelo contribuinte, apenas como meio de viabilizar o recebimento de sua remuneração decorrente do trabalho com a Mendes Júnior.

Salienta-se que todas as imputações realizadas pela autoridade fiscal se deram a partir da apuração de uma série de elementos que dão sustentação ao lançamento, tal como demonstrado no Termo de Verificação Fiscal de fls. 540/567, em especial no item 6 – “Análise da Relação entre Mendes Júnior, FHL e Fernando Henrique Linhares”. Dessa forma, a fiscalização trouxe aos autos vasto material probatório que corrobora suas conclusões.

Nesse sentido, restou demonstrado, entre outros elementos, que: o Sr. Fernando Henrique Linhares foi demitido como empregado da Mendes Júnior em 30/04/2007, e celebrou contrato de prestação de serviços entre a empresa FHL e a Mendes Junior em 02/05/2007, serviço prestado em caráter personalíssimo; os pagamentos feitos a FHL foram em sua maioria fixos, mensais e reajustados anualmente, chegando a R\$ 36.972,46, a FHL não teve nenhum empregado nos anos de 2011 a 2013, nem subcontratou outra empresa para realização do objeto pactuado com a Mendes Júnior; a FHL prestou serviços para a Mendes Júnior com exclusividade ao longo dos anos de 2011 a 2013; o Sr. Fernando Henrique Linhares, assina diversos documentos da Mendes Junior como Gerente de Desenvolvimento de Negócios e Contratos; todos os reembolsos de passagens foram feitos em nome da pessoa física e nunca da pessoa jurídica; o Sr. Fernando Henrique Linhares possuía procuração outorgada pela Mendes Junior dando poderes de diversas naturezas, tais como representação junto à órgãos e movimentação bancária.

O Contribuinte contrapõe-se a autuação argumentando, basicamente, que não restou demonstrada a subordinação para caracterizar o vínculo empregatício.

Contudo, entendo que o fato do contribuinte prestar os serviços em caráter personalíssimo, atendendo à programação da Mendes Junior quanto ao objeto, prazo e local de execução (conforme cláusula 7.1 do contrato – fl. 259) e assinando os documentos da Mendes Júnior como “Gerente de Desenvolvimento de Negócios e Contratos”, possuindo, ainda, procurações da empresa são suficientes para demonstrar a subordinação, a medida que nenhuma empresa fornece procuração a um prestador de serviço, nem, tampouco, permite que assine documentos como dirigente da empresa. A questão da subordinação de altos postos de trabalho dentro das empresas é sempre muito subjetiva.

De qualquer forma a fiscalização trouxe aos autos provas de que a contratação da FHL pela Mendes Junior nada mais foi que uma forma de se dissimular vínculo empregatício entre o contribuinte e a Mendes Junior, demonstrando que o vínculo realmente existente era dele, contribuinte, com a Mendes Junior e não da FHL com a Mendes Junior e que os rendimentos por ele recebidos não tem natureza de prestação de serviços e sim de remuneração do trabalho como concluído pela fiscalização. Caberia ao contribuinte trazer aos autos provas da alegada prestação de serviços, o que não foi feito nem durante a ação fiscal nem na fase impugnatória.

Nada mais fez a autoridade fiscal do que, diante dos fatos que se apresentaram, exercer suas atribuições com os recursos legais inerentes, qual seja, o dever de desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador (art. 116, parágrafo único, do CTN).

Em petição de fls. 804/805, informa o sujeito passivo o trânsito em julgado da ADC nº 66 perante o STF, em que restou declarado constitucional o art. 129, da Lei nº 11.196/2005, pedindo ao final, considerando a força vinculante do julgado e a obrigatoriedade de sua aplicação nos julgamentos do CARF, o provimento do recurso.

Ocorre que, como bem demonstrou a fiscalização, o que houve, na verdade, não foi uma relação de negócio entre duas empresas, mas na verdade a continuidade de uma relação de emprego maquiada por um contrato de prestação de serviços de consultoria.

Veja que, apesar de instados, o contribuinte e a empresa Mendes Junior Trading e Engenharia S.A., a comprovar a prestação dos serviços de consultoria, não houve qualquer comprovação. Houve, na verdade, a demonstração de verdadeira relação de emprego.

Desta feita, deve ser mantida a omissão de rendimentos apurada.

### **RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA PELA RETENÇÃO E PAGAMENTO DO IRPF**

Alega o recorrente que responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto de renda sobre os rendimentos recebidos seria da fonte pagadora.

Quanto a tal alegação, o CARF possui entendimento sumulado, de caráter vinculativo. Colha-se:

Súmula CARF nº 12

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 2006

**Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção.** (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

É exatamente o caso dos autos. Quer o contribuinte que o lançamento seja desconstituído sob o argumento de que seria de responsabilidade da fonte pagadora, no caso a Mendes Junior Trading e Engenharia S.A.

Ocorre que, como apontado no verbete sumular, é legítima a constituição do crédito tributário em nome do beneficiário, mesmo havendo obrigação da fonte pagadora realizar a retenção e o recolhimento do tributo.

Assim, correto neste ponto o lançamento.

### **MULTA QUALIFICADA - CONFIGURAÇÃO**

O recorrente pleiteia a retirada da multa qualificada como pedido subsidiário, sob o argumento de que não houve o preenchimento dos requisitos legais autorizadores e que a fiscalização não teria indicado qual dos dispositivos da Lei nº 4.502/76 (art. 71, 72 ou 73), teria incorrido.

Em processos administrativos fiscais, a sonegação, fraude ou conluio estão previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, in verbis:

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 de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária 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 a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72" .

Que todos os dispositivos acima transcritos, e utilizados pela fiscalização para qualificar a multa, pressupõem a caracterização de uma conduta dolosa, ou seja, aquela em que o agente age de forma consciente e intencional no sentido de praticar a sonegação ou fraude.

Como restou demonstrado quando da análise da decadência (o que deixo de transcrever com o intuito de evitar repetições desnecessárias), correta a aplicação a multa qualificada.

### **RETROATIVIDADE BENIGNA**

Considerando o teor da Lei nº 14.689/2023, que alterou o dispositivo do §1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, a multa qualificada deve ser reduzida ao patamar de 100%. Eis o atual teor do dispositivo legal apontado:

§ 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; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023) Como se vê, a nova regra geral da multa de ofício nos casos previsto nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 prevê a majoração ao patamar de 100%, conforme dispõe o inciso IV, §1º, da Lei nº 9.430/96.

Portanto, considerando o disposto no art. 106, II, alínea “c”, do CTN, tem-se por aplicar a retroatividade benigna, devendo-se a multa de ofício qualificada ser reduzida ao patamar de 100%.

### **PEDIDO DE COMPENSAÇÃO - DEDUÇÃO DOS TRIBUTOS JÁ RECOLHIDOS NA PESSOA JURÍDICA**

Neste ponto, também entendendo que a decisão recorrida está em consonância com os precedentes deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, com fundamento no RICAR, art. 114, § 12, inciso I), adoto as razões de decidir da DRJ.

Quanto ao pedido de compensação dos tributos recolhidos pela FHL Consultoria, o Código Tributário Nacional, em seu art. 170, é expresso ao afirmar que a lei poderá permitir a compensação, desde que seja ela feita com a utilização de créditos líquidos e certos. Não basta, assim, que existam pagamentos que eventualmente possam se tornar indevidos, é preciso que exista a certeza do pagamento indevido, bem como o valor atualizado do seu montante.

Assim, a pretensão formulada pelo contribuinte não pode ser acolhida, pois tais créditos não eram líquidos e certos no momento da autuação nem no momento atual, o que, evidentemente, somente pode ocorrer, em tese, após o julgamento definitivo deste processo na esfera administrativa.

Ressalte-se, ainda, que, na situação dos autos, o contribuinte não é o credor do alegado crédito contra a Fazenda Nacional, com o qual pretende ver compensado o débito lançado em seu nome, sendo tal crédito oriundo de terceiro, no caso, a pessoa jurídica FHL. De acordo com o princípio da entidade, o patrimônio da pessoa jurídica não se confunde com aquele dos seus sócios ou proprietários.

Veja-se, ainda, o que dispõe a Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012:

*“Art. 68. É vedada a compensação de débitos do sujeito passivo, relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF, com créditos de terceiros”.*

Destarte, o suposto crédito, não sendo líquido e certo nem próprio, não é passível de compensação com débito do sujeito passivo.

Colha-se o seguinte precedente da 2ª Turma da CSRF quanto ao tema:

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

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

(ACÓRDÃO 9202-011.353 – CSRF/2ª TURMA, julgado em 20/06/2024)

Desta feita, rejeito o pleito.

#### **CONCLUSÃO.**

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares e, no mérito, dou parcial provimento no sentido de reduzir a multa de ofício ao limite de 100%.

*Assinado Digitalmente*  
**CARLOS EDUARDO ÁVILA CABRAL**