



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10680.731033/2018-84
ACÓRDÃO	2301-011.600 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ELMO TEODORO RIBEIRO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2013, 2014

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

É vedado ao contribuinte inovar na postulação recursal para incluir alegações que não foram suscitadas na impugnação, tendo em vista a ocorrência da preclusão processual.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA.

Não cabe o acolhimento da arguição nulidade do lançamento quando este preenche os requisitos legais e não se verifica o cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTAGEM DO PRAZO. DECISÃO DEFINITIVA DO STJ. EFEITO REPETITIVO.

O Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Recurso Especial nº 973.733-SC na sistemática dos recursos repetitivos, definiu que o termo inicial da contagem do prazo decadencial deve seguir o disposto no art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional na hipótese de pagamento antecipado do tributo e ausência de dolo, fraude ou simulação na conduta do sujeito passivo. Caso contrário, deve observar o teor do art. 173, I, do mesmo diploma legal.

TRIBUTAÇÃO NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Os rendimentos tributáveis recebidos pelo contribuinte devem ser integralmente informados em sua Declaração de Ajuste Anual, cabendo o lançamento da parcela por ele omitida.

DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO.

A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributos ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

MULTA QUALIFICADA. INTUITO DOLOSO.

É cabível a aplicação da multa qualificada quando restar comprovada a conduta dolosa do contribuinte de impedir ou retardar o conhecimento de fatos geradores por parte da autoridade fazendária a fim de se eximir da cobrança do imposto de renda.

INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 02.

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo da matéria preclusa e das alegações de inconstitucionalidade, e, na parte conhecida, rejeitar as preliminares e dar-lhe provimento parcial para aplicar a retroação da multa qualificada prevista no art. 44, §1º, VI, da Lei nº 9.430/96 com redação dada pela Lei nº 14.689/23, reduzindo-a ao percentual de 100%.

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mônica Renata Mello Ferreira Stoll - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Flavia Lilian Selmer Dias, Marcelle Rezende Cota, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Diogenes de Sousa Ferreira, Andre Barros de Moura (Substituto) e Diogo Cristian Denny (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração (e-fls. 02/11) lavrado em nome do sujeito passivo acima identificado, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF dos anos calendário 2013 e 2014, no qual se apurou “Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoa Jurídica” conforme detalhado do Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 14/36).

Por bem resumirem os fatos descritos pela autoridade lançadora, reproduzo os seguintes excertos do relatório de primeira instância (e-fls. 453/455):

No termo de verificação de fls. 14/36 a fiscalização informou, em síntese, que:

- 1) O sujeito passivo, Elmo Teodoro Ribeiro, ao tempo da fiscalização era sócio majoritário (99,94%) da empresa ETR Assessoria Empresarial e Participações Ltda e Diretor-presidente da empresa ENGESA Engenharia SA;
- 2) O Sr. Elmo é sócio majoritário (70%) da empresa Egesur Participações e Empreendimentos Ltda, que é acionista majoritária (99,99%) da ENGESA;
- 3) A empresa ETR foi criada em 23/10/2012 e contratada pela empresa ENGESA, em 02/01/2013, para prestar serviços de assessoria em engenharia, mas a fiscalização constatou que o verdadeiro intuito foi incrementar a remuneração do Sr. Elmo, através da chamada “pejotização”, para obter economia tributária;
- 4) Antes de realizar o procedimento fiscal na pessoa física do Sr. Elmo, foi realizada a fiscalização na empresa ENGESA, ocasião em que se verificou a contratação da empresa ETR para prestação de serviços de assessoria, mas que, de fato, foi prestado pelo próprio Diretor-presidente da contratante;
- 5) A empresa ENGESA foi intimada a prestar esclarecimentos e apresentar documentos, os quais convenceram a fiscalização de que houve planejamento tributário ilícito, visando incrementar a remuneração do Sr. Elmo, mediante a interposição de pessoa jurídica (pejotização) na contratação do serviço de assessoria;
- 6) Diante da constatação de que houve interposição de pessoa jurídica, realizou procedimento fiscal na pessoa do Sr. Elmo Teodoro intimando-o a prestar esclarecimentos;
- 7) O Sr. Elmo esclareceu que não era empregado da ENGESA, mas acionista e Diretor-presidente da companhia; também informou que ele mesmo foi responsável pela prestação do serviço de assessoria contratado pela ENGESA;
- 8) A empresa ETR foi objeto de diligência, em 03/2016, antes mesmo de ser realizado o procedimento fiscal na pessoa do Sr. Elmo, de modo que foram obtidos esclarecimentos e documentos acerca do serviço de assessoria prestado à ENGESA. Nova diligência foi realizada em 02/2018 a fim de obter informações adicionais, dentre as quais a de que não havia empregados na empresa;

9) Analisando a relação do Sr. Elmo com a ENGESA considerou inverossímil que o Diretor-presidente da Companhia tivesse disponibilidade para prestar serviços pessoalmente na empresa ETR, ainda mais, para a própria empresa que dirige;

10) O contrato de prestação de serviços da ETR com a ENGESA contém cláusula que prevê a prestação pessoal do serviço pelo Sr. Elmo, não podendo ser substituído por outro sem a anuência da Contratante, que é dirigida pelo próprio Sr. Elmo;

11) A cláusula de vigência prevê prazo renovável, automaticamente, o que denota a prestação com base nas horas de trabalho e não por projeto ou tarefa a ser realizada, induzindo à perenidade da contratação;

12) O objeto do contrato da ETR com a ENGESA é genérico, o que não é usual numa contratação de assessoria que atingiu R\$ 4.300.000,00. Boas práticas negociais exigem o estabelecimento de cronogramas de execução, detalhamento do serviço, instrumentos de medição e controle entre outras informações;

13) O contrato previu o pagamento de valor fixo mensal, o que reforça a conclusão de que pretendia remunerar as horas de trabalho do Sr. Elmo, e não pela prestação de serviço específico, dependente de medição;

14) Não havia autonomia na prestação do serviço, pois toda logística deveria ser fornecida pela ENGESA e os gastos reembolsáveis eram determinados pela contratante, como ocorre na contratação de horas de trabalho e não da pessoa jurídica;

15) A propriedade intelectual do serviço de assessoria prestado é exclusiva da ENGESA, típico da execução por pessoa física e não jurídica;

16) A cláusula VIII do contrato de prestação do serviço, buscando afastar o vínculo de emprego, contém declaração do representante da ETR, Sr. Elmo Teodoro, em que afirma não haver subordinação e dependência da ENGESA, o que reforça o intuito de dissimular o propósito de remunerar o dirigente da contratada;

17) No período fiscalizado não houve registro de empregados na empresa ETR, mas o próprio sócio, Sr. Elmo, prestava o serviço, sendo certo que na documentação apresentada não houve a comprovação de que tenha sido substituído na execução dos serviços;

18) Considerou como rendimentos tributáveis do Sr. Elmo Teodoro os valores constantes das notas fiscais emitidas pela ETR, nos AC 2013 e 2014, pagos pela ENGESA e declarados nas DIRF, conforme discriminado na planilha de fls. 29;

19) Para fins de lançamento do IRPF, considerou a data do efetivo pagamento e não a de emissão das notas fiscais;

20) Aplicou multa qualificada em razão da utilização de interposta empresa para reduzir ilicitamente a tributação que deveria recair sobre a pessoa física do dirigente da empresa contratante, mediante ajuste que visou esconder o real prestador do serviço e remunerar o Sr. Elmo Teodoro.

A Impugnação apresentada pelo contribuinte foi julgada Improcedente pela 12ª Turma da DRJ/RJO em decisão assim ementada (e-fls. 451/460):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2013, 2014

RENDIMENTOS DO TRABALHO. OMISSÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. “PEJOTIZAÇÃO”. OCORRÊNCIA. LANÇAMENTO. PROCEDÊNCIA.

Constatada a omissão de rendimentos do trabalho, mediante a utilização de empresa interposta, num contexto de planejamento tributário ilícito, correto o lançamento que visou a constituição do crédito em face da pessoa física que prestou os serviços.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013, 2014

MULTA DE OFÍCIO. FRAUDE. OCORRÊNCIA. QUALIFICAÇÃO.

A utilização de pessoa jurídica para dissimular o verdadeiro intuito de contratar e remunerar a pessoa física para obter redução de tributos, tanto para o trabalhador, quanto para o contratante, amolda-se aos ilícitos dos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, justificando a qualificação da multa de ofício.

Cientificado do acórdão de primeira instância em 02/05/2019 (e-fls. 464), o interessado interpôs Recurso Voluntário em 03/06/2019 (e-fls. 466/483) essencialmente reiterando os argumentos de sua Impugnação.

- a) Aponta a ausência de correspondência com o Auto de Infração objeto do processo nº 15868.720065/2016-18 no qual se baseia a autuação, haja vista que a sociedade empresária ETR não foi parte no mesmo e não lhe foi oportunizada a defesa de forma ampla e regular.
- b) Alega que não restou configurada a prática dos crimes previstos nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, não sendo possível a aplicação da multa qualificada de que trata o art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96.
- c) Suscita a decadência do crédito tributário referente ao período de 03 a 10/2013 com base no art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional, considerando a falta de provas da ocorrência dos ilícitos dispostos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502/64 e a existência de antecipação de recolhimentos para o período. Insurge-se contra o entendimento da DRJ de que o fato gerador do IRPF ocorre no dia 31 de dezembro de cada ano-calendário.
- d) Defende a nulidade do Auto de Infração por erro na sua fundamentação, que se baseia na existência de vínculo empregatício entre o contribuinte e a empresa EGESA.

- e) Aduz que não se encontram presentes os elementos caracterizadores da relação de emprego entre o recorrente e a empresa EGESA, quais sejam, a pessoalidade, a não eventualidade, a subordinação e a onerosidade. Acrescenta que a relação jurídica de prestação de serviço questionada pela RFB observa o disposto no artigo 129 da Lei nº 11.296/05, estando permeada pela legalidade. Afirma que ficou comprovada a prestação de serviços pela pessoa jurídica ETR.
- f) No caso de manutenção do Auto de Infração por este Conselho, solicita que o IRPJ recolhido pela ETR seja deduzido do montante cobrado.

Requer o cancelamento da multa qualificada em razão da não configuração dos crimes apontados e do seu efeito confiscatório. Aduz que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº. 833.106/GO, sob a sistemática da repercussão geral, consolidou o seu entendimento no sentido de ser *“inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido”*.

VOTO

Conselheira Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Relatora

Conhecimento

O Recurso Voluntário é tempestivo, contudo, deve ser parcialmente conhecido.

Deixo de conhecer do pedido do contribuinte para que o montante recolhido a título de IRPJ pela empresa ETR seja deduzido do valor cobrado no presente lançamento, haja vista que a matéria não foi suscitada na Impugnação, quedando-se preclusa.

De acordo com o art. 16 do Decreto 70.235/72, a Impugnação deve mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir, não sendo permitido que o contribuinte inove em seu Recurso Voluntário para incluir questões diversas daquelas anteriormente ventiladas.

Preliminares

Impõe-se observar que o lançamento foi constituído por autoridade competente e preenche todas as exigências formais previstas na legislação de regência. O sujeito passivo, a descrição dos fatos, os dispositivos legais infringidos e a penalidade aplicada foram devidamente identificados no Auto de Infração e no Termo de Verificação Fiscal – TVF que o integra, não havendo vício que enseje a sua nulidade.

Os elementos que deram origem à autuação foram claramente apontados pela autoridade fiscal e o interessado teve diversas oportunidades para apresentar documentos e esclarecimentos, não se vislumbrando o cerceamento de seu direito de defesa.

Também não há nenhuma irregularidade na utilização de informações extraídas do processo nº 15868.720065/2016-18, referente ao procedimento fiscal realizado junto à empresa EGESA Engenharia S/A. Sobre o tema, o Colegiado a quo assim se manifestou (e-fls.456):

Assiste razão ao Impugnante, quando afirma que não há correlação com o auto de infração do processo nº 15868.720065/2016-18, pois, de fato, em momento algum a fiscalização mencionou que teria.

Ao revés, consta do TVF informação sobre a relação existente entre o Impugnante, Sr. Elmo Teodoro, e a empresa ENGESA, bem assim de que, durante a ação fiscal nesta empresa, a autoridade tributária obteve acesso a informações e documentos que revelaram tal relacionamento, especificamente, tomou conhecimento da existência do contrato de prestação de serviço de assessoria com a empresa ETR, que se tornou objeto de ação fiscal própria, tendo como sujeito passivo, o Impugnante.

Também consta do TVF que, além da fiscalização da empresa ENGESA, foram realizadas duas diligências na empresa ETR, que subsidiaram, com informações e documentos, a fiscalização realizada no Impugnante, mas não apontou qualquer correlação com o auto de infração do processo nº 15868.720065/2016-18, de maneira que não há dependência do resultado do recurso voluntário interposto no CARF.

Não merece reparos a decisão recorrida.

Cumprе salientar que não há óbice na utilização de prova emprestada no processo administrativo, desde que seja respeitado o contraditório, como ocorreu no presente caso. Também não se mostra necessária a identidade entre as partes no processo de origem e aquele a que se destina a prova emprestada, ao contrário do que entende o interessado. Vale lembrar que é inerente à atividade fiscal a apuração de fatos que possam vir a constituir o lançamento de crédito tributário, restando correto, portanto, o procedimento adotado pela autoridade lançadora.

Além disso, como se verifica da leitura do TVF (e-fls. 18/23), a autuação não se baseou unicamente nos elementos de prova extraídos do processo nº 15868.720065/2016-18, mas também nos documentos e esclarecimentos apresentados pelo contribuinte em resposta ao Termo de Início de Procedimento Fiscal e nas informações obtidas através de diligências realizadas na empresa ETR Assessoria Empresarial e Participações Ltda.

Cabe mencionar, por fim, que as preliminares trazidas pelo recorrente sobre a aplicação da multa qualificada se confundem com as alegações de mérito e serão analisadas adiante, em tópico específico.

Decadência

Inicialmente, cabe esclarecer ao recorrente que, no caso de rendimentos sujeitos ao ajuste anual, o fato gerador do imposto de renda não se dá instantaneamente, mas se assenta ao longo do tempo. Trata-se de fato gerador complexo, considerado ocorrido apenas no momento de seu aperfeiçoamento, em 31 de dezembro de cada ano.

Nos lançamentos por homologação, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário extingue-se em cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, desde que tenha sido efetuado pagamento antecipado de parte do imposto e que não tenha sido comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional – CTN. Nas hipóteses de ausência de pagamento ou nos casos de dolo, fraude e simulação, a contagem do prazo quinquenal inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme previsto no art. 173, I, do CTN.

É nesse sentido a decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 973.733/SC (Tema Repetitivo 163):

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.

No caso em tela, em que o fato gerador mais antigo ocorreu em 31/12/2013 e a ciência do lançamento foi realizada em 08/10/2018 (e-fls. 326), não há que se falar em decadência seja com base no art. 150, §4º, do CTN ou no art. 173, I, do mesmo diploma legal.

Omissão de Rendimentos

Extraí-se do TVF (e-fls. 14/36) que a autoridade lançadora apurou a omissão de rendimentos em litígio por constatar que a empresa EGESA procedeu à contratação da pessoa jurídica ETR para a prestação de serviços com o real objetivo de remunerar indiretamente o contribuinte e promover economia tributária ilícita. O auditor registra que o sujeito passivo era sócio majoritário da ETR, com 99,94% do seu capital, e Diretor-Presidente da EGESA.

A decisão de primeira instância ratificou as considerações do auditor e manteve integralmente a infração apurada, merecendo destaque os seguintes excertos do voto condutor cujas razões acompanho (e-fls. 457/458):

Consta do TVF que o Impugnante, Sr. Elmo Teodoro, é sócio majoritário da empresa ETR, bem como Diretor-presidente e acionista majoritário da empresa ENGESA.

A empresa ETR foi contratada pela ENGESA para prestação de serviço de assessoria em engenharia, o qual foi executado pessoalmente pelo Sr. Elmo, com exclusividade, por força de cláusula contratual.

Alguns fatos comprovam e ratificam a ocorrência de interposição de pessoa jurídica, visando dissimular o intuito de incrementar a remuneração do Impugnante, com redução de tributos, a começar pela constituição da empresa ETR três meses antes do início do contrato de assessoria.

Além disso, as cláusulas contratuais evidenciam o favorecimento e direcionamento da contratação para o Impugnante, com exclusividade, sem discriminar o objeto, pagamento com valor fixo mensal, sem critérios de medição ou metas, prazo indeterminado, ausência de empregados.

É cediço que o sócio ou dirigente pode executar serviços para a sociedade e ser remunerado pelo trabalho realizado, não como lucro, mas pró-labore. Também é de sabença geral que o serviço intelectual pode ser prestado pelo próprio sócio ou dirigente da pessoa jurídica, daí o Impugnante ter citado o artigo 129 da Lei nº 11.196/05:

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.

Nada obstante a possibilidade de o próprio sócio ou dirigente prestar serviço intelectual pela sociedade, o dispositivo legal supracitado já alerta para o abuso da personalidade jurídica, constatação que permite a extensão dos efeitos de certas obrigações aos sócios.

[...]

Nesta visão, constituindo a empresa ETR e realizando o pagamento da assessoria, como se estivesse sendo prestado pela pessoa jurídica, o Sr. Elmo receberia aquela remuneração na forma de lucro, pois, detém 99,94% das quotas, sem ser tributado pela tabela progressiva do IRPF. A contratante ENGESA, da qual é Diretor-presidente e acionista majoritário, deixou de recolher as contribuições previdenciárias pois o pagamento foi realizado a pessoa jurídica.

[...]

Esse contexto fático, de contratação de pessoa jurídica para dissimulação da contratação de pessoa física, é ratificado pelas cláusulas contratuais, especialmente, pela cláusula 1.2, fls. 150, a qual determina que o serviço seja prestado pelo Sr. Elmo, o qual somente poderá ser substituído mediante sua prévia e expressa autorização, haja vista que ele mesmo é o Diretor-presidente da contratante.

Também as medições, fls. 41/49 revelam o pagamento da remuneração fixa mensal, independente de efetiva medição, que, aliás, é mera descrição genérica do serviço e não a quantificação do que foi realizado para justificar o pagamento.

[...]

A utilização de pessoa jurídica para dissimular o verdadeiro intuito de contratar e remunerar a pessoa física para obter redução de tributos, tanto para o trabalhador, quanto para o contratante, amolda-se aos ilícitos dos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, justificando o lançamento do rendimento omitido na pessoa física, quem efetivamente foi contratada e prestou os serviços.

Importante ressaltar que a autoridade fiscal não constatou a relação de emprego entre o contribuinte e a EGESA, apenas identificou a remuneração indireta do mesmo através de empresa interposta e procedeu à correta tributação do imposto de renda na pessoa física. Tal fato está explícito no TVF, cabendo destacar o trecho abaixo reproduzido, em que o auditor exclui o caso concreto do conceito de relação de emprego, fazendo apenas uma analogia à chamada “pejotização” (e-fls. 32/33):

Uma alternativa utilizada de forma corriqueira para a redução dos custos e do pagamento de tributos é denominada “Pejotização”. O empregador solicita, e por vezes determina, que seu futuro empregado constitua uma pessoa jurídica e, desta maneira, estabelece uma relação contratual entre duas empresas. O objetivo aqui é apenas a economia ilegal de impostos e contribuições, uma vez que a tributação incidente sobre a pessoa física é bem maior do que sobre a pessoa jurídica. Laura Machado de Oliveira, no artigo “Pejotização e a precarização das relações de emprego”, comenta:

[...]

Embora os conceitos acima se refiram a relações de emprego, por analogia aplicam-se ao Sr. Elmo Teodoro, na condição de Diretor-presidente, por se tratar, também neste caso, de serviços prestados por pessoa física, remunerados mediante interposta pessoa jurídica.

No caso em tela, conforme já fartamente demonstrado, a EGESA e o Sr. Elmo Teodoro estabeleceram um acordo, de maneira intencional, propositada e planejada previamente, no qual a remuneração do Sr. Elmo Teodoro seria paga por meio da pessoa jurídica constituída pelo mesmo. Nem a EGESA, nem tampouco o Sr. Elmo Teodoro, 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.

Relevante pontuar que a autoridade fiscal possui a prerrogativa de desconsiderar atos ou negócios jurídicos que não reflitam a realidade. Assim, verificada a prática de simulação pelo contribuinte para esquivar-se do pagamento de tributo, o auditor fiscal tem o dever de

aplicar a legislação tributária de acordo com os fatos por ele constatados, identificando corretamente o sujeito passivo da relação jurídica tributária.

Multa Qualificada

Extrai-se do Auto de Infração que a autoridade fiscal aplicou a multa qualificada de 150% prevista no art. 44, I, §1º, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/07, vigente à época do lançamento. Relevante reproduzir algumas considerações constantes do TVF (e-fls. 31/35):

No caso em tela, conforme já fartamente demonstrado, a EGESA e o Sr. Elmo Teodoro estabeleceram um acordo, de maneira intencional, propositada e planejada previamente, no qual a remuneração do Sr. Elmo Teodoro seria paga por meio da pessoa jurídica constituída pelo mesmo. Nem a EGESA, nem tampouco o Sr. Elmo Teodoro, 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.

[...]

No caso em questão, a prestação de serviços ocorreu de forma ininterrupta, com pagamentos mensais iguais, periodicamente reajustados.

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

Tal princípio, conforme já citado, é introduzido no ordenamento legal brasileiro na Consolidação das Leis do Trabalho, da seguinte forma:

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.

[...]

Neste caso é flagrante, no plano dos fatos, o comportamento irregular do contribuinte em adotar a forma de um ente personificado distinto para celebrar um contrato que, na realidade, somente visa esconder a real prestação de serviços por ele como executivo da empresa, objetivando exonerarem-se mutuamente da incidência tributária. Há, portanto, um planejamento que viola a legislação tributária na medida em que visa constituir relação jurídica simulada, utilizando-se da pessoa jurídica como manto protetor à tribulação dos valores pagos a título de remuneração a pessoas físicas.

A adoção da prática de “pejotização” faz com que a Secretaria da Receita Federal do Brasil tenha dificuldade significativa de 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. Alterando-se o potencial sujeito passivo há, na melhor das hipóteses, um retardamento do conhecimento do fato gerador pela administração tributária.

E são exatamente a essas práticas que se referem os artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64.

Desta forma é aplicada a multa de 150% prevista no art. 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9430/96.

O julgamento de primeira instância ratificou as razões da fiscalização e manteve a qualificação da multa (e-fls. 459).

Com efeito, resta clara a conduta reiterada, sistemática e consciente do contribuinte, através de acordo com a empresa EGESA, da qual era Diretor-Presidente, objetivando a não tributação pelo imposto de renda da pessoa física de uma parte significativa de seus rendimentos. Tal prática revela evidente ação dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência de fatos geradores pela autoridade fazendária, enquadrando-se perfeitamente nas hipóteses legais para a qualificação da multa de ofício previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, como indicado no TVF. Não se trata, portanto, de “simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos” a atrair a aplicação da Súmula CARF nº 14, ao contrário do que defende o recorrente.

Quanto à alegação de que a penalidade viola os princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade, deve-se observar o entendimento consolidado na Súmula CARF nº 2, de adoção obrigatória por seus Conselheiros:

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

Não obstante, tendo em vista a redação dada pela Lei nº 14.689/23 ao art. 44, §1º e VI, da Lei nº 9.430/96, e considerando o disposto no art. 106, II, “c”, do CTN, entendo que a multa qualificada aplicada no presente caso deve ser reduzida ao percentual de 100%.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo da matéria preclusa e das alegações de inconstitucionalidade, e, na parte conhecida, rejeitar as preliminares e dar-lhe provimento parcial para aplicar a retroação da multa qualificada prevista no art. 44, §1º, VI, da Lei nº 9.430/96 com redação dada pela Lei nº 14.689/23, reduzindo-a ao percentual de 100%.

ACÓRDÃO 2301-011.600 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10680.731033/2018-84

Assinado Digitalmente

Mônica Renata Mello Ferreira Stoll

DOCUMENTO VALIDADO