



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.731296/2016-75
ACÓRDÃO	2401-012.309 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AMARO CAMARA GUATIMOSIM
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

INCONSTITUCIONALIDADE. DECLARAÇÃO. INCOMPETÊNCIA.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei (Súmula CARF nº 2).

TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL. SÚMULA CARF Nº 171

A irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal (ou do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal) não acarretar a nulidade do lançamento.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA. IRPF. FATO GERADOR. MOMENTO DA OCORRÊNCIA

Sendo complexo o fato gerador do imposto sobre a renda da pessoa física sujeito ao ajuste anual, ele deve ser considerado consumado apenas no dia 31 de dezembro do ano-calendário. O entendimento em questão prevalece até em hipótese de presunção legal (Súmula CARF nº 38).

INTERPOSIÇÃO DE PESSOA JURÍDICA. FRAUDE. RECLASSIFICAÇÃO.

A invocação do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, é inócua, quando o conjunto probatório gera convicção no sentido de a formalização do contrato de prestação de serviços por meio de pessoa jurídica e das notas fiscais de serviços eletrônicas, bem como a efetivação dos pagamentos mensais, terem se dado com o objetivo de desvirtuar, impedir e fraudar a aplicação dos preceitos da legislação tributária.

RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA. INTERPOSIÇÃO DE PESSOA JURÍDICA. APROVEITAMENTO DE TRIBUTOS. PESSOA FÍSICA. IMPOSSIBILIDADE.

Havendo reclassificação de receita auferida por pessoa jurídica interposta para um rendimento da pessoa física, não é cabível aproveitamento no lançamento de ofício, bem como não é cabível compensação ou restituição do recolhido pela pessoa jurídica no bojo do processo administrativo de lançamento de crédito tributário, eis que os contribuintes são distintos e não há previsão na legislação tributária a amparar a pretensão.

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

A Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, alterou o percentual da multa qualificada, reduzindo-a a 100%.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares. No mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para aplicar a retroação da multa da Lei 9.430 de 1996, art. 44, § 1º, VI, incluído pela Lei 14.689, de 2023, reduzindo a multa qualificada ao percentual de 100%. Vencidos os conselheiros Matheus Soares Leite e Leonardo Nuñez Campos que davam provimento parcial em maior extensão para que também sejam deduzidos do lançamento os valores arrecadados a título de imposto de renda da pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e considerada rendimentos auferidos pela pessoa física. Apresentou declaração de voto o conselheiro Matheus Soares Leite.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Relator

Participaram da reunião assíncrona os conselheiros Elisa Santos Coelho Sarto, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Leonardo Nunez Campos, Marcio Henrique Sales Parada, Matheus Soares Leite e Miriam Denise Xavier.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 578/601) interposto em face de Acórdão (e-fls. 556/571) que julgou improcedente impugnação contra Auto de Infração (e-fls. 02/10),

referente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF), ano(s)-calendário 2011, 2012 e 2013, por omissão de rendimentos de trabalho subordinado recebido de pessoa jurídica (150%). O lançamento foi cientificado em 08/11/2016 (e-fls. 252). O Termo de Verificação Fiscal consta das e-fls. 11/40.

Na impugnação (e-fls. 255/273), foram abordados os seguintes capítulos:

- (a) Tempestividade.
- (b) Nulidade do Auto de Infração.
- (c) Decadência parcial.
- (d) Omissão de rendimentos.
- (e) Multa qualificada.
- (f) Compensação.

A seguir, transcrevo do Acórdão recorrido (e-fls. 556/571):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

DA ALEGAÇÃO DE IMPROCEDÊNCIA DA MULTA QUALIFICADA.

A aplicação da multa de ofício decorre de expressa previsão legal, tendo natureza de penalidade por descumprimento da obrigação tributária, e (a)havendo enorme discrepância entre os vultosos pagamentos efetuados à pessoa jurídica da qual o contribuinte era o sócio amplamente majoritário e único responsável pela prestação de serviços e os valores pagos a ele a título de salário como diretor da empresa contratante da primeira e (b)sendo a contratante a única empresa a contratar aquela empresa do interessado no período de 14/01/2011 a 21/10/2013 e tendo emitido notas fiscais sequenciais, fica plenamente fundamentada e justificada a aplicação da multa de ofício qualificada, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), uma vez constatada a tentativa do contribuinte de impedir o conhecimento, por parte do Fisco, da ocorrência do fato gerador do imposto, ou de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributo.

PRELIMINAR. DECADÊNCIA DO LANÇAMENTO.

Configurado, no presente caso, o dolo, consistente na tentativa do contribuinte de evitar o conhecimento, por parte do Fisco, da ocorrência do fato gerador do imposto ou de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributo, o prazo para que a Fazenda Nacional exerça o direito da constituição do crédito tributário extingue-se após 5 (cinco)anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, observando-se que, no caso de apuração de omissão de rendimentos no ano-calendário 2.011, o fato gerador do Imposto de Renda, por ser complexo, com período anual, ocorreu

em 31/12/2.011, podendo o correspondente lançamento ser efetuado somente a partir do ano-calendário 2.012, o que leva o início do prazo decadencial, acima referido, para 01/01/2.013. Preliminar rejeitada.

PRELIMINAR. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Inexistindo vício formal em decorrência de erro no TDPF, é de se rejeitara preliminar arguida.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO COM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA.

Tendo em vista os elementos integrantes do autos, mantém-se a omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica com vínculo empregatício por meio de contrato com empresa da qual o contribuinte é sócio majoritário (com mais de 90% de participação no capital social).

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O Acórdão foi cientificado em 22/08/2017 (e-fls. 572/575) e o recurso voluntário (e-fls. 578/601) interposto em 21/09/2017 (e-fls. 578), em síntese, alegando:

- (a) Tempestividade. O recurso é tempestivo, observado o prazo de 30 dias.
- (b) Nulidade do Auto de Infração. O auto de infração expressamente dispõe que o período de fiscalização foi estendido em 25/10/2016, e não 27/06/2016. O último Termo de Intimação Fiscal foi lavrado em 07/10/2016, quando o período de fiscalização ainda era 01/2012 a 12/2013. A extensão feita em 25/10/2016 nunca foi comunicada ao Recorrente, que somente descobriu com o Auto de Infração, do qual foi intimado em 08/11/2016. Incontroverso que não houve nenhuma comunicação da Fiscalização para o Contribuinte nesse período entre 25/10 e 08/11, o Sr. Amaro Camara jamais foi intimado para apresentar documentos e prestar esclarecimentos acerca do ano-calendário de 2011, tendo sido surpreendido pelo ilegal alargamento do período. A prévia emissão do respectivo TDPF e a correspondência do lançamento fiscal com os limites estipulados no TDPF, devidamente comunicado ao contribuinte integram, portanto, a forma do ato administrativo de lançamento, sendo a observância da forma prevista na legislação requisito essencial de qualquer ato administrativo. A divergência entre o objeto delimitado para fiscalização, e aquele indicado pelo lançamento, é evidente. O Recorrente destacou em sua impugnação que somente foi intimado para apresentar documentos relativos aos anos calendários 2012 e 2013, até o último e terceiro Termo de Intimação (07/10/2016). É clara a ofensa ao pleno exercício do direito do Recorrente à Ampla Defesa e Contraditório, cerceando seu direito de defesa. Assim, em razão

de vícios formais insanáveis, é imperioso o reconhecimento da completa nulidade do lançamento fiscal ora impugnado.

- (c) Decadência parcial. Em relação aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a 08 (oito) de novembro de 2011 os créditos foram fulminados pela decadência, posto ter a sua constituição se dado após o transcurso do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, contados a partir da ocorrência dos respectivos fatos geradores da exação, a teor do art. 150, §4º do CTN. Houve pagamento pelo contribuinte de imposto incidente sobre a renda a corroborar a incidência do supracitado art. 150, §4º do CTN, pois o Recorrente quitou à época do respectivo vencimento o valor do imposto incidente sobre a renda da pessoa jurídica - IRPJ. A ausência de dolo será defendida em tópico específico do mérito. Diante do exposto, é clara a decadência parcial do crédito exequendo.
- (d) Omissão de rendimentos. O recorrente é engenheiro civil com experiência no setor de construção civil nacional e internacional, tendo, no período objeto da autuação, constituído relação empregatícia e de prestação de serviços enquanto sócio de pessoa jurídica a prestar engenharia consultiva. Como empregado, possuía funções eminentemente administrativas: responsável pela formação de equipes, determinação de metas, estratégias e táticas de condução dos negócios, verificação sistemática do empreendimento, quando necessários, assim como por inúmeras vezes atuou como responsável técnico pelas obras realizadas. Como sócio da AC & G Engenharia e Consultoria Ltda. prestou serviços de consultoria na área de gestão de negócios e projetos, sendo responsável pelo acompanhamento da gestão negocial dos projetos, realizando prospecções, formações de negócios e montagem de parcerias para execução dos mesmos, sendo os serviços de natureza intelectual, realizados nos mais diversos ambientes, sem hora fixa ou qualquer subordinação ao quadro diretor da contratante e com recolhimento de todas as obrigações tributárias. O fato da AC & G não ter empregados e ter prestado serviços somente para a Mendes Junior com pagamentos mensais não significam subordinação. Em verdade, houve desconsideração da personalidade jurídica e para tanto teria de haver simulação e a fiscalização chegou a tal conclusão por ser o recorrente o executor dos serviços de sua empresa e por alegar não existir provas do serviço prestado. Contudo, prestar serviços intelectuais de consultoria de forma pessoal está amparado no art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005. Também não serve de indício a alegada disparidade entre os valores recebidos pelo empregado Sr. Amaro Camara e pela Pessoa Jurídica AC & G, uma vez que os trabalhos prestados eram inteiramente diferentes. Na condição de empregado, as tarefas, por si só, não exigiam tanto da muito qualificada experiência profissional, empregada enquanto sócio gerente e consultor da AC & G Engenharia e Consultoria LTDA, a responder com autonomia por prospecções, formações de negócios,

montagem de parcerias para execução dos mesmos, e a gestão negocial dos projetos da Mendes Júnior Trading e Engenharia S.A., sem controle de horário ou local de trabalho fixo, as atividades eram realizadas conforme a demanda do cliente, seguindo os termos do Contrato de Prestação de Serviço apresentados, incumbindo ao fisco comprovar suas alegações (art. 373 do NCPC), conforme já afirmado pelo próprio CARF (ver Acórdão nº 2401-004.783). No que tange a alegação de subordinação, destarte, não existem provas. A decisão insiste em ressaltar elementos de "pessoalidade", carimbos e indicação dos beneficiários de notas fiscais, como se estes automaticamente implicassem em subordinação, o que não pode ser aceito. A pessoalidade e a exclusividade na prestação de serviços para a Mendes Júnior nunca foram negadas, estando dentro da esfera do livre exercício da atividade econômica. Os valores de mercado por consultoria são bem superiores aos de um simples empregado de engenharia, não servindo de indício para a desconstituição da relação jurídica havida. A título de exemplo, de 2001 a 2005 a AC & G Engenharia e Consultoria Ltda. atuou na área de construção civil predial, construindo unidades habitacionais sob a forma de incorporação e, a partir de 2006 até o ano de 2008, a empresa, através de seu diretor, prestou serviços de "gerenciamento integral" para implantação (Green Field) e posta em marcha (startup e comissionamento) de três PCH's (Pequenas Centrais Hidrelétricas) em série. De 2008 a 2015, prestou serviços de consultoria em negócios de engenharia para a empresa Mendes Junior Trading e Engenharia S.A. - Em recuperação judicial. Fica evidente o fato de que raramente a AC & G prestou seus serviços para mais de uma empresa simultaneamente. Isso se explica justamente pelo fato de que a empresa não possuía empregados. Reafirma a argumentação da impugnação de que foi realizada a prematura presunção de o contrato de prestação de serviços disfarçar pagamento de remuneração para empregado, sem se analisar de forma cuidadosa o histórico da AC & G Engenharia e Consultoria LTDA e do seu sócio, bem como o escopo da atividade desenvolvida como empregado e do serviço contratado da AC & G. Afirma-se erroneamente que uma empresa constituída no ano de 1999, que prestou serviços para diversas contratantes, teria sido criada unicamente com o intuito de fraudar relação de trabalho nos exercícios de 2011 a 2013. *Ad argumentandum tantum*, caso a desconsideração da personalidade jurídica seja mantida, os tributos deveriam ter sido retidos pela Mendes Júnior Trading e Engenharia S.A. - Em Recuperação Judicial, não cabendo ao empregado qualquer responsabilidade, por força do art. 639 do Regulamento do Imposto de Renda.

- (e) Multa qualificada. A fiscalização não comprovou a existência de uma intenção "deliberada" de "impedir o conhecimento dos fatos geradores" ou de "eximir o contribuinte de seu pagamento". Não há como automaticamente presumir uma conduta dolosa. A autuação e, sobretudo, a imputação de severas penalidades

com base em meras presunções *per hominis* afrontam o ordenamento. Por fim, registre-se que é descabidamente abusiva a multa ora aplicada, no percentual de 150% sobre o valor do suposto débito, conforme jurisprudência (Recurso Extraordinário nº 833.106). Clara, assim, a necessidade de redução da multa de ofício aplicada em desfavor do Recorrente, afastando-se a sua qualificação.

(f) Compensação. O Acórdão recorrido negou provimento ao pedido de redução/dedução/compensação por entender que se tratava de um pedido administrativo ordinário de compensação. Contudo, não se trata de compensação, mas de se observar os princípios constitucionais da vedação do enriquecimento sem causa por parte da administração pública, da segurança jurídica, da moralidade e da verdade material. Apesar de a fiscalização não ter se utilizado do termo desconsideração da pessoa jurídica, é evidente tal intenção e, como tal, não é somente a receita que deve ser atribuída à pessoa física, cabendo a ela ser atribuído também os tributos recolhidos pela pessoa jurídica, a ter por base os rendimentos auferidos no período. Acatada a desconsideração da personalidade, todos os tributos recolhidos pela pessoa jurídica desconsiderada se tornam indevidos. Por isso, a dedução/compensação/abatimento/atribuição, por qualquer denominação que se queira utilizar, é algo que deve ser feito de ofício, de modo a se reduzir o montante total exigido.

(g) Provas. Protesta por todos os meios de prova admitidos em direito, em atenção ao princípio da verdade material.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Relator.

Admissibilidade. Diante da intimação em 22/08/2017 (e-fls. 572/575), o recurso interposto em 21/09/2017 (e-fls. 578) é tempestivo (Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 5º e 33). Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do recurso voluntário, estando a exigibilidade suspensa (CTN, art. 151, III).

Nulidade do Auto de Infração. O contribuinte alega nulidade do lançamento em razão de o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal não amparar o ano-calendário 2011, tendo a extensão a abarcar o ano-calendário de 2011 ocorrido, segundo o Termo de Verificação Fiscal, em 25/10/2016, e não em 27/06/2016, conforme afirmaria a decisão recorrida, e o último Termo de Intimação Fiscal teria sido lavrado em 07/10/2016. De fato, o Termo de Verificação Fiscal menciona a data de 25/10/2016 (e-fls. 11). Nas e-fls. 555, consta consulta ao Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (documento digital a ser consultado na internet), a revelar que a alteração para a inclusão do período de 01/2011 a 12/2011 se operou em 25/10/2016, ou

seja, antes da data de lavratura (31/10/2016, e-fls. 02) e cientificação (08/11/2016, e-fls. 252) do Auto de Infração. Nesse ponto, devemos ponderar, conforme jurisprudência vinculante do presente Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que, de qualquer forma, eventual irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal (ou do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal) não acarretaria a nulidade do lançamento (Súmula CARF nº 171) e, além disso, que o lançamento de ofício pode ser realizado inclusive sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário (Súmula CARF nº 46), como ocorreu no caso concreto em relação ao ano-calendário de 2011. Por fim, não se cogita de cerceamento ao direito de defesa, eis que, também conforme jurisprudência vinculante, o direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 14; e Súmula CARF nº 162). Rejeita-se, destarte, a preliminar de nulidade.

Decadência parcial. No caso concreto, o lançamento de ofício envolve omissão de rendimentos de trabalho subordinado recebido de pessoa jurídica percebidos nos anos-calendário de 2011, 2012 e 2013, cientificado em 08/11/2016 (e-fls. 252). Nesse contexto, o recorrente sustenta que os fatos ocorridos de janeiro a oito de novembro de 2011 foram atingidos pela decadência. Devemos ponderar, contudo, que, sendo complexivo o fato gerador do imposto sobre a renda da pessoa física sujeito ao ajuste anual, ele deve ser considerado consumado apenas no dia 31 de dezembro do ano-calendário (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º; Lei nº 8.134, de 1990, arts. 2º e 10; e Lei nº 9.250, de 1995, art. 7º). O entendimento em questão prevalece até em hipótese de presunção legal (Súmula CARF nº 38). Logo, mesmo em face do prazo previsto no art. 150, §4º, da Lei nº 5.172, de 1966, não se cogita de decadência.

Omissão de rendimentos. Conforme consta do Termo de Verificação Fiscal, a partir de procedimento fiscal prévio na empresa Mendes Júnio, apurou-se que, nos anos de 2011 a 2013, o recorrente foi diretor empregado da área de negócios da empresa Mendes Júnior, auferindo remuneração total no período de R\$ 211.947,43, e, enquanto pessoa jurídica (AC & G Engenharia e Consultoria Ltda), também prestou serviços de engenharia para a empresa Mendes Júnior, auferindo receita total no período de R\$ 3.169.578,74, valor este dividido em valores mensais fixos, reajustados anualmente. Nesse ponto, ganham relevo as seguintes afirmações da fiscalização:

7) Intimada a comprovar a prestação de serviços, a MENDES JUNIOR apresentou, apenas, procurações outorgadas ao Sr. Amaro Guatimosim para representar a empresa junto a diversos órgãos e passagens aéreas em nome do contribuinte. A relação de voos não é instrumento hábil a comprovar a prestação de serviços e as procurações em momento algum mencionam a AC & G.

8) É inverossímil que um funcionário do alto escalão de uma construtora de grande porte tenha disponibilidade para poder prestar serviços para a própria empresa em que trabalha, recebendo durante o período do procedimento fiscal (2011 a 2013) quase 15 vezes mais como pessoa jurídica.

9) A MENDES JUNIOR contratou o próprio empregado por meio de uma pessoa jurídica interposta, prática ilegal, denominada "pejotização".

No procedimento de fiscalização empreendido em face do recorrente, ele foi instado a esclarecer, em relação aos anos de 2012 e 2013, quais eram as atividades desempenhadas enquanto empregado e quais e por quem seriam desenvolvidas as atividades enquanto pessoa jurídica, bem como o processo de aceite. A resposta não destoa das descrições genéricas posteriormente tecidas na impugnação e nas razões recursais, estas a incluir o ano de 2011.

Em nova diligência junto à Mendes Júnior, a fiscalização solicitou relato detalhado, com apresentação de documentação comprobatória, das atividades realizadas pela pessoa jurídica e quem era o executor e em que horário do dia, local e periodicidade elas eram realizadas e como e por quem eram analisadas/aceitas, bem como explicitar a diferença para com os serviços prestados enquanto empregado, também os detalhando com apresentação de documentação comprobatória. Mesmo após reiteração, a resposta em relação aos serviços enquanto empregado consistiu em afirmar já ser de conhecimento da Receita Federal em razão do cumprimento das obrigações acessórias e, no que toca as demais questões, novamente as mesmas respostas genéricas foram apresentadas, transcrevo (e-fls. 22/23):

17. Em razão do atendimento regular das obrigações acessórias previstas na legislação, conforme indicado na Resposta ao Termo de Intimação nº 1, já são de conhecimento da Receita Federal as informações relativas ao vínculo empregatício estabelecido entre Mendes Júnior Trading e Engenharia S.A e At na ro Camara Guatimositn.

18. Entretanto, a Manifestante no intuito de demonstrar sua disposição de colaborar com a Receita Federal do Brasil, vem apresentar cópia da Relação Anual de Informações Sociais (doc. oi), documento hábil a comprovar o vínculo empregatício entre Mendes Júnior Trading e Engenharia S.A e Amaro Camara Cuatimosim.

(...)

19. O Sr. Amuro Camara Guatimosim, na condição de empregado da Mendes Júnior Trading e Engenharia S.A., ocupou o cargo de Diretor de Área de Negócios, assim conforme explicitado na resposta ao Termo de Intimação nº I, dentre outras atribuições, era responsável pela gestão dos contratos do mercado sob sua responsabilidade, considerando riscos e oportunidades e atuando conforme diretrizes organizacionais, além de gerenciar a equipe das obras de sua área e auxiliar em questões administrativas.

(...)

20. Em contraposição, a sociedade AC & G Engenharia e Consultoria Ltda. foi contratada pela Mendes Júnior Trading e Engenharia S.A. para prestar serviços de engenharia, notadamente os serviços de assessoria e consultoria técnica,

elaboração de projetos, avaliação e perícia, análises técnicas, cálculos em geral, planejamento técnico, todos na área de engenharia civil, minas e metalurgia, inclusive gerenciamento. Para corroborar com o informado, apresenta-se cópia do contrato de prestação de serviço celebrado entre Mendes Júnior Trading e Engenharia S.A e AC & G Engenharia e Consultoria Ltda. (doc. 02).

(...)

21. No tocante ao processo de entrega e aceite do serviço prestado, ressalta-se que a Manifestante, é uma empresa fundada em 1976, que atua no mercado de construção pesada no Brasil e no exterior. Dessa maneira emprega diretamente milhares de funcionários, além de promover a contratação de inúmeras outras empresas na consecução de seu objeto social. Assim, cabe ao departamento administrativo da empresa o adimplemento dos funcionários e das empresas contratadas.

Analisando os elementos colhidos, a fiscalização argumenta que constatou que o recorrente era empregado de alta posição hierárquica (quadro da estrutura organizacional, e-fls. 25), a atuar no cargo de diretor da área de negócios, diretoria diretamente ligada à presidência da empresa e responsável por vários projetos, mas cujo salário era baixo considerando o próprio padrão da empresa, aparecendo na 429ª posição na DIRF do ano-calendário de 2013, sendo que outras diretorias ocupavam a 5ª e a 6ª posição e com recebimentos em torno de 10 vezes superior. Alinhava ainda que somando-se os valores percebidos enquanto pessoa jurídica, o valor total se aproxima bastante do percebido pelos outros diretores da empresa. Nota ainda que o contrato a firmado com a pessoa jurídica, apesar de apresentar escopo eminentemente técnico, é assinado pelo Diretor de Administração e Finanças e pela Gerente de Recursos Humanos da empresa e não pelo Diretor da área a que era dirigido, justamente a área encabeçada pelo próprio recorrente enquanto diretor empregado. Além disso, destaca que o objeto do contrato é genérico, o que não é usual em contratos de mesmo valor, e que o administrador do contrato é o próprio presidente da Mendes Júnior, o único superior hierárquico do recorrente enquanto diretor empregado, sendo fixado valor fixo mensal, sem vinculação para com tarefas a serem executadas ou previsão de entregas e nem de como o serviço será medido, apesar de dispor de tópico intitulado “condições de mediação e pagamento”.

Diante desse conjunto de elementos, a fiscalização conclui que o contrato existe apenas para complementar o salário do recorrente, não havendo evidência de que serviço específico tenha sido prestado por meio da empresa. A fiscalização destaca ainda que o contrato outorgava para a contratante, Mendes Júnior, programar os trabalhos a serem executados, estabelecendo o objeto, prazo e local da execução e fornecendo apoio logístico para a execução dos serviços e inclusive providenciando e arcando com despesas de transporte, alimentação e hospedagem em viagens a serviço e segundo os padrões da contratante.

A partir de descrição genérica dos serviços executados enquanto empregado e enquanto sócio da pessoa jurídica, o recorrente alega que, por meio da empresa de que era sócio e único trabalhador, executava serviços intelectuais, sem subordinação e sem horário/local fixo

para a Mendes Júnior, a lhe pagar mensalmente e com amparado no art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, sendo natural a grande disparidade entre as remunerações enquanto simples empregado e enquanto pessoa jurídica, pois nesta última enquanto atividade autônoma, como ocorre no mercado, sua experiência profissional prevaleceria e justificaria a remuneração da consultoria em valor muito superior ao salário de empregado, cabendo ao fisco provar suas alegações (CPC, art. 373; e jurisprudência). Argumenta que não houve prova de subordinação e que a pessoalidade e a exclusividade (historicamente nunca prestou serviços para mais de um tomador, até por não possuir empregados) com ela não se confundem. Assim, argumenta que a presunção da fiscalização foi prematura, a desconsiderar a situação concreta e o histórico de atividades da pessoa jurídica. Por fim, mantida a desconsideração da personalidade jurídica, argumenta que, como caberia à fonte pagadora reter o imposto de renda, não lhe poderia ser imputada qualquer responsabilidade, conforme art. 639 do Regulamento do Imposto de Renda.

De plano, devemos destacar ser incontroverso nos autos que o recorrente era diretor empregado da empresa Mendes Júnior, sendo seu superior hierárquico imediato o presidente da Mendes Júnior. Consta dos autos reprodução da Carteira de Trabalho e Previdência Social (e-fls. 203/) a revelar que, no período objeto do lançamento, ocupava o cargo de Diretor da Área de Negócios. Além disso, a provar o efetivo exercício da atividade de diretor empregado, a impugnação foi instruída com o conjunto de documentos de nº 10 (e-fls. 262 e 392/549), mas o recorrente não foi capaz de apresentar nenhum documento para provar o efetivo exercício da atividade intelectual e autônoma desenvolvida enquanto pessoa jurídica, limitando-se a veicular a seguinte descrição:

45. De 2008 a 2015, prestou serviços de consultoria em negócios de engenharia para a empresa Mendes Junior Trading e Engenharia S.A. — Em recuperação judicial.

(...)

47. Assim, considerando a posição da AC & G Engenharia e Consultoria Ltda. no mercado de engenharia, e toda a trajetória de carreira do Sr. Amaro Camara Guatimosim, foram contratados os serviços de consultoria na área de gestão de negócios e projetos da AC & G Engenharia e Consultoria Ltda. pela Mendes Júnior Trading e Engenharia S.A. — Em recuperação judicial em 01 de junho de 2008.

48. Na condição de diretor da AC & G Engenharia e Consultoria Ltda., o Impugnante, era responsável pelo acompanhamento da gestão negocial dos projetos da Mendes Júnior Trading e Engenharia S.A — em recuperação judicial.

49. Na condição de consultor o Sr. Amaro Camara Guatimosim realizava prospecções, formatações de negócios e montagem de parcerias para execução dos mesmos.

50. Em termos de consultoria a AC & G Ltda eram de natureza intelectual, realizados nos mais diversos ambientes, sem hora fixa, ou qualquer subordinação ao quadro diretor da contratante.

Note-se que, para o período objeto do lançamento (anos 2011, 2012 e 2013), nenhum documento foi apresentado pelo recorrente para demonstrar a efetiva execução de serviços pela empresa AC & G Engenharia e Consultoria Ltda para a empresa Mendes Júnior. O conjunto de documentos de nº 9 (e-fls. 263 e 372/391), apresentado para demonstrar prestação de serviço de engenharia consultiva especializada, não diz respeito à Mendes Júnior e, além disso, tem por descrição do serviço: locação de escavadeira ou locação de escavadeira sem motorista (e-fls. 372/391). Por outro lado, a documentação apresentada pela Mendes Júnior constitui-se em relação de passagens aéreas emitidas (e-fls. 177/191) e procurações outorgadas para a pessoa física do recorrente (e-fls. 157/176), incapazes de gerar convicção quanto a uma efetiva execução de serviços por parte da empresa AC & G Engenharia e Consultoria Ltda e nem da natureza dos serviços. Pelo contrário, as procurações aparentam estar relacionadas ao cargo de diretor de área de negócios.

Assevere-se que as notas fiscais de serviços eletrônicas (e-fls. 41/85), a descrever “SERVIÇOS DE CONSULTORIA E ACESSORAMENTO NO MÊ DE ...”, os comprovantes de pagamento (e-fls. 86/128), o Contrato de Prestação de Serviços MJTE-ARH/019/2008 e aditivos (e-fls. 129/156), contrato firmado em 01 de junho de 2008 com a empresa AC & G Engenharia e Consultoria Ltda, mesma data de início do contrato de emprego (e-fls. 343 e 354), não se constituem em documentos capazes de provar uma efetiva execução do contrato de prestação de serviços por parte da empresa AC & G Engenharia e Consultoria Ltda, não tendo a Mendes Júnior e nem o recorrente apresentado para a fiscalização qualquer prova da efetiva execução do objeto do contrato Contrato de Prestação de Serviços MJTE-ARH/019/2008, cujo objeto é assim especificado na cláusula primeira:

1.1. O presente contrato tem por objeto a prestação, pela CONTRATADA à CONTRATANTE, de serviços especializados de consultoria em prospecções, formatações e gerenciamento de negócios na área de engenharia a serem desenvolvidos nos Estados do Norte, Nordeste, Centroeste, Minas Gerais, Rio de Janeiro, Espírito Santo e Distrito Federal — (Área de Infra-estrutura), através de profissional credenciado tecnicamente.

1.2. O presente contrato será administrado, por parte da **CONTRATANTE** pelo Sr. J. Murillo Valle Mendes, em Belo Horizonte / MG.

Destaque-se que a descrição genérica “prospecções, formatações e gerenciamento de negócios na área de engenharia” se confunde com as atividades esperadas de um diretor da área de negócios de uma empresa de engenharia, sendo que o próprio recorrente afirma que, enquanto diretor empregado, “era responsável pela formação de equipes, determinação de metas, estratégias e táticas de condução dos negócios, verificação sistemática do empreendimento, quando necessários, assim como por inúmeras vezes atuou como responsável técnico pelas obras realizadas” (e-fls. 262 e 586).

O recorrente afirma ainda que prestava pessoalmente os serviços em nome da empresa AC & G Engenharia e Consultoria Ltda, mas sem subordinação e nem horário e local fixos,

realizando as atividades conforme a demanda do cliente (e-fls. 590). Este ponto é relevante, pois revela que o prestador de serviços estava à disposição das demandas do administrador do contrato, ou seja, o próprio presidente da Mendes Júnior, justamente o superior hierárquico imediato do recorrente enquanto diretor empregado, como bem apontado pela fiscalização.

Portanto, a Mendes Júnior e recorrente não foram capazes de apresentar prova concreta da efetiva execução de serviços diversos dos inerentes ao cargo de diretor empregado de área de negócios, logo não há que se falar em não ter a fiscalização demonstrado que o serviço prestado enquanto pessoa jurídica teria se qualificado como subordinado, eis que a fiscalização imputou a inexistência de prova de que o Contrato de Prestação de Serviços MJTE-ARH/019/2008 tenha sido efetivamente executado por parte da empresa AC & G Engenharia e Consultoria Ltda e o conjunto probatório constante dos autos confirma tal constatação.

A formalização do Contrato de Prestação de Serviços MJTE-ARH/019/2008 e das notas fiscais de serviços eletrônicas, bem como a efetivação dos pagamentos mensais, não têm o condão de afastar a constatação da ausência de prova de uma efetiva prática executiva do Contrato de Prestação de Serviços MJTE-ARH/019/2008, celebrado na mesma data da contratação enquanto diretor empregado; contrato de emprego firmado com remuneração incompatível com o percebido por outros diretores da própria Mendes Júnior e que somente atinge valores compatíveis se somado ao percebido enquanto pessoa jurídica, como bem demonstrado pela fiscalização e sem uma refutação convincente por parte do recorrente, o qual se limitou a afirmar que a atividade de consultoria é melhor remunerada pelo mercado.

Diante desse contexto, a invocação do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, é inócua, pois o conjunto probatório gera convicção no sentido de a formalização do Contrato de Prestação de Serviços MJTE-ARH/019/2008 ter se dado com o objetivo de desvirtuar, impedir e fraudar a aplicação dos preceitos da legislação tributária, não merecendo reforma a decisão recorrida.

Por fim, o entendimento de o recorrente não ser responsável pelo recolhimento do imposto que deveria ter sido retido pela fonte pagadora, sustentado a partir da invocação do art. 639 do Regulamento do Imposto de Renda, não prospera, pois, conforme jurisprudência vinculante, 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 (Súmula CARF nº 12).

Multa qualificada. No presente caso concreto, como já assinalado, restou comprovado o evidente intuito de fraude, não tendo a empresa Mendes Júnior e nem o recorrente sido capazes de provar a execução de qualquer serviço prestado enquanto sócio da pessoa jurídica AC & G Engenharia e Consultoria Ltda em prol da empresa Mendes Júnior, significando a formalização do Contrato de Prestação de Serviços MJTE-ARH/019/2008 na mesma data da contratação enquanto diretor empregado, bem com a posterior emissão das notas fiscais de serviços eletrônicas, a serem pagas pela Mendes Júnior, atos fraudulentos, dolosos e praticados

em conluio, impondo-se a qualificação da multa (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, I, §1º, na redação da Lei nº 11.488, de 2007; e Lei nº 4.502, de 1964, arts. 72 e 73). Não cabe ao presente colegiado afastar, de forma originária, a aplicação das normas legais a reger a multa de ofício qualificada sob o fundamento de inconstitucionalidade (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 26-A; e Súmula CARF nº 2). Impõe-se apenas sua limitação ao percentual de 100%, diante do advento da Lei nº 14.689, de 2023.

Compensação. No caso concreto, não houve descaracterização de personalidade jurídica, mas reclassificação de receita auferida por pessoa jurídica interposta para um rendimento da pessoa física. A argumentação do recorrente não prospera, eis que os recolhimentos foram efetuados por contribuinte diverso e não há previsão legal para o aproveitamento postulado, bem como inviável compensação ou restituição do recolhido pela pessoa jurídica no bojo do processo administrativo de lançamento de crédito tributário, conforme jurisprudência da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

APROVEITAMENTO DE VALORES PAGOS. PARTICIPAÇÃO DE INTERPOSTA PESSOA JURÍDICA. DESCONSIDERAÇÃO. SUJEITO PASSIVO É O REAL BENEFICIÁRIO DA OPERAÇÃO.

Ocorrida a desconsideração da participação da pessoa interposta na operação, com a conseqüente tributação em face do seu real beneficiário, não é possível o aproveitamento do que foi pago na pretensão original dos envolvidos na operação autuada.

Acórdão nº 9202-011.583, de 28 de novembro de 2024

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2010, 2011

(...)

RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA. PESSOA JURÍDICA. PESSOA FÍSICA. APROVEITAMENTO DE TRIBUTOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os pedidos de compensação e restituição ostentam rito próprio, não se afigurando possível a sua análise no bojo de processo de lançamento de crédito tributário, especialmente quando o crédito a que se pretende compensar é oriundo de terceiros.

Acórdão nº 9202-011.427, de 21 de agosto de 2024

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

TRIBUTO. RECOLHIMENTO INDEVIDO. PESSOA JURÍDICA. PESSOA FÍSICA. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. CONTRIBUINTES DISTINTOS. CRÉDITO DE TERCEIROS.

O recolhimento indevido de tributo efetuado por pessoa jurídica constitui-se crédito dela, pessoa jurídica, e caracteriza crédito de terceiros para a pessoa física, independente desta ter com aquela qualquer tipo de vinculação.

Não há previsão legal no atual ordenamento jurídico pátrio para aproveitamento de crédito de terceiros para compensar débito próprio.

Acórdão nº 9202-011 208, de 22 de março de 2024

Provas. Não prospera pedido genérico para a produção todos os meios de prova admitidos em atenção ao princípio da verdade material, eis que não observado o regramento específico e preclusa a oportunidade (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 16, IV e §§ 4º a 6º, e 18, *caput*), além de tal pedido ser manifestamente protelatório.

Isso posto, voto por CONHECER do recurso voluntário, REJEITAR AS PRELIMINARES e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para aplicar a retroação da multa da Lei 9.430 de 1996, art. 44, § 1º, VI, incluído pela Lei 14.689, de 2023, reduzindo a multa qualificada ao percentual de 100%.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Matheus Soares Leite

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênua para manifestar entendimento divergente, na hipótese vertente, no tocante à compensação dos valores pagos na pessoa jurídica. Ao que se passa a analisar.

Pois bem. O sujeito passivo contesta o montante do crédito tributário lançado tendo em vista que a autoridade fiscal procedeu à reclassificação da receita tributada na pessoa jurídica, considerando como rendimentos da pessoa física, porém desprezou os pagamentos já realizados pela pessoa jurídica.

Assinalo, de início, que não se trata de matéria preliminar, passível de levar à nulidade do presente auto de infração. Para fins de regularização do feito, é suficiente o aproveitamento de recolhimentos, os quais provocam, ao final, a redução do crédito tributário lançado.

Para negar o direito pleiteado, a decisão de piso e o voto do Relator fundamentam no sentido de que os tributos recolhidos pelas pessoas jurídicas não se confundiriam com o imposto de renda exigido da pessoa física, bem como não haveria previsão legal expressa para se realizar a compensação entre contribuintes distintos, motivo pelo qual, o procedimento correto seria o pedido de restituição do indébito pelas pessoas jurídicas.

Contudo, entendo que a solução apontada não é razoável.

A começar, entendo que a solução afronta o princípio da celeridade e economia processuais; depois, porque entre uma e a outra opção opera uma grande diferença na base de cálculo da multa de ofício, em desfavor da contribuinte, caso não se proceda a compensação.

Ademais, se houve a desconsideração dos atos praticados pela sociedade é porque esses atos não existem na ótica da fiscalização; ora, se não existem, o tributo pago não pode ser relegado a segundo o plano. Deve, portanto, compor o conjunto da desconsideração do tributo pago na jurídica com a compensação ou a não autuado em relação a parcela do pagamento realizado.

Nesse sentido, entendo que é razoável a dedução dos eventuais recolhimentos de mesma natureza efetuados a título de imposto de renda pela pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e considerada rendimentos auferidos pela pessoa física, tendo em conta, nesse raciocínio que o tributo exigido da pessoa física no presente auto de infração, parte dele foi efetivamente pago, ainda que por outrem.

Dessa forma, o aproveitamento do imposto de renda comprovadamente recolhido no ajuste da pessoa jurídica ou retido pela fonte pagadora, previamente ao início do procedimento de fiscalização, é apto a operar efeitos na base de cálculo da multa de ofício, ou seja, antes da inclusão dos acréscimos legais.

Assim, é cabível a dedução do lançamento fiscal em relação aos valores arrecadados a título de imposto de renda da pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e considerada rendimentos auferidos pela pessoa física.

Quanto aos demais tributos pagos, distintos do imposto de renda, o aproveitamento entre pessoas distintas, em qualquer hipótese, dependeria de previsão em lei específica autorizadora de sua realização. Como regra, a compensação no âmbito tributário implica a existência de duas pessoas, simultaneamente credoras e devedoras uma da outra desde a origem, havendo obrigações recíprocas entre as partes (art. 170 do CTN).

À vista disso, não se deve transmutar o processo fiscal de controle do lançamento em procedimento de compensação. A via adequada é, portanto, o pedido de restituição, sem prejuízo da observância do prazo para repetição do indébito e do cumprimento dos demais requisitos estipulados na legislação.

Dessa forma, entendo que devem ser deduzidos do lançamento os valores arrecadados a título de imposto de renda da pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e considerada rendimentos auferidos pela pessoa física.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do recurso voluntário, REJEITAR AS PRELIMINARES e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, a fim de que sejam deduzidos do lançamento os valores arrecadados a título de imposto de renda da pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e considerada rendimentos auferidos pela pessoa física e para aplicar a retroação da multa da Lei 9.430 de 1996, art. 44, § 1º, VI, incluído pela Lei 14.689, de 2023, reduzindo a multa qualificada ao percentual de 100%.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite