



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10952.720265/2014-36
ACÓRDÃO	2401-012.439 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FERNANDO DOS SANTOS CARIBE FILHO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2010, 2011

DECADÊNCIA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. ART. 173, I, DO CTN.

Caracterizada a ocorrência de simulação na organização negocial adotada pelo contribuinte, afasta-se a regra do art. 150, § 4º, do CTN e aplica-se o art. 173, I, do CTN para a contagem do prazo decadencial.

IRPF. LUCROS/DIVIDENDOS DECLARADOS COMO ISENTOS. PESSOA JURÍDICA SEM SUBSTÂNCIA ECONÔMICA. PRIMAZIA DA REALIDADE.

Comprovada a inexistência de empresa em sentido material (ausência de estrutura, pessoal, despesas operacionais e autonomia patrimonial), é legítima a reclassificação dos valores declarados como lucros isentos para rendimentos do trabalho auferidos pela pessoa física.

ART. 129 DA LEI Nº 11.196/2005. INAPLICABILIDADE.

As atividades descritas nos contratos — serviços de informações cadastrais, consultoria comercial, representação comercial e assessoria técnica em logística e vendas — possuem natureza mercantil e operacional, não se enquadrando no conceito de serviços intelectuais protegido pelo art. 129 da Lei nº 11.196/2005.

DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. INOCORRÊNCIA. SIMULAÇÃO.

Em caso de reclassificação de rendimentos isentos em tributáveis por simulação na interposição de pessoa jurídica inexistente, não há a desconsideração da personalidade jurídica prevista no art. 50 do Código Civil.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. RETROATIVIDADE BENIGNA. Configurado o dolo na simulação, mantém-se a multa de ofício qualificada.

Aplica-se retroativamente a lei mais benéfica para reduzir o percentual da multa para 100%.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, 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%.

Assinado Digitalmente

Leonardo Nuñez Campos – Relator

Assinado Digitalmente

Miriam Denise Xavier – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Elisa Santos Coelho Sarto, Jose Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Leonardo Nunez Campos, Marcio Henrique Sales Parada, Wilderson Botto (substituto integral), Miriam Denise Xavier (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto pelo contribuinte contra o acórdão 15-451.831 da 5ª Turma da DRJ/SDR, de 17 de março de 2017.

A ação fiscal constituiu crédito tributário de IRPF devido ao recebimento classificados indevidamente na DIRF como isentos, relativos aos anos calendário de 2010 e 2011, acrescido de multa qualificada e agravada, totalizando 225%.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal, a auditoria concentrou-se na análise da natureza dos rendimentos declarados como isentos na Declaração de Ajuste Anual do contribuinte, classificados como “distribuição de lucros” provenientes das empresas Consulquim Ltda., Viquim Ltda., Pequim Ltda. e FCF Participações Ltda., todas de sua titularidade ou administração.

Apurou-se que as três primeiras sociedades possuíam objeto social idêntico, compartilhavam o mesmo endereço cadastral e eram mantidas por escritório virtual, sem empregados, instalações, equipamentos ou despesas compatíveis com as atividades declaradas. Constatou-se, ademais, que as empresas tinham os mesmos dois clientes — Variant Distribuidora de Resinas Ltda. e Triflex Indústria e Comércio de Termoplásticos Ltda. — ambas pertencentes ao grupo econômico da Sasil Comercial e Industrial de Petroquímicos Ltda., da qual o contribuinte fora diretor comercial e continuava sócio indireto, por meio da FCF Participações Ltda.

A fiscalização entendeu que o conjunto de pessoas jurídicas foi utilizado como instrumento para deslocar a tributação da pessoa física para a pessoa jurídica, enquadrando-se indevidamente no regime do Simples Nacional, à época vedado para atividades de representação comercial (CNAE 4618-4/99). O contribuinte, segundo o relatório fiscal, prestava pessoalmente e de forma personalíssima os serviços contratados, sem qualquer estrutura empresarial real, caracterizando simulação de atividade empresarial.

Outro elemento apontado pela autoridade fiscal foi a distribuição desproporcional de lucros. Constatou-se que, embora os contratos sociais previssem participação de outros sócios — todos parentes próximos do contribuinte —, a totalidade ou quase totalidade dos lucros apurados foi destinada exclusivamente a Fernando Caribe, inclusive por meio do pagamento de despesas pessoais em cartões de crédito empresariais. Essa prática foi qualificada como indevida apropriação de valores devidos a outros sócios e como desvio de finalidade societária, nos termos do art. 1.008 do Código Civil.

Diante desse conjunto de elementos — inexistência de estrutura operacional, coincidência de objeto e clientes, fracionamento artificial da atividade, distribuição desproporcional de lucros e vinculação ao mesmo grupo econômico —, a fiscalização concluiu pela simulação das pessoas jurídicas e pela ocultação da efetiva percepção de rendimentos do trabalho, determinando a requalificação dos lucros isentos declarados como rendimentos tributáveis na pessoa física.

Caracterizada a conduta dolosa e a intenção de suprimir tributo mediante simulação, foi aplicada multa qualificada de 150%, majorada para 225% sob o fundamento de comportamento não colaborativo durante o procedimento fiscal.

Por unanimidade, rejeitou a alegação de decadência e, no mérito, julgou a impugnação procedente em parte, mantendo integralmente o crédito tributário e a multa qualificada de 150%, mas afastando o agravamento para 225%. O acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011

MEIOS DE PROVA. CONVICÇÃO DO JULGADOR.

A prova de infração fiscal pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, inclusive a presuntiva com base em indícios veementes, sendo, outrossim, livre a convicção do julgador.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Ano-calendário: 2010, 2011

IRPF. SIMULAÇÃO. FATO GERADOR.

Constatada simulação cabe ao Fisco efetuar o lançamento com base nos fatos efetivamente ocorridos. A definição do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA. LEGITIMIDADE.

O fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio.

MULTA. QUALIFICAÇÃO. COMPROVAÇÃO. FRAUDE. CONLUIO. SIMULAÇÃO.

A multa deve ser qualificada quando comprovado que a ação do contribuinte se caracterizava como fraude, conluio ou simulação.

MULTA AGRAVADA. INTIMAÇÃO NÃO ATENDIDA. AÇÃO FISCAL CONCLUÍDA COM BASE EM INFORMAÇÕES DO CONTRIBUINTE. INAPLICABILIDADE.

A falta de atendimento a intimação não autoriza o agravamento da multa de ofício, quando a ação fiscal não restou impedida, e o lançamento foi efetuado com base em informações fornecidas pelo contribuinte.

O acórdão recebeu o seguinte dispositivo:

Diante do exposto, VOTO, por rejeitar a alegação de decadência, e, no mérito por considerar PROCEDENTE EM PARTE a impugnação apresentada, para manter integralmente o presente lançamento, juntamente com juros de mora e multa qualificada de 150% e afastar o agravamento da multa.

Irresignado, o contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 3374/3415), onde argui:

- A decadência parcial do crédito tributário em relação ao ano calendário de 2010, seja pela regra do art. 173, I, seja pela regra do art. 150, §4º do CTN;

- Que é dado ao recorrente organizar-se legalmente de forma menos onerosa, mediante a escolha da forma de se relacionar com os seus tomadores de serviços, seja por meio de pessoa física ou jurídica. Não haveria, então, fraude ou simulação no caso;

- Que não há relação de emprego entre o recorrente e as empresas integrantes do Grupo Sasil. Explica que há duas formas da relação de trabalho se dar, através de emprego ou relação de trabalho *latu sensu*. Defende que o prestador de serviço terceirizado pode estar inserido na organização do empreendimento sem se configurar empregado a depender do grau de

subordinação existente. Exemplifica motivos não tributários para a constituição de uma pessoa jurídica, como a limitação da responsabilidade e a associação com mais pessoas para exercer a atividade e partilhar entre si os resultados e riscos. Assevera que a jurisprudência do CARF se consolidou no sentido de que a autoridade fiscal só pode desconsiderar a personalidade jurídica da empresa se comprovada a existência dos elementos do vínculo empregatício. Defende que as empresas constituídas têm efetiva existência jurídica e de fato;

- Que situação se enquadra na hipótese do art. 129 da Lei n. 11.196/2005, por se tratar de atividade intelectual, razão pela qual seria facultado ao contribuinte optar por prestar o serviço através de pessoa jurídica e que, não havendo negócio a ser dissimulado, não se pode falar em simulação;

- Que é necessário o pronunciamento do poder judiciário para reconhecer a existência de relação de emprego, já que o art. 50 do Código Civil restringe ao juiz a prerrogativa de desconsiderar a personalidade da pessoa jurídica;

- Que a multa qualificada não poderia ser aplicada tendo em vista a ausência de dolo, fraude ou sonegação. Defende que a qualificação da multa pressupõe a demonstração de dolo específico. Afirma que não se conforma com as acusações e entende que, “no caso em apreço, em pior cenário, se poderia cogitar tão-somente na eventual cobrança de IRPF sobre o excesso de distribuição de lucros eventualmente identificado em benefício do Recorrente (além da sua cota de participação), o que ainda assim seria discutível do ponto de vista jurídico acaso a acusação e a cobrança fosse esta.”

- Que os juros de mora não podem incidir sobre a multa de ofício;

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Leonardo Nuñez Campos – Relator.

1. Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/1972, motivo pelo qual dele conheço.

2. Preliminar

O contribuinte defende que o lançamento relativo ao exercício de 2010 foi fulminado pela decadência, seja pela regra do art. 173, I, seja pela regra do art. 150, §4º do CTN.

A jurisprudência consolidada do CARF adota critérios objetivos para a definição da regra aplicável ao prazo decadencial nos lançamentos de ofício relacionados ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF), observando a natureza do tributo e a forma de sua apuração.

Em se tratando de tributo sujeito ao lançamento por homologação, como é o caso do IRPF, o marco inicial da contagem do prazo decadencial depende da existência ou não de pagamento antecipado, ainda que parcial. Conforme entendimento pacífico do Conselho, reproduzido em diversas turmas da 2ª Seção de Julgamento (ex.: Acórdãos n. 2202-001.354 e n. 2802-000.139), quando o contribuinte realiza o recolhimento espontâneo do tributo, seja por meio de DARF, seja por retenção na fonte, aplica-se a regra do art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional. Nessas hipóteses, o prazo decadencial é de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador, o qual, no caso do IRPF apurado por ajuste anual, se dá em 31 de dezembro de cada ano-calendário, nos termos da Súmula CARF nº 38.

Esse entendimento foi reforçado pela edição da Súmula CARF nº 123, segundo a qual "o imposto de renda retido na fonte relativo a rendimentos sujeitos ao ajuste anual caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial do art. 150, §4º do CTN". Assim, mesmo que o objeto do lançamento seja a requalificação de rendimentos declarados como isentos, a existência de pagamento antecipado referente ao ano em questão atrai a contagem do prazo decadencial do próprio fato gerador.

Por outro lado, na ausência de pagamento antecipado, ou nos casos em que se verifica a existência de dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte, o CARF aplica a regra do art. 173, inciso I, do CTN, segundo a qual o prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Essa orientação decorre da jurisprudência do STJ, especialmente do julgamento do REsp 973.733/SC, sob a sistemática dos recursos repetitivos, e está igualmente consolidada no âmbito do CARF por meio da **Súmula nº 72**: "Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN".

Portanto, a definição do marco decadencial nos lançamentos de IRPF exige a análise da existência de recolhimento antecipado e da eventual presença de elementos subjetivos que indiquem conduta dolosa. Na ausência de indícios de fraude e havendo recolhimento prévio, inclusive por retenção na fonte, o lançamento deve observar o prazo de cinco anos contados da data do fato gerador, com base no art. 150, §4º do CTN.

No caso concreto, há uma diferença substancial. Se aplicada a regra do art. 150, §4º do CTN, tendo o fato gerador do IRPF de 2010 ocorrido em 31/12/2010, os 5 anos de contagem da decadência findam em 31/12/2015, então o débito estaria extinto pela decadência. Uma vez aplicada a regra do art. 173, I do CTN, ocorrido o fato gerador de 31/12/2010, o lançamento deveria ocorrer em 2011, de modo que o início da contagem da decadência seria em 01/01/2012, findando em 01/12/2017. Como a intimação da autuação se deu em 10/03/2016 a depender da regra aplicável, o débito poderia ou não estar extinto.

Comprovada a intenção de suprimir tributo mediante simulação ou fraude, aplica-se a regra do art. 173, I, do CTN, então, antes de enfrentar o mérito e levando em conta que o lançamento foi efetuado fundamentado em simulação, entendo que não há decadência.

Assim, rejeito a preliminar.

3. Mérito

Antes de adentrar no exame específico do caso concreto, entendo relevante explicitar a premissa interpretativa que orienta a análise desta matéria, cuja controvérsia não se restringe ao plano fático, mas reflete a profunda transformação pela qual passou o Direito do Trabalho, com reflexos no Direito Tributário, especialmente no que concerne às formas de organização da prestação de serviços.

A partir da Reforma Trabalhista (Lei nº 13.467/2017) e dos precedentes paradigmáticos do Supremo Tribunal Federal — em especial a ADPF 324, o RE nº 958.252 (Tema 725 da Repercussão Geral) e a ADC 66 — consolidou-se um novo marco interpretativo no ordenamento jurídico brasileiro, que consagra a liberdade de organização produtiva e contratual como vetor de leitura das relações de trabalho.

O Supremo deixou assentado que é lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, inclusive na atividade-fim, e que a contratação de serviços intelectuais - inclusive os de natureza científica, artística e culturais - personalíssimos por meio de pessoa jurídica é juridicamente válida, desde que não se trate de expediente simulado ou destinado a encobrir vínculo de emprego.

Essa virada hermenêutica tem implicações diretas sobre a atuação fiscal e o controle de validade das formas empresariais: o ponto de partida da análise não pode mais ser a presunção de fraude, mas a presunção de legitimidade das formas contratuais livremente escolhidas, em respeito aos princípios constitucionais da livre iniciativa, da livre concorrência e da autonomia da vontade.

Isso não significa, evidentemente, que “vale tudo”. O reconhecimento da liberdade de formas não autoriza a utilização de pessoas jurídicas de fachada nem a ocultação de relação de emprego efetiva. O novo paradigma exige, sim, uma análise mais sofisticada, centrada na realidade econômica e funcional das relações, na substância sobre a forma, e na distinção entre a autonomia legítima (expressão da liberdade negocial) e a autonomia simulada (instrumento de evasão fiscal).

Dessa forma, a interpretação das controvérsias que envolvem constituição de pessoas jurídicas para prestação de serviços pessoais deve buscar o equilíbrio entre esses dois polos: de um lado, preservar a liberdade de organização produtiva e a confiança legítima nas estruturas empresariais; de outro, assegurar a efetividade do sistema tributário e previdenciário, requalificando as operações quando demonstrado o desvirtuamento da forma societária ou a ocultação da verdadeira natureza da relação de trabalho.

É sob essa perspectiva — de respeito à liberdade econômica e à função repressiva da norma antissimulativa — que passo à análise do mérito.

A questão central do lançamento é a reclassificação dos rendimentos tido como isentos pelo contribuinte como rendimentos tributáveis pelo IRPF.

O roteiro do extenso Relatório Fiscal (RF), em que pese divagante em determinados momentos, levou às seguintes conclusões da Autoridade Fiscalizadora (pág. 30 do RF):

Dessa forma, a tributação dos rendimentos auferidos pelo sujeito passivo nessa atividade deve ser tributada como sendo na pessoa física, haja vista não ter sido configurada a prestação dos serviços de forma empresarial, pois totalmente desprovida dos recursos necessários e suficientes para tanto, corroborada pela ausência quase absoluta de custos e despesas, diante do previsto contratualmente, além dos documentos apresentados.

De outra parte, deixou o sujeito passivo assim como suas três empresas diligenciadas de responderem a diversas intimações acerca da natureza dos serviços prestados, com a apresentação de documentação comprobatória, notadamente relatórios de execução de serviços, mão de obra envolvida e demais controles previstos contratualmente.

Em resumo, quer seja como “representante comercial” (contratos da Consulquim), quer seja desempenhando atividades de “serviços de cobrança e informações cadastrais” (contratos Consulquim, Viquim e Pequim), o sujeito passivo auferiu rendimentos do trabalho, como autônomo ou empregado, cuja tributação é na pessoa física.

Resulta, portanto, as “receitas da atividade” das três empresas administradas pelo sujeito passivo passarem a integrar a base de cálculo do seu imposto de renda, sendo desconsiderados os valores declarados pelo sujeito passivo em sua declaração de ajuste anual, anos 2010 e 2011, exceto pelo rendimento classificado como “pro labore” provenientes dessas empresas, sobre o qual o tributo já incidiu.

Cumpra observar, inicialmente, que o RF adota linguagem híbrida ao se referir à natureza da renda auferida pelo sujeito passivo, ora qualificando-a como decorrente de trabalho autônomo, ora como resultado de relação empregatícia, o que, sob o ponto de vista lógico e jurídico, configura certa incongruência, por se tratarem de categorias mutuamente excludentes no plano das relações de trabalho. A rigor, não se pode ser simultaneamente “autônomo” e “empregado”, já que o primeiro atua com plena independência técnica e econômica, enquanto o segundo se submete à subordinação hierárquica e aos riscos do tomador.

Todavia, a autuação em exame não tem por objeto o reconhecimento dos elementos do art. 12, I, “a” da Lei n. 8.212/91, matéria estranha ao lançamento de imposto de renda da pessoa física. O que se verifica é a requalificação tributária dos rendimentos declarados como lucros isentos. Nessa perspectiva, a referência a “empregado” ou “autônomo” não modifica o fato de o rendimento ser tributável, então os termos não devem ser lidos como qualificação trabalhista, mas como expressão genérica de rendimentos do trabalho pessoal.

Assim, ainda que o relatório incorra em imprecisão terminológica, o enquadramento material permanece hígido: os valores percebidos não decorrem de atividade empresarial dotada de autonomia, capital e risco próprios, mas da prestação direta de serviços pelo contribuinte, razão pela qual se subsumem ao conceito amplo de rendimentos do trabalho, sujeitos à tributação na pessoa física.

Não se aplica ao caso o disposto no art. 129 da Lei nº 11.196/2005, que autoriza a prestação de serviços intelectuais por meio de pessoa jurídica, ainda que em caráter personalíssimo. O referido dispositivo dirige-se a atividades que se fundam na criação intelectual ou na elaboração técnica autônoma — de natureza científica, artística, literária ou cultural —, nas quais a produção imaterial do espírito humano constitui o núcleo do serviço prestado. Trata-se de norma excepcional, voltada à organização empresarial de profissões intelectuais liberais, cuja essência é a atividade criativa ou técnica, e não a execução de tarefas de natureza comercial.

As atividades efetivamente desempenhadas pelas empresas controladas pelo sujeito passivo — descritas nos contratos como “serviços de informações cadastrais”, “consultoria comercial”, representação comercial e “assessoria técnica em logística e vendas” — revelam natureza mercantil e operacional, vinculada à execução de rotinas comerciais e à promoção de negócios de terceiros. Ainda que demandem conhecimento técnico e experiência setorial, tais tarefas não se confundem com o exercício de profissão intelectual, pois não envolvem criação intelectual própria nem produção de conhecimento novo, mas a prática reiterada de atos de gestão e apoio às operações de venda.

É necessário distinguir, para fins de aplicação do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, os serviços intelectuais, cuja prestação supõe atividade criadora, autônoma e imaterial, dos serviços profissionais de caráter comercial, que se inserem na esfera de circulação de bens e negócios. As empresas mantidas pelo contribuinte enquadram-se nesse segundo grupo: atuavam na promoção e no suporte de operações empresariais, e não na produção de conteúdo intelectual próprio.

Dessa forma, não há amparo legal para estender-lhes o tratamento conferido pelo art. 129 da Lei nº 11.196/2005.

É certo que as atividades de natureza mercantil — como consultoria comercial, assessoria em vendas, serviços de logística e informações cadastrais — podem ser legitimamente exercidas sob a forma de pessoa jurídica, desde que presentes os elementos caracterizadores da empresa: organização de fatores de produção, autonomia patrimonial e separação entre o patrimônio do sócio e o da sociedade. A simples circunstância de a atividade não ser intelectual não impede, por si só, sua estruturação empresarial válida, quando demonstrada a existência de capital, pessoal, riscos e meios próprios de operação.

No caso concreto, contudo, tais elementos não se verificam. As sociedades controladas pelo sujeito passivo não dispunham de estrutura física, empregados, equipamentos, despesas operacionais ou autonomia patrimonial. Os documentos fiscais e bancários revelam que todas as operações eram conduzidas exclusivamente pelo próprio sócio, que figurava

simultaneamente como administrador, executor e beneficiário único das receitas. Além disso, as empresas custeavam despesas pessoais do contribuinte — inclusive faturas de cartão de crédito e gastos domésticos —, lançadas contabilmente como distribuição de lucros, evidenciando a confusão patrimonial entre a pessoa física e as pessoas jurídicas.

Somado a isso, apurou-se que a quase totalidade dos lucros apurados foi destinada unicamente ao sócio administrador, em detrimento dos demais sócios formais, todos familiares que não exerciam qualquer atividade nas empresas. Esse quadro afasta a existência de empresa em sentido material e confirma que as pessoas jurídicas funcionavam como meras ficções formais, utilizadas para interpor uma forma societária sobre uma atividade essencialmente pessoal.

Diante desse conjunto probatório, conclui-se que, embora a atividade mercantil possa, em tese, ser organizada sob forma societária, no caso concreto inexistem os elementos de empresa — autonomia patrimonial, pluralidade funcional e separação de patrimônios —, razão pela qual os rendimentos devem ser reconhecidos como resultado direto do trabalho pessoal do contribuinte, tributáveis na pessoa física.

O recurso voluntário menciona, com acerto teórico, que a constituição de pessoa jurídica pode atender a motivos não tributários legítimos, tais como a limitação da responsabilidade dos sócios, a organização mais eficiente da atividade econômica, a continuidade empresarial e a possibilidade de associação entre diferentes pessoas para o exercício conjunto de uma atividade e a partilha de riscos e resultados. Esses fundamentos, de fato, integram a racionalidade própria da forma societária e, quando efetivamente presentes, justificam o tratamento jurídico e tributário diferenciado conferido às empresas.

Todavia, no caso concreto, tais elementos de empresarialidade não se materializaram. As sociedades controladas pelo contribuinte não possuíam pluralidade funcional nem autonomia patrimonial, inexistindo qualquer separação real entre o patrimônio da pessoa jurídica e o da pessoa física. Pelo contrário, os autos revelam que as empresas arcavam rotineiramente com despesas pessoais do sócio, inclusive faturas de cartão de crédito, gastos de consumo e despesas domésticas, as quais eram registradas contabilmente como distribuição de lucros.

Essa prática evidencia a confusão patrimonial absoluta entre o contribuinte e as pessoas jurídicas que controlava, incompatível com a ideia de empresa em sentido material. Além disso, a totalidade dos lucros apurados foi direcionada exclusivamente ao sócio administrador, sem participação efetiva dos demais sócios formais — todos familiares que não contribuía para a atividade, tampouco assumiam riscos ou responsabilidades.

Desse modo, embora a atividade mercantil possa, em tese, ser validamente exercida sob a forma de pessoa jurídica, no caso concreto não se verificam os elementos estruturais da empresa, tais como organização de fatores de produção, autonomia patrimonial, separação de patrimônios e repartição de riscos. A pessoa jurídica, em verdade, serviu apenas de invólucro formal para a remuneração do trabalho pessoal do contribuinte, o que impõe a

requalificação dos rendimentos como provenientes de atividade individual, tributáveis na pessoa física.

A jurisprudência deste Conselho, inclusive desta turma de julgamento autoriza a reclassificação da receita e sua imputação à pessoa física em casos como o presente. Vejamos:

Número da decisão: 2301-010.195

Número do processo: 10872.720490/2016-24

Turma: Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Data do fato gerador: 31/12/2013, 31/12/2014 PRELIMINAR. NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA. As alegações de nulidade são improcedentes quando a atuação se efetivou dentro dos estritos limites legais e foi facultado ao sujeito passivo e responsáveis solidários o exercício do contraditório e da ampla defesa. PROCEDIMENTO FISCAL. PARTICIPAÇÃO DOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS. ATUAÇÃO UNILATERAL DO FISCO. AMPLA DEFESA E CONTRADITÓRIO. INAUGURAÇÃO. O procedimento fiscal, durante a produção das provas, é predominantemente informado pelo princípio inquisitório, com atuação unilateral da autoridade fiscal, de forma a não depender da participação direta e decisiva do fiscalizado ou dos responsáveis tributários. O contraditório e a ampla defesa inauguram-se com a impugnação do lançamento. RECEITAS DE SERVIÇOS DE PESSOA JURÍDICA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS. ARTIFÍCIO PARA REGULARIZAR, FRAUDULENTAMENTE, RECURSOS DE ORIGEM ILÍCITA AUFERIDOS POR PESSOA FÍSICA. **A inércia do impugnante em comprovar, de forma inequívoca, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, a efetiva prestação de serviços por pessoa jurídica, importa em concluir que se trata de artifício desenvolvido para regularizar, fraudulentamente, recursos de origem ilícita auferidos por pessoa física.** DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO. Será indeferido o pedido de realização de diligência quando a autoridade julgadora, fundamentadamente, entendê-la desnecessária para a apreciação da matéria sob litígio. RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA. RESTITUIÇÃO DE TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA. PEDIDO DO CONTRIBUINTE. A autoridade lançadora não pode, de ofício, promover à restituição de tributos pagos na empresa quando reclassifica as receitas da pessoa jurídica para rendimentos de pessoa física. A devolução do tributo pago indevidamente exige a atuação voluntária do contribuinte, observando-se os procedimentos previstos pela administração tributária federal. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. HIPÓTESES DE SONEGAÇÃO, FRAUDE E CONLUÍO. POSSIBILIDADE. A omissão de rendimentos na declaração de ajuste anual, comprovada a ocorrência de sonegação, fraude e conluio, hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, autoriza a qualificação da multa de ofício. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

Número da decisão: 2401-009.712

Número do processo: 18470.721250/2017-62

Turma: Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014 PRAZO DECADENCIAL. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. SÚMULA CARF N° 72 Diante da caracterização da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial desloca-se para art. 173, I, do CTN, por força da parte final do art. 150, § 4º, do CTN. PRAZO DECADENCIAL. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. SÚMULA CARF N° 38. Os rendimentos tributáveis omitidos de declaração de ajuste anual têm seu fato gerador a ocorrer no dia 31 de dezembro do ano-calendário e esse entendimento se aplica inclusive ao fato gerador do imposto sobre a renda da pessoa física pertinente à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada. RECEITA DA PESSOA JURÍDICA. RECLASSIFICAÇÃO PARA RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS DA PESSOA FÍSICA. PRIMAZIA DA REALIDADE DOS FATOS. **Sob o prisma da primazia da realidade sobre a formalidade dos atos, cabe à fiscalização lançar de ofício o crédito correspondente à relação tributária efetivamente existente. Nesse escopo, é cabível a reclassificação da receita e sua imputação à pessoa física quando demonstrado que não houve prestação de serviços pela pessoa jurídica e que a pessoa física, revestida da condição de contribuinte, é a efetiva beneficiária dos rendimentos recebidos através da pessoa jurídica interposta.** RECEITA DA PESSOA JURÍDICA. RECLASSIFICAÇÃO PARA RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS DA PESSOA FÍSICA. APROVEITAMENTO DE TRIBUTOS RECOLHIDOS NA PESSOA JURÍDICA. MESMA NATUREZA. POSSIBILIDADE. Cabível a dedução no lançamento de ofício do imposto de renda da pessoa física, antes da inclusão dos acréscimos legais, com relação aos valores arrecadados de mesma natureza a título de imposto de renda da pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e considerada rendimentos tributáveis auferidos pela pessoa física. FATO GERADOR. PERCEPÇÃO DO PRODUTO DO CRIME. A percepção do produto de crime enseja a caracterização da renda e o fato de os coautores terem alegadamente estabelecido que o butim em poder de um deles eventualmente seria repartido em momento posterior não gera dever jurídico de repasse e nem criação de um passivo pertinente a tais valores na esfera patrimonial daquele que tem em seu poder as vantagens ilícitas, inexistindo previsão legal para a dedução desses valores. COLABORAÇÃO PREMIADA. PERDA DO PRODUTO DO CRIME. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. EFEITOS. O posterior consumo, deterioração ou mesmo perda em contexto de colaboração premiada dos bens e valores produtos de ilícito não descaracteriza a anterior existência de renda e acréscimo patrimonial, não se confundindo com pagamento e nem tendo qualquer influência sobre a obrigação tributária já constituída. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, no seu art. 42, estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua

conta de depósito ou de investimento. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. QUALIFICAÇÃO DA MULTA. Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas (Súmula CARF nº 34). MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. A omissão de rendimentos na declaração de ajuste anual, comprovada a ocorrência de sonegação e fraude, bem como conluio, hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, autoriza a qualificação da multa de ofício. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. DELIMITAÇÃO. Impõe-se a delimitação da responsabilidade solidária aos lançamentos pertinentes aos fatos invocados para a imputação da solidariedade. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 2. Não cabe ao CARF afastar aplicação de multa de ofício qualificada sob a alegação de inconstitucionalidade da legislação de regência.

Cumprindo ainda salientar que, diversamente do que às vezes se afirma, não se está diante de hipótese de aplicação do art. 50 do Código Civil, que disciplina a desconsideração da personalidade jurídica nos casos de abuso de forma ou confusão patrimonial. O lançamento em análise não implica a dissolução ou o afastamento da pessoa jurídica enquanto sujeito de direito, mas apenas a inoponibilidade de seus efeitos perante o Fisco, diante da constatação de que as sociedades foram instrumentos simulados, criados para ocultar a verdadeira natureza do negócio jurídico.

O que se verificou foi a interposição de pessoa jurídica inexistente em sentido material, sem atividade econômica própria, sem autonomia patrimonial e sem separação efetiva entre o seu patrimônio e o da pessoa física que a controlava. Nessas circunstâncias, a autoridade fiscal não desconsidera a personalidade jurídica em si, mas desconsidera os efeitos fiscais de um negócio jurídico simulado, nos termos do art. 167, §1º, inciso I, do Código Civil, combinado com o art. 118 do Código Tributário Nacional.

Essa distinção é relevante: enquanto o art. 50 do Código Civil exige demonstração de abuso ou desvio de finalidade da própria pessoa jurídica e tem como finalidade atingir os bens dos sócios e administradores beneficiados pelo abuso, a hipótese aqui examinada é de simulação, em que o ato formalmente válido encobre uma realidade diversa. Assim, a autuação não anula a existência das sociedades — que podem subsistir no plano registral —, mas apenas requalifica os efeitos tributários dos atos praticados, conferindo prevalência à realidade econômica sobre a aparência formal.

No tocante à penalidade, o recorrente sustenta que a multa de ofício não poderia ter sido qualificada, porquanto ausentes o dolo, a fraude ou a sonegação. Argumenta que a qualificação pressupõe a demonstração de dolo específico que não está presente.

Com a devida vênia, a argumentação não procede.

A análise dos autos evidencia que o contribuinte deliberadamente estruturou pessoas jurídicas sem substância econômica, utilizando-as como mero instrumento para dissimular a percepção de rendimentos do trabalho pessoal, declarando-os como “lucros isentos”. A conduta revela intenção manifesta de reduzir indevidamente a carga tributária, enquadrando-se na hipótese de simulação prevista no art. 167, §1º, I, do Código Civil.

O dolo, em matéria tributária, não se restringe ao *animus fraudandi* típico do direito penal. Basta a vontade consciente de suprimir ou reduzir tributo mediante artifício ou omissão dolosa de informação relevante. No caso, o contribuinte tinha pleno conhecimento da inexistência de estrutura empresarial, da confusão patrimonial com as sociedades constituídas e da indevida classificação dos rendimentos como lucros isentos. Tais circunstâncias afastam qualquer presunção de erro ou equívoco interpretativo, caracterizando conduta dolosa no sentido fiscal.

Correta, portanto, a qualificação da multa de ofício prevista no art. 44, §1º, inciso II, da Lei nº 9.430/1996, em razão da existência de simulação e dolo na omissão de rendimentos.

Entretanto, em observância ao princípio da retroatividade benigna, previsto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, deve-se aplicar, ao caso, a nova redação conferida pela Lei nº 14.689/2023, que reduziu o percentual máximo da multa qualificada para 100%.

Assim, mantém-se a qualificação da multa, por configurada a conduta dolosa, mas readequa-se o percentual de 150% para 100%, em virtude da retroatividade da lei mais favorável ao contribuinte.

Sobre a impossibilidade de incidência de juros de mora sobre o a multa de ofício, o tema esbarra na Súmula CARF n. 108, segundo a qual “*incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício*”.

4. Conclusão

Ante o exposto, conheço do recurso voluntário, rejeito a preliminar e, no mérito, dou parcial provimento para reduzir a multa para 100%.

Assinado Digitalmente

Leonardo Nuñez Campos

Relator