



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10680.725838/2016-27
ACÓRDÃO	2201-012.357 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SERGIO LUCIO DOS SANTOS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

IRREGULARIDADES NO MPF. NULIDADE NO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA. SÚMULA CARF nº 171.

Eventual irregularidade na prorrogação do MPF não implica em nulidade do lançamento (súmula CARF nº 171).

IRPF. FATO GERADOR COMPLEXIVO.

O fato gerador do imposto sobre a renda de pessoa física sujeito ao ajuste anual é complexo, ou seja, ainda que devida antecipação à medida que os rendimentos forem recebidos, o fato gerador só se aperfeiçoa definitivamente no dia 31 de dezembro do ano-calendário.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTAGEM DO PRAZO.

Em havendo pagamento antecipado, o direito de a Fazenda lançar o Imposto de Renda Pessoa Física decai após cinco anos contados da data de ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, CTN). Na ausência de pagamento ou nas hipóteses de dolo, fraude e simulação, o prazo de cinco anos para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (artigo 173, I, CTN).

RECURSO VOLUNTÁRIO. MESMAS RAZÕES DE DEFESA ARGUIDAS NA IMPUGNAÇÃO. ADOÇÃO DAS RAZÕES E FUNDAMENTOS PERFILHADOS NO

ACÓRDÃO RECORRIDO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 114, § 12, INCISO I DA PORTARIA MF Nº 1.634 DE 2023 (RICARF).

Nas hipóteses em que o sujeito passivo não apresenta novas razões de defesa em sede recursal, o artigo 114, § 12, inciso I do Regimento Interno do CARF (RICARF) autoriza o relator a adotar a fundamentação da decisão recorrida mediante a declaração de concordância com os fundamentos da decisão proferida pela autoridade julgadora de primeira instância.

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.

COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA COM O IMPOSTO DE RENDA EXIGIDO NA PESSOA FÍSICA. IMPOSSIBILIDADE.

O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, somente pode utilizá-lo na compensação de débitos próprios.

RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. LEI Nº 14.689/2023. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA REDUZIDA A 100%.

As multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica. Deve ser observado, no caso concreto, a superveniência da Lei nº 14.689/2023, que alterou o percentual da multa qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/1996, nos termos do art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%, em função da retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Luana Esteves Freitas – Relatora

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Debora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Thiago Álvares Feital, Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Do Auto de Infração

Trata-se de Auto de Infração (fls. 2/10) lavrado em desfavor do contribuinte, por meio do qual são exigidos R\$ 685.686,49 (seiscentos e oitenta e cinco mil, seiscentos e oitenta e seis reais e quarenta e nove centavos) de Imposto de Renda, relativos aos anos-calendários de 2012, 2013 e 2014, além da multa de ofício qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), e demais consectários legais.

Conforme se constata no Termo de Verificação Fiscal (fls. 11/40), a fiscalização apurou que:

- O Sr. Sérgio Lúcio dos Santos, durante o período coberto pelo presente procedimento fiscal, era coordenador administrativo de contratos da empresa Mendes Junior Trading e Engenharia S.A (Mendes Júnior), CNPJ 19.394.808/0001-29. Era, também, sócio majoritário da empresa SLS Consultoria e Serviços Ltda. (SLS), CNPJ 00.702.581/0001-03;
- A Mendes Junior contratou, em 02/05/2007, a SLS para prestação de serviços de engenharia durante o período em que o Sr. Sérgio Lúcio dos Santos era funcionário da primeira empresa;
- Tal contratação nada mais foi que uma forma de se incrementar a remuneração do interessado em detrimento de pagamento de tributos tanto pela pessoa física, quanto pela pessoa jurídica;
- Em procedimento prévio realizado na empresa Mendes Júnior, os Auditores-Fiscais responsáveis pelo trabalho, constataram que: (i) o Sr. Sérgio Lúcio é sócio da SLS; (ii) a Mendes Júnior contratou, em 02/05/2007, a empresa SLS 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\$ 23.500,00; (iii) durante o período de 2010 a dezembro de 2013, considerando-se a data de emissão das notas fiscais, a SLS obteve receita de R\$ 2.638.519,40 em relação ao contrato celebrado com a Mendes Júnior (quadro-resumo à fl. 13); (iv) os pagamentos foram fixos, reajustados anualmente, traduzindo-se em verdadeira remuneração mensal complementar; (v) a SLS não teve nenhum empregado nos anos de 2011 a 2013, nem subcontratou outra empresa para realização do objeto pactuado com a Mendes Júnior; (vi) a SLS prestou serviços para a Mendes Júnior com exclusividade ao longo dos anos de 2011 a 2013; (vii) o Sr. Sérgio Lúcio é funcionário da Mendes Júnior, na condição de engenheiro analista de contratos e (viii) intimada a comprovar a prestação de serviços, a Mendes Júnior apresentou, apenas: (a) cópia da transação extrajudicial entre Petrobrás e o Consórcio Andrade Gutierrez/Mendes Júnior na qual o Sr. Sérgio Lúcia representa a Mendes Júnior e; (b) relação contendo informações acerca de dezenas de passagens aéreas em nome do contribuinte;

- A Mendes Júnior no curso do presente procedimento fiscal encaminhou à Fiscalização o contrato celebrado com a SLS e seus aditivos, todas as notas fiscais emitidas com base nesse instrumento e os respectivos comprovantes de pagamento;
- No item 4 (fls. 15/17), o histórico do procedimento fiscal, em especial os termos de intimação encaminhados para o contribuinte Sérgio Lúcio dos Santos 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. 17/22);
- O Sr. Sérgio Lúcio foi funcionário da Mendes Júnior de 01/06/2007 até 23/04/2016 e, conforme anotado em sua Carteira de Trabalho, a única função desempenhada durante todo esse período foi a de “coordenador administrativo de contratos”;
- Sua remuneração mensal variou, durante sua permanência na Mendes Júnior, de R\$ 3.403,90 até R\$ 6.518,01;
- A Mendes Júnior é uma empresa de grande porte, uma das principais do seu segmento no país, com milhares de empregados e receita bruta na ordem de bilhões de reais;
- As respostas da Mendes Júnior e do próprio contribuinte, quando indagados sobre atribuições dele na empresa (reproduzidas nos quadros de fls. 24/25), revelam que o Sr. Sérgio Lúcio era responsável por gerir obras, tendo toda a responsabilidade por administrar e executar os contratos respectivos, gerenciar equipe, gerir material e até mesmo prospectar oportunidades de negócios;
- Como exemplo da alta posição do Sr. Sérgio Lúcio na hierarquia da empresa, reproduz às fls. 25/26 trechos de transação extrajudicial assinada por ele, que encerrou litígio entre a Petrobrás e consórcio por ele representado,

traduzindo-se em pagamento de dezenas de milhões de reais, sem possibilidade de reclamação posterior;

- É inequívoca a importância da função exercida pelo Sr. Sérgio Lúcio e salta aos olhos a disparidade entre a alta responsabilidade e a remuneração percebida;
- Não é razoável que um cargo desta envergadura, com tamanha responsabilidade em uma empresa do porte da Mendes Júnior, tivesse remuneração mensal em 2007 de R\$ 3.403,90 até R\$ 6.518,01 quando o seu desligamento em 2016;
- De maneira a elevar a remuneração do Sr. Sérgio Lúcio ao patamar compatível, a Mendes Júnior assinou em 02/05/2007, um mês antes de sua admissão na empresa, contrato de prestação de serviços com a SLS, empresa da qual o contribuinte era sócio;
- O instrumento previa pagamentos mensais fixos, inicialmente de R\$ 23.500,00. Estes valores foram sendo reajustados ao longo do tempo: R\$ 30.851,08 em 01/12/2008; R\$ 32.840,97 em 01/12/2009; R\$ 35.468,25 em 01/12/2010; R\$ 39.050,54 em 01/12/2011 e; R\$ 41.393,57 em 01/12/2012;
- Apesar de o contrato da SLS 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;
- O contrato tem escopo extremamente genérico, o que não seria usual em um contrato cuja execução chegou a mais de R\$ 1.400.000,00 em 2013;
- O administrador do contrato, conforme cláusula que reproduz, é o Diretor de Óleo e Gás da Mendes Júnior, o que reafirmaria a importância do Sr. Sérgio Lúcio na empresa;
- 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. Se a opção fosse esta última, certamente os valores variariam ao longo do contrato e apresentariam entregas intermediárias;
- Salaria a predisposição à perenidade do contrato, tendo em vista a inclusão da cláusula 2.3, que determina o reajuste anual do contrato;
- Observa que em um tópico intitulado “condições de medição e pagamento”, não há qualquer previsão de como o serviço será “medido”, mas é apenas estabelecido o fluxo a ser seguido pela nota fiscal para ser quitada;
- Conclui que assim foi feito pois não há preocupação por parte da contratante em relação à execução do serviço, uma vez que o pretendo prestador na verdade é ocupante de posição relevante na empresa e não há serviço específico algum sendo prestado;
- O contrato existe apenas para complementar a remuneração do Sr. Sérgio Lúcio, pelos encargos naturais na execução de seu cargo na empresa;

- A cláusula 5.1 do contrato prevê validade perpétua do contrato, algo completamente estranho quando se estabelece uma verdadeira relação entre empresas;
- A Mendes Júnior foi intimada duas vezes durante o procedimento a apresentar documentação comprobatória da prestação de serviços e nada foi apresentado além do contrato que rege a relação;
- Em procedimento prévio, a Mendes Júnior apresentou a transação extrajudicial já mencionada, assinada pelo Sr. Sérgio Lúcio, bem como relação de viagens aéreas por ele realizadas. Em toda a documentação fornecida, a empresa SLS não é citada uma única vez;
- O contribuinte Sérgio Lúcio também foi intimado a comprovar a prestação de serviços pela SLS e nenhum documento foi encaminhado;
- A SLS não teve empregados durante o período fiscalizado e conforme afirmado pelo Sr. Sérgio Lúcio, ele mesmo foi o executor dos serviços;
- É irreal imaginar que uma pessoa que desempenha função de tal magnitude em uma empresa do porte da Mendes Júnior, após a sua desgastante jornada de trabalho encontre tempo para prestação de serviços, ainda por cima para a sua própria empregadora;
- Além disso, esta prestação, se houvesse, certamente teria um consumo menor de horas do que as atividades cotidianas do Sr. Sérgio Lúcio como empregado. Por outro lado, era remunerada em valor bastante superior ao vínculo empregatício;
- Em resumo, o Sr. Sérgio Lúcio foi contratado como empregado da Mendes Júnior em 01/06/2007, que um mês antes celebrou contrato com a empresa SLS, da qual ele era sócio, para prestação de serviços em engenharia. Entre 2011 e 2013, o valor pago a SLS foi mais de 10 vezes superior ao pago ao Sr. Sérgio Lúcio na condição de empregado. O Sr. Sérgio Lúcio declara-se o executor dos serviços pela SLS, mas, nem ele, nem a Mendes Júnior são capazes de apresentar um único produto da relação que durou 9 anos;
- Por tudo que foi demonstrado, o que ocorreu foi o estabelecimento de uma relação entre pessoas jurídicas com o único propósito de supressão tributária de forma ilícita, além dos nefastos reflexos da seara trabalhista;
- A multa foi qualificada na forma do §1º do art. 44 da Lei 9.430/96, que a duplica quando 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. Sérgio Lúcio estabeleceram um acordo, de maneira intencional, propositada e planejada previamente, na qual pequena parte da remuneração seria paga por meio de vínculo empregatício e a maior parte viria de pagamento à pessoa jurídica da qual o Sr. Sérgio Lúcio era sócio;

- Nem a Mendes Júnior, nem o Sr. Sérgio Lúcio foram capazes de apresentar um só produto gerado desta relação comercial, porque tal produto não existe. A única justificativa para este contrato é a economia tributária de forma ilícita. Certamente, se a carga tributária de impostos que recaísse sobre a pessoa jurídica fosse a mesma para a pessoa física, todo o pagamento do Sr. Sérgio Lúcia teria sido feito por meio de seu vínculo empregatício;
- O Sr. Sérgio Lúcio e a SLS foram contratados apenas com um mês de diferença e na época foi ajustado que parcela significativa da remuneração do Sr. Sérgio Lúcio viria de contrato celebrado com a pessoa jurídica, caracterizando o conluio entre a Mendes Júnior e o Sr. Sérgio Lúcio, descrito no art. 73 da Lei 4.502/64, para a perpetração da fraude cometida;
- A figura da fraude aqui, conforme disposto no art. 72 da Lei 4.502/64, é a prática da “pejotização”;
- A prestação de serviços ocorreu durante 9 anos, de forma ininterrupta, com pagamentos mensais iguais, vez por outra complementados por um valor adicional;
- 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;
- A adoção da prática da “pejotização” faz com que todos os órgãos encarregados de fiscalizar a relação de emprego, como a Secretaria da Receita Federal do Brasil e 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 acessórias completamente diferentes;
- É exatamente isto a que se refere o artigo 71 da Lei 4.502/64, que traz a figura da sonegação. Com a alteração do potencial sujeito passivo há, na melhor das hipóteses, um retardamento do conhecimento do fato gerador pela administração tributária.

Da Impugnação

Cientificado do Auto de Infração na data 07/11/2016, por via postal, conforme Aviso de Recebimento – A.R. acostado às fls. 234/235, o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 237/255), na data de 07/12/2016, na qual alegou, em breve síntese, as razões que sintetizo nos tópicos abaixo:

I – Preliminares:

(a) Nulidade do Auto de Infração;

(b) Decadência parcial do crédito tributário.

II – Mérito:

- (a) Da ausência de irregularidade na relação estabelecida entre o Sr. Sérgio Lucio dos Santos e Mendes Junior Trading e Engenharia S.A. e da relação empregatícia havida entre as partes;
- (b) Do contrato de prestação de serviços firmado entre SLS Consultoria e Serviços Ltda. e Mendes Junior Trading e Engenharia S.A.;
- (c) Da inexistência de irregularidade na relação estabelecida entre SLS e Mendes Junior;
- (d) Da regularidade da prestação de serviços pelo sócio gerente Sr. Sérgio Lúcio dos Santos;
- (e) Dos valores recebidos pela SLS da Mendes Junior;
- (f) Da inexistência de prestação exclusiva de serviços pela SLS para a Mendes Junior ou de subordinação entre as empresas;
- (g) Do descabimento da multa qualificada;
- (h) Da compensação dos valores pagos pelas SLS.

Da Decisão em Primeira Instância

A 21ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro – DRJ/RJO, em sessão realizada em 10/08/2017, por meio do acórdão nº 12-89.969 (fls. 591/608), julgou improcedente a impugnação apresentada, cujo acórdão restou assim ementado (fl. 591):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2012, 2013, 2014

PRELIMINAR. VÍCIO NA EMISSÃO DO TDPF.

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

DECADÊNCIA.

Comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial é o 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.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

É cabível a aplicação da multa qualificada de 150% quando restar comprovado o intento doloso do contribuinte de reduzir indevidamente sua base de cálculo, omitindo rendimentos em sua declaração de ajuste anual, a fim de se eximir do imposto devido.

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).

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

Cientificado do acórdão de primeira instância na data 22/08/2017, por via postal, conforme Aviso de Recebimento – A.R. acostado às fls. 611/612, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 615/637) na data de 21/09/2017 (fl. 615), no qual repisa os mesmos argumentos apresentados na impugnação, e acrescenta acerca da ausência da responsabilidade pelo recolhimento do IRPF – obrigação de retenção na fonte pela Mendes Junior.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Luana Esteves Freitas**, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Preliminar – Nulidade do Lançamento

O Recorrente suscita preliminar de nulidade do auto de infração, em razão da existência de vício formal do TDPF, uma vez que foi intimado do lançamento em 07/11/2016, 02 (duas) semanas após o início do procedimento fiscal, e que não foi intimado a apresentar esclarecimentos/documentos acerca dos recebimentos no ano-calendário de 2011.

Em que pese os argumentos expostos pelo recorrente, não lhe assiste razão.

A lavratura de Auto de Infração para constituir o crédito de imposto de renda, caracterizado pela omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica sem vínculo empregatício, encontra-se em plena conformidade com o disposto nos artigos 9º e 10 do Decreto nº 70.235/72, não havendo qualquer prejuízo ao contribuinte, ora recorrente, ou ofensa à Legislação.

De igual sorte, em sede de processo administrativo fiscal as nulidades estão previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, ao passo que o artigo seguinte, traz as hipóteses de outras irregularidades, passíveis de serem sanadas, e que não acarretam nulidade do auto de infração, senão vejamos:

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.

(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

O Auto de Infração foi lavrado por autoridade competente, contém a descrição dos fatos, acompanhada da capitulação legal, não se cogitando tampouco, como acima exposto, a hipótese de cerceamento do direito de defesa da contribuinte. O Recorrente foi cientificado do auto de infração, tendo-lhe sido facultado o prazo regulamentar para apresentar impugnação com as razões de defesa que entendeu pertinente, inclusive a produção das provas admitidas em direito, tudo de acordo com o Decreto nº 70.235, de 1972 e alterações.

Desse modo, o lançamento tributário atendeu ao preceito estabelecido no art. 142 do CTN, havendo a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, bem como a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte, de modo que restam afastadas quaisquer hipóteses de nulidade do lançamento.

No que tange à alegada existência de vício formal no TDPF, ainda que porventura de fato se verificasse, não acarreta à nulidade do lançamento. Inclusive, tal matéria encontra-se sumulada no âmbito deste CARF, de observância obrigatória pelos seus membros, é o que se verifica na redação da Súmula CARF nº 171:

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).

Ainda que assim não o fosse, no presente caso sequer se sustenta a ocorrência do vício/irregularidade apontado pelo Recorrente.

Isso porque, no documento juntado à fl. 590 constata-se que, conforme esclarecido no item 1 do Termo de Verificação Fiscal (fl. 11), o período coberto pelo Termo de Distribuição de

Procedimento de Fiscalização, inicialmente de 01/2012 a 12/2013, foi estendido ao ano-calendário 2011 em 25/10/2016.

Também não pode prosperar a alegação de que o fato de o contribuinte somente ter sido intimado para apresentar documentos relativos aos anos-calendários 2012 e 2013, em uma primeira oportunidade, representaria ofensa ao direito à ampla defesa e ao contraditório.

Neste sentido, rejeito a preliminar suscitada.

Preliminar de Mérito – Decadência

O Recorrente suscita preliminar de mérito, a fim de que seja reconhecida a decadência parcial do crédito tributário, referente ao período de **janeiro/2011 a 07/11/2011**, nos termos do artigo 150, §4º do CTN, uma vez que a ciência do lançamento ocorreu apenas em 07/11/2016.

Inicialmente, cabe esclarecer que o fato gerador do imposto de renda da pessoa física (IRPF) é complexivo. Ou seja, embora apurado mensalmente, está sujeito ao ajuste anual quando é possível definir a base de cálculo e aplicar a tabela progressiva, aperfeiçoando-se no dia 31 de dezembro de cada ano-calendário.

No tocante à contagem do prazo decadencial, deve-se adotar as conclusões exaradas no Recurso Especial nº 973.733 - SC, julgado sob a sistemática do art. 543-C, do Código de Processo Civil (CPC), cuja ementa abaixo se transcreve:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do

direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

No que concerne ao IRPF, sempre que o contribuinte efetue o pagamento antecipado, o prazo decadencial encerra-se depois de transcorridos 5 (cinco) anos da ocorrência fato gerador (art. 150, § 4º). Na ausência de pagamento ou **nas hipóteses de dolo, fraude e simulação, o prazo de 5 (cinco) anos para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I).**

No presente caso, restou constatado pela fiscalização, razões com as quais concordo, conforme adiante será abordado em tópico próprio neste voto, **a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, de modo que aplicável a regra do artigo 173, I do CTN.**

A despeito da aplicação do artigo 171, I do CTN e a contagem do prazo decadencial, tal matéria encontra-se sumulada no âmbito deste CARF, conforme redações dadas pelas Súmulas 72 e 101, vejamos:

Súmula CARF nº 72

Aprovada pelo Pleno em 10/12/2012

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 101

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2014

Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

(Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Portanto, tratando-se do IRPF relativo ao ano-calendário de 2011, cujo fato gerador se aperfeiçoou somente em 31/12/2011, e o contribuinte foi cientificado em 07/11/2016 (fls. 234/235), não há que se falar em decadência, ainda que se aplicasse a regra prevista no artigo 150, §4º do CTN.

Desse modo, rejeito a preliminar de mérito suscitada.

Do mérito – Da Omissão de rendimentos

O Auto de Infração objeto deste processo administrativo refere-se ao Imposto de Renda de Pessoa Física – IRPF, referente aos anos-calendários de 2011, 2012 e 2013, com apuração do imposto suplementar, relativo aos rendimentos classificados como isentos na DIRPF pelo ora recorrente, e que a fiscalização entendeu tratar-se de rendimentos oriundos do trabalho e, portanto, houve reclassificação destes, apurando-se o IRPF suplementar.

Tendo em vista que o recorrente repisa os mesmos argumentos trazidos em sede de Impugnação, manifestando um mero inconformismo com a decisão de piso, e uma vez que amplamente enfrentada pela primeira instância, cujos fundamentos concordo, adoto como razões de decidir os fundamentos expostos na decisão recorrida, nos termos do artigo 114, § 12, inciso I da Portaria MF nº 1.634 de 2023, mediante a reprodução do seguinte excerto (fls. 604/605):

Da omissão de rendimentos

Sempre que possível, a autoridade fiscal deve buscar a verdade material em detrimento dos aspectos formais dos negócios e atos jurídicos praticados, restando evidente a possibilidade de o Auditor-Fiscal desconsiderar atos e fatos aparentes e apurar o crédito tributário com base nos fatos efetivamente ocorridos.

Ou seja, desde que fundamentada em elementos concretos de prova, pode e deve a Fiscalização fazer o enquadramento tributário quanto aos fatos geradores apurados que melhor se coadune com a realidade encontrada.

No caso, concluiu corretamente a Fiscalização que a SLS foi utilizada apenas como meio de viabilizar o recebimento de parte da sua remuneração decorrente do seu vínculo trabalhista 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. 11/40, em especial no item 6 – “Análise da Relação entre Mendes Júnior, SLS e Sérgio Lúcio dos Santos”. Dessa forma, a fiscalização trouxe aos autos vasto material probatório que corrobora suas conclusões.

Nesse sentido, restou demonstrado, entre outros elementos, que: o Sr.

Sérgio Lúcio foi contratado como empregado da Mendes Júnior em 01/06/2007, um mês depois da Mendes Júnior ter celebrado contrato com a empresa SLS; os pagamentos feitos a SLS foram em sua maioria fixos, mensais e reajustados

anualmente; a SLS não teve nenhum empregado nos anos de 2011 a 2013, nem subcontratou outra empresa para realização do objeto pactuado com a Mendes Júnior; a SLS prestou serviços para a Mendes Júnior com exclusividade ao longo dos anos de 2011 a 2013; o salário recebido pelo Sr. Sérgio Lúcio, decorrente da sua relação trabalhista com a Mendes Júnior, era incompatível com a responsabilidade de seu cargo; não havia qualquer previsão no contrato entre as empresas da forma de medição do serviço prestado.

Ressalta ainda a Fiscalização, nos quadros de fls. 13/14 e discrepância entre o valor pago a SLS e ao recorrente na condição de empregado, sendo que o valor pago a SLS entre 2011 e 2013 foi mais de 10 vezes o valor pago ao Sr. Sérgio Lúcio.

Sobre o tema, procura demonstrar o recorrente, em sua impugnação, como forma de justificar os valores recebidos por meio da SLS, sua grande experiência, de mais de vinte anos na gestão de contratos e negócios, já que, segundo ele “o desenvolvimento da consultoria pressupõe a atuação de um profissional com ampla experiência e valor reconhecido pelo mercado”.

Ora, sua grande experiência profissional, conforme alega, tão somente aumenta a estranheza em relação aos valores recebidos em decorrência do seu vínculo trabalhista, ainda mais se consideradas a importância e responsabilidade de seu cargo numa empresa do porte da Mendes Júnior, conforme demonstrado pela Fiscalização.

Observa-se que, ao contrário do que sustenta o impugnante, a Fiscalização não afirmou que a SLS foi constituída para uma relação contratual específica, nem que o contrato previa exclusividade, mas demonstrou que no período objeto do lançamento a SLS prestou serviços com exclusividade para a Mendes Júnior.

Além disso, e principalmente, tem-se que tanto a Mendes Júnior, como o próprio contribuinte, regularmente intimados, foram incapazes de comprovar qualquer prestação de serviços pela SLS.

É certo que no plano teórico não existe, como alega o impugnante, norma que vede um empresário de constituir empresa. No entanto, os elementos trazidos aos autos demonstram com absoluta clareza que no caso concreto não houve prestação de serviços e a SLS foi utilizada unicamente para viabilizar o recebimento de parte relevante dos rendimentos do Sr. Sérgio Lúcio decorrente do seu vínculo trabalhista com a Mendes Júnior.

Têm-se, no quadro de fl. 34/35, todos os valores recebidos por intermédio da SLS, com a respectiva Nota Fiscal e data de pagamento. Observa-se novamente que os valores são, em sua grande maioria, mensais e fixos, reajustados anualmente.

Alega o impugnante que os poucos pagamentos esparsos de valores elevados, e cita as notas fiscais de nº 2011/4, 2013/5, 2013/13 e 2013/20, infirmariam a alegação da Fiscalização de que os valores eram efetivamente uma prestação salarial.

Também não posso concordar com essa alegação, seja porque é comum as empresas pagarem bonificação aos seus funcionários, mormente aqueles mais graduados, seja principalmente porque mesmo em relação a esses pagamentos mais elevados não conseguiu o contribuinte comprovar a contraprestação, ou seja, o serviço executado.

Por todo o exposto, correta a omissão de rendimentos apurada.

Da dedução dos tributos já recolhidos na PJ

Não pode prosperar a pretensão do Recorrente de deduzir do imposto devido por um contribuinte (pessoa física) valores que porventura tenham sido pagos indevidamente a título de tributo por outro contribuinte (pessoa jurídica).

A compensação requerida é incabível em face de expressa vedação legal prevista no art. 74, caput e §12, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, com redação dada pelas Leis nº 10.637, de 2002, e 11.051, de 2004, que autoriza o sujeito passivo a utilizar seus créditos somente na compensação de débitos próprios:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados

(...)

§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses:

(...)

II - em que o crédito:

a) seja de terceiros;

No mesmo sentido, preconiza a Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20/11/2012:

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

No presente caso, o contribuinte não é o detentor do alegado crédito contra a Fazenda Nacional com o qual pretende ver compensado o débito lançado em seu nome. Eventual crédito, se existente, seria oriundo de terceiros, no caso, da empresa SLS.

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

Da Multa de Ofício Qualificada

Com relação à multa aplicada, assim dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, vigente à época da ocorrência do fato gerador:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o §1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea “a” pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea “b” com nova redação pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea “c” com nova redação pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

A multa qualificada de 150% tem por fundamento o parágrafo 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, transcrito, que trata da qualificação das infrações nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

LEI Nº 4.502, DE 30 DE NOVEMBRO DE 1964.

“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”.

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo acima transcrito.

Excepciona a regra a comprovação do intuito doloso, a qual acarreta a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430 de 1996, com a redação dada Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

O conceito de dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Decreto-lei nº 2.848, de 07 de dezembro de 1940 - Código Penal, que dispõe ser o crime doloso aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.

No lançamento foi aplicada a multa de ofício no percentual de 150% sobre o valor do imposto devido nos lançamentos referentes às receitas. No Termo de Verificação Fiscal consta a motivação para o lançamento da multa qualificada, conforme transcrição (fls. 37/38):

No caso em tela, conforme já fartamente demonstrado, MENDES JUNIOR e o Sr. Sérgio Lúcio estabelecem um acordo, de maneira intencional, propositada e planejada previamente no qual pequena parte da remuneração seria paga por meio de vínculo empregatício estabelecido. A maior parte viria de pagamento à pessoa jurídica da qual o Sr. Sérgio Lúcio era sócio. Nem a MENDES JUNIOR, nem tampouco o Sr. Sérgio Lúcio 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. Certamente, se a carga de impostos que recaísse sobre a pessoa jurídica fosse a mesma para a pessoa física, todo o pagamento do Sr. Sérgio Lucio seria feito por meio de seu vínculo empregatício.

Ressalte-se que tanto o Sr. Sérgio Lucio, quanto a SLS foram contratados com apenas um mês de diferença. Isto não é uma coincidência. Na época foi ajustado que parcela significativa da remuneração do Sr. Sérgio Lúcio viria de contrato celebrado com pessoa jurídica. Tendo em vista a alta posição do Sr. Sérgio Lúcio

na empresa, este não pode alegar que foi coagido a constituir uma pessoa jurídica. Na verdade, houve claramente o Conluio, descrito nos termos do artigo 73 da Lei nº 4.502/64, entre MENDES JUNIOR e o SR. Sérgio Lúcio para a perpetração da fraude cometida.

(...)

A prestação de serviços ocorreu durante 9 anos, de forma ininterrupta, com pagamentos mensais iguais, vez por outra complementados por um valor adicional.

Ressalte-se que qualquer conduta dolosa do sujeito passivo, com vistas a reduzir ou suprimir tributo, estará sempre enquadrada em uma das hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Portanto, é irrelevante distinguir se a conduta se configurou em sonegação, fraude ou conluio, bastando apenas que se enquadre em qualquer um dos tipos definidos na citada lei e que no lançamento tenham sido indicadas todas as circunstâncias que possibilitaram a identificação do elemento subjetivo.

É preciso reconhecer que as hipóteses em que é facultado ao contribuinte realizar negócios sem ter de contribuir para o fisco são restritas e pressupõem a atuação dentro de limites impostos pela lei, não havendo espaço para hipóteses de simulação, fraude ou dolo.

Entretanto, havendo simulação, fraude ou dolo, resta caracterizada a evasão fiscal, forma ilícita de afastar a incidência tributária. Dentro da evasão encontram-se manobras ardilosas que, depois de ocorrido o fato gerador, visam a desviar a regra de incidência tributária, abrangendo as mais diversas formas de formas simulação.

Não trata, portanto, o presente lançamento de simples omissão de rendimentos.

Portanto, não há como considerar involuntária a conduta do contribuinte nem mera divergência de interpretação fática ou da legislação, o que torna devida a multa qualificada prevista no artigo 44, inciso I, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Desta forma, deve ser mantida a qualificação da multa de ofício.

Deve-se, porém, aplicar ao caso a retroatividade benigna, diante da superveniência da Lei nº 14.689/2023, que reduziu o percentual da multa qualificada a 100%, dando nova redação ao art. 44, da Lei nº 9.430/1996, nos termos do art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional, para reduzir o percentual da multa qualificada ao montante de 100%.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, para rejeitar as preliminares arguidas, e, no mérito, dar-lhe **PARCIAL PROVIMENTO**, a fim de reduzir a multa de ofício aplicada ao percentual de 100%, em virtude da retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Luana Esteves Freitas

ACÓRDÃO 2201-012.357 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10680.725838/2016-27

DOCUMENTO VALIDADO