



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10972.720005/2017-75
ACÓRDÃO	2402-013.328 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	3 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ALEXANDRE DE CASTRO CUNHA CARVALHO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015

PEJOTIZAÇÃO. STJ. TEMA Nº 725. ADPF Nº 324. POSSIBILIDADE ORGANIZAÇÃO DA DIVISÃO DO TRABALHO. PRINCÍPIO LIVRE INICIATIVA E LIVRE CONCORRÊNCIA. LIMITES. EXERCÍCIO ABUSIVO DA CONTRATAÇÃO.

Com a chancela do Supremo Tribunal Federal em relação à contratação via pejotização da atividade meio e atividade fim, eventual lançamento fiscal a fim de alcançar o sócio da pessoa jurídica prestadora do serviço, só é viável sob o fundamento de desconformidade entre os atos ou negócios formalizados e os efetivamente praticados e mediante prova irrefutável. Tal lançamento jamais pode estar calcado em presunção.

ANÁLISE DO CASO CONCRETO. AUSÊNCIA DE DISTINÇÃO ENTRE AS ATIVIDADES PRESTADAS COMO PESSOA FÍSICA E POR INTERMÉDIO DE PESSOA JURÍDICA. ABUSO DE FORMA.

Constatando-se que o conjunto probatório produzido não se mostra apto a demonstrar a efetiva prestação de serviços autônomos por intermédio de pessoa jurídica, tampouco a distingui-los das atribuições inerentes ao cargo de diretor administrativo exercido pelo contribuinte na mesma empresa, bem como diante da outorga de poderes de gestão e administração, evidencia-se incompatibilidade lógica e funcional com a tese de terceirização apresentada e com a suposta relação negocial invocada.

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO CONFIGURADA. REDUÇÃO DO PERCENTUAL. RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 14.689/2023.

Caracterizada a utilização de pessoa jurídica interposta com o objetivo de dissimular a natureza dos rendimentos recebidos, é cabível a imposição da multa qualificada prevista no art. 44, §1º, II, da Lei nº 9.430/1996. Todavia, por força da retroatividade benigna (art. 106, II, “c”, do CTN), aplica-se ao

caso a redação conferida pela Lei nº 14.689/2023, que reduz o percentual da multa qualificada para 100%.

REQUALIFICAÇÃO DOS RENDIMENTOS. SUJEIÇÃO PASSIVA. APROVEITAMENTO DE TRIBUTO PAGO INDEVIDAMENTE PELA PESSOA JURÍDICA. DEDUÇÃO DO CRÉDITO EXIGIDO. SÚMULAS CARF Nº 76 E 176.

Requalificados os valores pagos à pessoa jurídica como rendimentos da pessoa física, impõe-se admitir o aproveitamento dos tributos indevidamente recolhidos sob a sistemática empresarial, mediante dedução do crédito exigido, a fim de evitar dupla tributação da mesma base econômica. Aplicação analógica da *ratio decidendi* das Súmulas CARF nº 76 e nº 176, que reconhecem a dedução de valores pagos sob regime ou sujeição passiva equivocada quando comprovada identidade de materialidade tributável.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para (i) reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%, nos termos da legislação superveniente mais benéfica; e (ii) permitir que os recolhimentos realizados na pessoa jurídica CASTRO CUNHA, sejam aproveitados. Vencido o Conselheiro Rodrigo Duarte Firmino, que deu parcial provimento em menor extensão por entender descabido referido aproveitamento.

Assinado Digitalmente

Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Ricardo Chiavegatto de Lima (Substituto Integral), Gregório Rechmann Junior, João Ricardo Fahrion Nüske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Marcus Gaudenzi de Faria e Rodrigo Duarte Firmino (Presidente). Ausente o Conselheiro Alexandre Correa Lisboa, substituído pelo Conselheiro Ricardo Chiavegatto de Lima.

RELATÓRIO

Trata-se de lançamento fiscal por meio da qual se objetiva a exigência do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF, relativo ao anos-calendário de 2012, 2013, 2014 e 2015, decorrente do suposto vínculo empregatício do Recorrente com a empresa Agroexport Trading e Agronegócios (“AGROEXPORT”).

Nos termos do Relatório Fiscal, integrante do lançamento fiscal, em procedimento fiscal foram constatados pagamentos realizados pela AGROEXPORT para a empresa Castro Cunha Administração e Assessoria Ltda. (“CASTRO CUNHA”), cujo sócio é o Recorrente, entendidos pela d. Fiscalização como decorrentes de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício. Cite-se, a propósito, trecho do Relatório Fiscal que assim dispõe:

“Em relação aos fatos geradores, a primeira e muito importante consideração a se fazer é que o recebimento dos rendimentos do trabalho pelo autuado, sobre os quais incidiu o IRPF lançado, se deu através de notas fiscais de serviços emitidas por suposta Pessoa Jurídica da qual o Sr. Alexandre de Castro Cunha Carvalho consta como sócio (PJ CASTRO CUNHA ADMINISTRAÇÃO E ASSESSORIA LTDA), a despeito de tais rendimentos constituírem, de fato, remunerações decorrentes dos trabalhos prestados como diretor empregado da empresa AGROEXPORT TRADING E AGRONEGÓCIOS S.A, consoante exposto ao longo deste relatório, se tratando, pois, da realização de pagamentos disfarçados de remunerações ao citado diretor.

As aludidas remunerações foram destinadas ao Sr. Alexandre de Castro Cunha Carvalho mediante artifício comumente chamado de “PJtização”, cada vez mais frequentemente utilizado entre as empresas que buscam a todo o custo reduzir o recolhimento de tributos legalmente estabelecidos (por exemplo, as contribuições previdenciárias devidas pela empresa ao sistema de Seguridade Social e o imposto sobre a renda da pessoa física devido, no caso, pelo seu diretor, ora lançado no presente processo administrativo fiscal - PAF).”

Devidamente intimado, apresentou o Recorrente Impugnação, alegando:

“a) Não é possível confundir as funções exercidas pelo Impugnante. Uma na condição de Diretor Administrativo da Agroexport, cujos rendimentos foram devidamente tributados na pessoa física e a de sócio da pessoa jurídica Castro Cunha, que prestou serviços de representação comercial no exterior à Agroexport;

b) Não é possível a simulação de pessoa jurídica. E mais: a prestação de serviços de representação comercial pode ser realizada tanto por pessoa física como jurídica. Estamos, portanto, diante de opção legal que não pode ser desclassificada pelo Fisco;

c) Ainda que se admita a desconconsideração da personalidade jurídica realizada pelo Agente Fiscal obedeceu às prescrições da lei, o que se aceita apenas pelo amor ao

debate, é necessário que se abata os tributos devidamente declarados e pagos pela pessoa jurídica supostamente “inexistente”;

d) Não é possível aplicação de multa agravada na hipótese, por dois motivos. Primeiro, porque a imputação da conduta da Impugnante foi genérica, ou seja, não houve descrição objetiva a respeito do enquadramento da situação, se no artigo 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/1964. Segundo, porque não é possível aplicar a multa agravada nas hipóteses de desqualificação jurídica dos fatos, como é o presente caso.”

Remetidos os autos para a DRJ, que, por meio do Acórdão 08-40.737, entendeu por bem negar provimento à Impugnação, sob o entendimento de que, embora o direito brasileiro não impeça a contratação de serviços mediante pessoa jurídica, *“no caso dos autos 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 junto a empresa contratante”*.

Inconformado, interpôs o Recorrente reiterando a argumentação anteriormente apresentada em sua Impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano**, Relatora.

O presente recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Conforme acima exposto, o lançamento fiscal tem origem na prestação de serviços de consultoria à AGROEXPORT, que, embora procedido pela empresa CASTRO CUNHA, foi atribuído diretamente à pessoa de seu sócio, o ora Recorrente. Nas palavras da Autoridade Fiscal se trataria de caso de Pjotização, consistente *“quase sempre, no disfarce/ocultação de vínculos empregatícios, mediante a contratação de trabalhadores como se Pessoa Jurídica fossem, isto é, como se a prestação estivesse sendo realizada por uma empresa e não por empregados, que de fato são.”*

Pois bem. Quanto ao tema, registro que a matéria tem sido amplamente debatida, havendo pontos relevantes já pacificados pelo Poder Judiciário, os quais aqui exponho.

É cediço que o Supremo Tribunal Federal tem reiteradamente reconhecido a constitucionalidade da terceirização, seja de atividades-fim, seja de atividade-meio, conforme se depreende do julgamento da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 324, de relatoria do Ministro Roberto Barroso e do Tema 725 da Repercussão Geral, no qual se firmou a

tese de que a divisão do trabalho pode ser organizada não apenas pela terceirização, mas também por outras formas desenvolvidas por agentes econômicos.

Nos julgamentos acima mencionados – cujos fundamentos vêm sendo reafirmado em diversas Reclamações Constitucionais em face de decisões que lhes desrespeitam – o Supremo Tribunal Federal assentou que *“a terceirização das atividades-meio ou das atividades-fim de uma empresa tem amparo nos princípios constitucionais da livre iniciativa e da livre concorrência, que asseguram os agentes econômicos a liberdade de formular estratégias negociais indutoras de maior eficiência econômica e competitividade”*, acrescentando que *“a terceirização não enseja, por si só, precarização do trabalho, violação da dignidade do trabalhador ou desrespeito a direitos previdenciários. É o exercício abusivo da sua contratação que pode produzir tais violações.”*

Portanto, o entendimento atualmente consolidado pelo Supremo Tribunal Federal é no sentido de que a terceirização, seja da atividade-fim ou da atividade-meio, constitui opção legítima do agente econômico, tutelada pelos princípios da livre iniciativa e da livre concorrência.

Não obstante, o exercício abusivo dessa forma de contratação – quando configurado desvio de finalidade ou utilização fraudulenta da personalidade jurídica – pode ensejar a violação a preceitos constitucionais e legais.

Todavia, a solução, conforme pontuou o próprio Supremo Tribunal Federal, não está em vedar a prática, mas em estabelecer um regime jurídico apto a coibir abusos, a partir da própria interpretação da Constituição Federal. Cite-se, a propósito, trecho da decisão neste sentido:

“Nota-se, portanto, com base nas considerações acima, que o que precariza a relação de emprego não é a terceirização, mas seu exercício abusivo. A solução não está, portanto, em vedá-la, mas definir um regime jurídico que evite abusos. Esse regime decorre da própria Constituição, como se verá adiante.”

E, ao dispor sobre os limites constitucionais da terceirização, o Supremo Tribunal Federal assim consignou:

85. Pois bem. Como já observado, a atuação desvirtuada de algumas terceirizadas não deve ensejar o banimento do instituto da terceirização. Entretanto, a tentativa de utilizá-lo abusivamente, como mecanismo de burla de direitos assegurados aos trabalhadores, tem de ser coibida. Essa é a condição e o limite para que se possa efetivar qualquer contratação terceirizada. Os ganhos de eficiência proporcionados pela terceirização não podem decorrer do descumprimento de direitos ou da violação à dignidade do trabalhador. A contratante – sabedora da existência desse tipo de empresa – deve tomar todas as medidas necessárias a assegurar o respeito à integralidade dos direitos e dos deveres trabalhistas, previdenciários e de saúde e segurança no trabalho, que decorrem da relação de emprego entre a empresa terceirizada e seu empregado.

86. Nessa linha, cabe à contratante: (i) certificar-se da idoneidade e da capacidade econômica da empresa terceirizada para honrar o contrato; (ii) especificar a

atividade objeto do contrato de prestação de serviço; (iii) assegurar condições de segurança e salubridade sempre que o trabalho for realizado nas suas dependências; (iv) assumir a responsabilidade subsidiária caso a empresa terceirizada deixe de honrar quaisquer dessas obrigações (desde que tenha participado na relação processual em que ocorrer a condenação e que conste do título judicial), tal como já ocorre hoje, em razão do que prevê a Súmula 331 do TST.

Além disso, o Supremo Tribunal Federal destacou as medidas previstas na Lei nº 13.467/2007 (Lei da Reforma Trabalhista) – que legitimou a contratação por meio da terceirização – justamente com o objetivo de prevenir o abuso de forma e assegurar a proteção do trabalhador, quais sejam:

- i) Quanto à capacidade econômica da empresa terceirizada: a norma exige a comprovação de tal capacidade (art. 4º-A) e de sua compatibilidade com o número de empregados (art. 4º, III);
- ii) Quanto a normas de saúde, segurança e prevenção de acidentes: a lei determina que os trabalhadores que prestarem serviços nas dependências da contratante terão direito à alimentação oferecida aos seus empregados, a serviço de transporte, atendimento médico e, treinamento adequado, quando couber (art. 4º-C). Prevê, ainda, que compete à contratante garantir condições de segurança, higiene e salubridade aos trabalhadores que prestem serviços nas suas dependências ou em local previamente convencionado em contrato (art. 5º-A, §3º);
- iii) Quanto à responsabilidade da contratante no que respeita a encargos trabalhistas e previdenciários: A norma prevê a responsabilidade subsidiária pelas obrigações trabalhistas referentes ao período em que ocorrer a prestação de serviços à contratante (art. 5º-A, §5º), bem como a responsabilidade por contribuições previdenciárias nos termos do art. 31 da Lei nº 8.212/1991.

Assim, existem limites impostos pela Constituição Federal e pela legislação infraconstitucional destinados a evitar que eventuais abusos prevaleçam, especialmente aqueles que comprometam a dignidade do trabalho humano.

Embora aqui não seja a hipótese exata, mas é importante destacar-se, ainda, que mais recentemente foi também levada à apreciação do Supremo Tribunal Federal a ADC nº 66, em que foi reconhecida a constitucionalidade do art. 129, da Lei nº 11.196/2005, que prevê a possibilidade de prestação de serviços intelectuais sob as regras fiscais e previdenciárias aplicáveis às pessoas jurídicas. Cite-se, a propósito, referido dispositivo:

“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”.

Por oito votos a dois, restou reconhecida a constitucionalidade do dispositivo acima, do que se conclui que foi cancelado pelo STF a criação de interposta pessoa jurídica para a prestação dos serviços elencados em referido dispositivo.

Constata-se que, ao longo do tempo, a interpretação acerca do instituto em questão tem se aprimorado, acompanhando mudanças de compreensão sobre sua aplicação prática. Na Justiça do Trabalho, é recorrente a não configuração de vínculo empregatício em situações nas quais pessoas físicas, detentoras de elevada qualificação profissional, optam por constituir pessoa jurídica para a prestação de serviços — categoria conhecida como *hipersuficientes*. Prevista no art. 444, parágrafo único, da CLT, e disciplinada pelo art. 611-A do mesmo diploma, essa figura jurídica confere ao trabalhador maior autonomia para pactuar as condições de sua atividade, ensejando tratamento diferenciado no âmbito trabalhista. Cite-se, a propósito, referido dispositivo:

“Art. 444 - As relações contratuais de trabalho podem ser objeto de livre estipulação das partes interessadas em tudo quanto não contravenha às disposições de proteção ao trabalho, aos contratos coletivos que lhes sejam aplicáveis e às decisões das autoridades competentes. Parágrafo único. A livre estipulação a que se refere o caput deste artigo aplica-se às hipóteses previstas no art. 611-A desta Consolidação, com a mesma eficácia legal e preponderância sobre os instrumentos coletivos, no caso de empregado portador de diploma de nível superior e que perceba salário mensal igual ou superior a duas vezes o limite máximo dos benefícios do Regime Geral de Previdência Social. (Incluído pela Lei nº 13.467, de 2017).

Assim, o arcabouço legislativo e a jurisprudência consolidada reconhecem a plena legitimidade da prestação de serviços por intermédio de pessoas jurídicas ou outras formas admitidas em lei, não se exigindo, para tanto, a constituição de vínculo empregatício regido pela CLT. Todavia, tal possibilidade não constitui salvo-conduto para a utilização de estruturas formais que desvirtuem sua finalidade, com o propósito de dissimular relações de emprego. É sob essa perspectiva que passo à análise do caso concreto.

DA NATUREZA DA ATIVIDADE EXERCIDA PELO RECORRENTE E PELA CASTRO CUNHA À AGROEXPORT

No caso concreto, conforme delineado nos autos, a d. Fiscalização concluiu que a prestação de serviços pelo Recorrente, no período de 2012 a 2015, por intermédio da pessoa jurídica CASTRO CUNHA, teria sido estruturada com o propósito de dissimular relação de emprego perante a empresa AGROEXPORT.

Para fundamentar tal entendimento, a d. Fiscalização não se limitou ao exame das atividades efetivamente desempenhadas no período autuado, tendo ampliado sua análise para

exercícios anteriores, com o objetivo de reconstruir a dinâmica funcional e a natureza jurídica da atuação do Recorrente ao longo do tempo.

Em sede de procedimento investigatório, identificou-se que, desde 2004, o Recorrente já desempenhava atividades em favor da AGROEXPORT. Constatou-se, ainda, que, em 2008, foi constituída a pessoa jurídica CASTRO CUNHA ADMINISTRAÇÃO E ASSESSORIA, por meio da qual o Recorrente passou a receber os valores relativos aos serviços prestados, mediante emissão de notas fiscais à AGROEXPORT.

Posteriormente, em 2012, quando da transformação da AGROEXPORT de sociedade limitada para sociedade anônima, o Recorrente foi formalmente eleito Diretor Empregado da companhia, com a celebração do respectivo contrato de trabalho e o consequente reconhecimento do vínculo empregatício.

Nesse contexto, registrou a Fiscalização que:

“a) até a data de formalização do contrato de trabalho do Sr. Alexandre de Castro, em 03/09/2012 (contrato de experiência como diretor), integralmente através de notas fiscais relativas à suposta prestação de serviços de ASSESSORIA e CONSULTORIA, emitidas desde o final do ano de 2008 pela PJ CASTRO CUNHA ADMINISTRACAO E ASSESSORIA LTDA – ME, uma sociedade constituída pelo referido diretor e por sua esposa, formalmente estabelecida na residência destes, com capital social de 10 mil reais, em relação a qual esta auditoria da RFB apurou a inexistência de investimentos e/ou despesas minimamente capazes de sugerir a prestação de qualquer atividade econômica, tudo consoante detalhado ao longo do presente relatório.

b) a partir da data de formalização do contrato de trabalho do Sr. Alexandre de Castro (03/09/2012): b.1) uma pequena parcela como salário, cujos valores foram informados em folha de pagamento, GFIP e DIRF; b.2) o restante da remuneração (incomparavelmente a maior parcela), através das notas fiscais emitidas pela PJ CASTRO CUNHA ADMINISTRACAO E ASSESSORIA LTDA – ME.” (g.n.)

Para sustentar a tese de dissimulação da relação de emprego, a d. Fiscalização destacou, em síntese, os seguintes elementos:

(i) que, no período anterior à formalização do vínculo empregatício – quando a remuneração ocorria exclusivamente por meio da pessoa jurídica CASTRO CUNHA – já havia o desempenho de funções típicas de gestão na AGROEXPORT, inclusive com outorga de procuração pública conferindo poderes amplos e compatíveis com aqueles atribuídos a dirigentes de companhia;

(ii) que a suposta “regularização” da situação do Recorrente – com a celebração do contrato de trabalho e o reconhecimento do vínculo – teria ocorrido apenas em razão da transformação societária da AGROEXPORT em sociedade anônima, circunstância que, nos termos da Lei n 6.404/76, exige a formal eleição de administradores;

(iii) que, mesmo após a investidura no cargo de diretor empregado, manteve-se, de forma concomitante, a prestação de serviços por intermédio da empresa CASTRO CUNHA, sem distinção concreta entre as atividades desempenhadas como empregado e aquelas supostamente prestadas como pessoa jurídica; e

(iv) que a remuneração paga ao Recorrente na qualidade de diretor empregado era substancialmente inferior àquela percebida por empregados que lhe eram hierarquicamente subordinados, ao passo que os valores pagos à pessoa jurídica a título de “prestação de serviços” eram significativamente superiores.

Em contraposição aos fundamentos da autuação, sustenta o Recorrente que a prestação de serviços de representação comercial por intermédio da pessoa jurídica CASTRO CUNHA seria distinta das atividades exercidas na condição de Diretor Administrativo da AGROEXPORT.

Alega que suas funções na AGROEXPORT eram meramente burocráticas, compartilhadas com o sócio e tio, Sr. Silvio, e que não demandavam dedicação integral. Dada a existência de subordinação no exercício dessa atividade, o vínculo celetista teria sido formalizado.

Argumenta, ainda, que, não sendo as atribuições na AGROEXPORT exercidas em tempo integral, passou a dedicar-se à atividade de representação comercial, para cujo exercício constituiu a empresa CASTRO CUNHA, que passou a prestar serviços de tal natureza, atividade regulamentada pela Lei nº 4.886/1965.

Segundo a narrativa apresentada, com o desenvolvimento das atividades da CASTRO CUNHA, teria sido firmado contrato com a AGROEXPORT para sua representação comercial no exterior, bem como para a execução de outros serviços correlatos, nos seguintes termos:

- “1. Assessoria e pesquisa de mercados internacionais com o intuito de exportação de bens;
2. Planejamento estratégico de operações;
3. Projeção efetiva do resultado futuro das operações com expectativas de lucro;
4. Acompanhamento externo das realizações do que fora projetado;
5. Apresentação e demonstração do resultado efetivo das operações pesquisadas e indicadas.”

Para comprovar a efetiva prestação desses serviços por intermédio da pessoa jurídica CASTRO CUNHA, o Recorrente apresentou nos autos diversos bilhetes de viagens internacionais, os quais, segundo alega, teriam sido realizados para o desempenho das atividades contratadas pela AGROEXPORT. Juntou, ainda, contratos que teriam sido celebrados em decorrência de tratativas conduzidas por ele no exterior, como supostos desdobramentos das ações desenvolvidas no âmbito da representação comercial.

Em que pese a argumentação apresentada pelo Recorrente, a documentação juntada aos autos não se revela suficiente para comprovar a efetiva prestação dos serviços alegadamente realizados por intermédio da pessoa jurídica CASTRO CUNHA. De fato, verifica-se a existência de diversos bilhetes aéreos referentes a viagens internacionais realizadas pelo Recorrente para distintos países; contudo, tais documentos, isoladamente considerados, não permitem estabelecer o nexo entre as despesas de viagem e a execução dos serviços supostamente contratados pela AGROEXPORT.

Ressalte-se, ainda, que não há qualquer comprovação de que tais passagens tenham sido adquiridas pela CASTRO CUNHA e posteriormente ressarcidas pela AGROEXPORT, ou mesmo que tenham sido custeadas no âmbito da relação contratual indicada. Os bilhetes apresentados, desacompanhados de documentos contábeis, comprovantes de pagamento, registros internos ou correspondências corporativas, não se prestam a demonstrar a vinculação entre as viagens realizadas e a atividade de representação comercial por intermédio da CASTRO CUNHA.

Do mesmo modo, os contratos juntados pelo Recorrente não permitem estabelecer relação direta entre as viagens realizadas e sua suposta intermediação enquanto representante comercial da AGROEXPORT. Ausente prova documental que demonstre participação da CASTRO CUNHA nas tratativas que teriam antecedido a celebração desses instrumentos, não é possível concluir que tais negócios jurídicos tenham decorrido de atuação da pessoa jurídica controlada pelo Recorrente.

Em tese, não se descarta a possibilidade de o Recorrente exercer simultaneamente as funções de Diretor Administrativo da AGROEXPORT e, de forma autônoma, atividades de representação comercial por intermédio da pessoa jurídica CASTRO CUNHA. Com efeito, há precedentes deste Conselho reconhecendo a possibilidade de coexistência entre vínculo empregatício e prestação de serviços por intermédio de pessoa jurídica, desde que ambas as relações sejam reais, juridicamente válidas e independentes, sem confusão de papéis (Processo nº 16682.720355/2015-11).

Entretanto, no caso concreto, não se verificou qualquer distinção objetiva entre as funções exercidas pelo Recorrente na qualidade de diretor empregado e aquelas que teriam sido prestadas como representante comercial independente. A prova documental apresentada não permite identificar quais atividades específicas teriam sido executadas em nome da CASTRO CUNHA, nem demonstra a autonomia funcional ou operacional necessária para caracterizar a efetiva terceirização dos serviços alegados.

Além disso, inexistente nos autos comprovação idônea da prestação dos serviços atribuídos à CASTRO CUNHA, seja por meio de registros formais de prospecção, relatórios de acompanhamento, correspondências corporativas, documentos contábeis ou quaisquer outros elementos que evidenciem a participação da pessoa jurídica na intermediação de negócios da

AGROEXPORT. A ausência de tais provas inviabiliza o reconhecimento da atuação independente da empresa e impede a validação da tese apresentada pelo Recorrente.

Outro elemento fático relevante diz respeito à procuração outorgada pela AGROEXPORT ao Recorrente, conferindo-lhe amplos poderes de gestão. Tal circunstância, por sua natureza, revela-se incompatível com a alegada terceirização dos serviços que teriam sido prestados por intermédio da pessoa jurídica CASTRO CUNHA.

Com efeito, o exercício de poderes de administração — tais como representação da empresa, tomada de decisões estratégicas, celebração de contratos e prática de atos típicos de direção — pressupõe atuação interna e subordinada à própria estrutura organizacional da AGROEXPORT. Nessas condições, mostra-se contraditório admitir que o mesmo indivíduo, investido de funções diretivas, pudesse simultaneamente figurar como “terceirizado” encarregado da prestação de serviços autônomos, supostamente desvinculados de suas atribuições de gestor.

A outorga de poderes gerenciais, portanto, estabelece uma relação de prejudicialidade com a contratação da pessoa jurídica vinculada ao próprio dirigente, na medida em que afasta a autonomia funcional e operacional necessária para caracterizar uma prestação de serviços independente. Tal elemento reforça a conclusão de que não se estabeleceu distinção entre as atividades desempenhadas pelo Recorrente na condição de diretor e aquelas imputadas à CASTRO CUNHA, contribuindo para a descaracterização da tese de terceirização apresentada.

Diante desse cenário, constata-se que o conjunto probatório produzido pelo Recorrente não se mostra apto a demonstrar a efetiva prestação de serviços autônomos por intermédio da empresa CASTRO CUNHA, tampouco a distingui-los das atribuições inerentes ao cargo de Diretor Administrativo por ele exercido na AGROEXPORT. A ausência de documentos que evidenciem a atuação independente da pessoa jurídica, somada à existência de poderes de gestão conferidos ao Recorrente, revela incompatibilidade lógica e funcional com a tese de terceirização apresentada e suposta relação negocial invocada.

Privilegiando-se a substância sobre a forma, verifica-se que a estrutura adotada não se coaduna com a figura de prestação de serviços por pessoa jurídica, mas, sim, com a continuidade da relação de emprego existente entre o Recorrente e a AGROEXPORT. Assim, mostra-se correta a reclassificação procedida pela d. Fiscalização, ao considerar os valores pagos à CASTRO CUNHA como remuneração decorrente da atividade laboral exercida pelo Recorrente na qualidade de Diretor Administrativo.

DA NÃO APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA

No que tange à penalidade aplicada, sustenta o Recorrente que não estariam presentes os requisitos para a imposição da multa qualificada, pugnando, portanto, pela sua redução ao patamar ordinário. Não lhe assiste razão.

Conforme demonstrado ao longo deste voto, restou caracterizada situação de simulação decorrente da utilização da pessoa jurídica CASTRO CUNHA com o propósito de

dissimular a natureza efetiva dos pagamentos recebidos pelo Recorrente, atribuindo-lhes indevidamente a roupagem de prestação de serviços autônomos. A constituição e utilização da pessoa jurídica, na forma como delineada nos autos, não se mostram compatíveis com a efetiva realidade fática e econômica das operações, configurando conduta apta a atrair a incidência da multa qualificada, nos termos do art. 44, §1º, inciso II, da Lei nº 9.430/1996.

Todavia, em observância ao princípio da retroatividade benigna, previsto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, deve ser aplicada ao caso a redação conferida pela Lei nº 14.689/2023, que reduziu o percentual da multa qualificada para 100%, estabelecendo novo limite máximo para essa penalidade.

Assim, ainda que mantida a qualificação da multa ante a configuração de evidente intuito de simulação, impõe-se sua redução ao patamar de 100%.

DO APROVEITAMENTO DOS TRIBUTOS JÁ PAGOS PELA CASTRO CUNHA PARA O ABATIMENTO DOS VALORES DE IRPF SOB EXIGÊNCIA

Por fim, pleiteia o Recorrente, de forma subsidiária, que, na hipótese de manutenção do lançamento fiscal, seja autorizada a dedução, do crédito tributário ora exigido, dos valores recolhidos por intermédio da pessoa jurídica CASTRO CUNHA.

No tocante ao pedido subsidiário, entendo ser possível o aproveitamento dos valores recolhidos pela pessoa jurídica CASTRO CUNHA a título de tributos incidentes sobre os pagamentos ora requalificados como rendimentos do Recorrente. Isso porque, ao reconhecer que tais valores correspondem, em verdade, a rendimentos do trabalho percebidos pela pessoa física, o próprio lançamento afasta a natureza jurídica de receita empresarial que embasou os recolhimentos efetuados pela pessoa jurídica.

Dessa forma, desde que devidamente comprovados nos autos os recolhimentos efetuados pela pessoa jurídica CASTRO CUNHA sobre os valores objeto de requalificação, entendo ser cabível seu abatimento do crédito tributário exigido a título de IRPF, como forma de preservar a materialidade do tributo e impedir a dupla tributação da mesma base econômica.

Não se está diante de compensação tributária, mas de imputação lógica decorrente da requalificação promovida no âmbito do próprio lançamento, de modo a evitar que a mesma materialidade seja onerada duas vezes.

Essa compreensão encontra respaldo na orientação consolidada deste Conselho, segundo a qual, uma vez desconstituída a natureza jurídica originalmente atribuída aos pagamentos, deve-se deduzir do lançamento de ofício os valores recolhidos sob a sistemática indevida, limitada à parcela correspondente à exação efetivamente devida.

Nesse sentido, a **Súmula CARF nº 76** estabelece que, em hipóteses de exclusão de pessoa jurídica do regime do Simples Nacional, os recolhimentos previamente efetuados na mesma natureza tributária devem ser deduzidos do lançamento decorrente da nova conformação jurídica, a fim de evitar duplicidade de exigência sobre a mesma materialidade.

Da mesma forma, a **Súmula CARF nº 176** dispõe que, havendo requalificação da sujeição passiva em relação à mesma operação, é possível deduzir do imposto exigido daquele que passa a ser reconhecido como contribuinte os valores recolhidos pelo sujeito anteriormente considerado, exatamente para impedir que o equívoco na definição do contribuinte resulte em dupla oneração do mesmo fato gerador.

A *ratio decidendi* de ambas as súmulas se aplica integralmente ao caso em exame. Reconhecida pela d. Fiscalização a impropriedade da tributação realizada no âmbito da pessoa jurídica CASTRO CUNHA — ao requalificar os valores como rendimentos do Recorrente — impõe-se admitir o aproveitamento dos tributos indevidamente recolhidos sob o regime empresarial, assegurando-se que a mesma base econômica seja tributada uma única vez e pelo sujeito efetivamente responsável.

Assim, a dedução dos valores recolhidos pela pessoa jurídica, limitada à parcela correspondente ao imposto de renda incidente sobre as verbas requalificadas, revela-se compatível com a jurisprudência vinculante deste Conselho.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para: (i) reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%, nos termos da legislação superveniente mais benéfica; e (ii) autorizar o aproveitamento dos tributos indevidamente recolhidos pela pessoa jurídica CASTRO CUNHA sobre as verbas requalificadas, mediante dedução do crédito tributário ora exigido, de modo a assegurar que a mesma base econômica seja tributada uma única vez.

Assinado Digitalmente

Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano