



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11020.720313/2018-01
ACÓRDÃO	2201-012.497 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DELI KOKI MATSUO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2013

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

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

RECURSO VOLUNTÁRIO. MESMAS RAZÕES DE DEFESA ARGUIDAS NA IMPUGNAÇÃO. ADOÇÃO DAS RAZÕES E FUNDAMENTOS PERFILHADOS NO ACÓRDÃO RECORRIDO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 114, § 12, INCISO I DA PORTARIA MF Nº 1.634 DE 2023 (RICARF).

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

SIMULAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO.

Demonstrada a existência de indícios veementes de que o contribuinte praticou atos jurídicos simulados, com o intuito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária, impõe-se a desconsideração dos efeitos dos atos viciados, para que se operem as consequências no plano da eficácia tributária, independentemente de prévia manifestação judicial.

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

O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou

de ressarcimento, somente pode utilizá-lo na compensação de débitos próprios.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CONFIGURAÇÃO CONDUTAS PREVISTAS NOS ARTIGOS 71, 72 E 73 DA LEI Nº 4.502 DE 1964. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra nas hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502 de 1964.

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

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

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFICÁCIA NORMATIVA.

Somente devem ser observados os entendimentos jurisprudenciais, e decisões administrativas para os quais a lei atribua eficácia normativa, de modo que as decisões suscitadas pelo recorrente em seu recurso voluntário não são aplicáveis ao caso analisado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Luana Esteves Freitas – Relatora

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Weber Allak da Silva, Fernando Gomes Favacho [Substituto(a) Integral), Cleber Ferreira Nunes Leite, Luana Esteves Freitas, Thiago Álvares Feital e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Do Auto de Infração

Trata-se de Auto de Infração lavrado em desfavor do contribuinte (fls. 2/10), por meio do qual são exigidos R\$ 727.125,15 (setecentos e vinte e sete mil, cento e vinte e cinco reais e quinze centavos) concernente ao Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF, ano-calendário de 2013, multa de ofício qualificada de 150%, e demais consectários legais.

Conforme se constata do Relatório Fiscal (fls. 11/40), restou apurado pela fiscalização a omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica, em decorrência da desconsideração dos contratos de prestação de serviços de treinamento em desenvolvimento pessoal e gerenciamento, e de desenvolvimento de softwares firmados pela empresa de titularidade do contribuinte (Matsuo Treinamento Profissional Eireli – EPP) com as empresas Zero Hora Editora Jornalística S.A. e RBS Participações S.A., que deu ensejo a reclassificação dos rendimentos auferidos, e, por conseguinte, à lavratura do Auto de Infração ora impugnado.

Da Impugnação

Cientificado do Auto de Infração na data de 05/02/2018, por via postal, conforme Aviso de Recebimento – A.R. acostado às fls. 335/336, o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 343/382) na data de 06/03/2018 (fl. 339), na qual alegou, em breve síntese, as razões que sintetizo nos tópicos abaixo:

(i) Preliminar – Nulidade do Auto de Infração – as presunções do i. auditor fiscal e o dever de provar da fiscalização;

(ii) Mérito:

(a) A prestação de serviços de caráter personalíssimo;

(b) A efetiva existência e a atividade da pessoa jurídica “CEO’s”;

(c) A redução salarial do Impugnante na RBS;

(d) Ausência de correlação dos valores recebidos em fevereiro e junho/2013 com o PPR da Zero Hora e da RBS – correlação com os pagamentos em contraprestação ao desenvolvimento dos Softwares à RBS;

(e) Ausência de abatimento dos valores pagos pela CEO’s;

(f) Improcedência da Multa Agravada e do caráter confiscatório da multa.

Ao final, pede que as intimações sejam dirigidas ao endereço do patrono constituído, uma vez que reside fora do País.

Da Decisão de Primeira Instância

A 4^a Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre/RS – DRJ/POA, em sessão realizada em 17/07/2018, por meio do acórdão nº 10-62.468 (fls. 594/613), julgou improcedente a impugnação apresentada, cujo acórdão restou assim ementado (fls. 594/595):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2013

PRELIMINAR DE NULIDADE.

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, não há que se cogitar em nulidade do lançamento.

CONFISCO. INCONSTITUCIONALIDADE.

O exame da constitucionalidade ou legalidade das leis é tarefa estritamente reservada aos órgãos do Poder Judiciário.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e as judiciais, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

SIMULAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO.

Demonstrada a existência de indícios veementes de que o contribuinte praticou atos jurídicos simulados, com o intuito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária, impõe-se a desconsideração dos efeitos dos atos viciados, para que se operem as consequências no plano da eficácia tributária, independentemente de prévia manifestação judicial.

TRIBUTOS RECOLHIDOS POR PESSOA JURÍDICA. COMPENSAÇÃO COM IMPOSTO DEVIDO POR PESSOA FÍSICA. VEDAÇÃO LEGAL.

A compensação do imposto de renda devido pela pessoa física com eventuais valores recolhidos espontaneamente por pessoas jurídicas, ainda que tais recolhimentos tenham sido, porventura, indevidos é incabível em face de expressa vedação legal.

MULTA QUALIFICADA.

Sempre que houver conduta dolosa do sujeito passivo buscando impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, está configurado o evidente intuito de fraude à lei tributária, a justificar a aplicação da multa qualificada.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

Cientificado do resultado do julgamento em primeira instância na data de 05/11/2018, por via postal, conforme Aviso de Recebimento – A.R. acostado à fl. 641, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 654/705), na data de 30/11/2018 (fl. 652/654), no qual repisou os mesmos argumentos apresentados na Impugnação.

Posteriormente, na data de 20/05/2021 (fl. 753), o contribuinte apresenta petitório (fls. 754/761), por meio do qual aditou suas razões recursais, para:

(i) esclarecer que a empresa da qual é sócio titular o ora Recorrente ainda existe, com a denominação atual de “Appus”, e possui forte atuação no mercado Nacional, com a prestação de serviços a várias grandes empresas (Algar, Renner, Boticário, Banco Itaú), de modo que, ao contrário do afirmado pela fiscalização, resta comprovado que não foi criada para “esconder suposto vínculo empregatício existente entre o contribuinte e as empresas RBS Participações S.A. e Zero Hora Editora Jornalística S.A.”;

(ii) argumentar acerca da constitucionalidade do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005 e o efeito vinculante da ADC nº 66.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Luana Esteves Freitas**, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo – o Recorrente foi intimado da decisão em 05/11/2018 (fl. 641) e apresentou Recurso em 30/11/2018 (fls. 652/654) – e atende às demais condições de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Preliminar – Nulidade do Auto de Infração

O Recorrente, repisando os mesmos argumentos já apresentados em Impugnação, suscitou a nulidade do Auto de Infração, sob o fundamento de que a fiscalização teria realizado o lançamento tributário com base em meras presunções, não tendo sido realizada a devida

verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, diante da realização de procedimento fiscal com motivação insuficiente e inconsistente.

Em que pese as razões expostas pelo Recorrente, não comportam acolhimento.

Isso porque, a lavratura de Auto de Infração para constituir o crédito de Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF encontra-se em plena conformidade com o disposto nos artigos 9º e 10 do Decreto nº 70.235/72, não havendo qualquer prejuízo ao contribuinte ou ofensa à legislação vigente.

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

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...)

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

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

Observa-se, ainda, que ao contrário do alegado pelo recorrente, o lançamento foi devidamente motivado, cujos fundamentos e diligências fiscais encontram-se amplamente detalhados no Relatório Fiscal (fls. 11/40).

Nesse sentido, o Fisco se desincumbiu de seu ônus probatório, e caberia ao contribuinte apresentar argumentos pormenorizados dos atos modificativos ou extintivos do direito do Fisco, e não apenas alegações genéricas e desprovidas de provas que as corroborem, de modo que houve o descumprimento do preceito legal previsto no artigo 373, inciso II do Código de Processo Civil.

Desse modo, o lançamento tributário atendeu aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, havendo a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, bem como

a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte, de modo que restam afastadas quaisquer hipóteses de nulidade do lançamento.

A mera discordância do recorrente em relação ao conteúdo do auto de infração, não tem o condão de torná-lo nulo, mesmo porque, uma vez lavrado, abre-se ao contribuinte a possibilidade de se defender nesta via administrativa, como de fato fez. O inconformismo do recorrente volta-se, na realidade, contra o mérito do lançamento, o que se passa a analisar na sequência.

Assim, rejeito a preliminar suscitada.

Do Mérito

Omissão de Rendimentos do trabalho com vínculo empregatício

O recorrente repisa os mesmos argumentos trazidos em sede de impugnação, manifestando um mero inconformismo com a decisão de primeira instância. Assim, por concordar com os argumentos da decisão de primeiro piso, adoto como razões de decidir parte dos fundamentos expostos na decisão recorrida, nos termos do artigo 114, § 12, inciso I da Portaria MF nº 1.634 de 2023, mediante a reprodução do seguinte excerto (fls. 605/610):

Transcreve-se a seguir partes do relatório fiscal, que resumem a infração apurada.

(...)

No procedimento fiscal, verificou-se que o contribuinte DELI KOKI MATSLIO cometeu infração à legislação tributária que disciplina o tributo Imposto de Renda Pessoa Física ao omitir na Declaração de Ajuste Anual - DAA, parcela dos rendimentos recebidos pela prestação de serviços pessoais, com vínculo empregatício, através do artifício de particionar a remuneração recebida como Diretor Vice-Presidente na empresa RBS Participações S/A.

(...)

No ano-calendário 2011, seus rendimentos tributáveis foram da ordem de R\$ 495.334,32 e no ano-calendário 2012, de R\$ 1.239.223,74.

A partir do ano-calendário 2013, os rendimentos tributáveis auferidos pelo contribuinte da RBS Participações S/A, caem para R\$ 395.000,00.

Porém, neste mesmo ano, em 17/01/2013, o contribuinte abre a empresa Matsuo - Treinamento Profissional EIRELI EPP e passa a emitir notas fiscais de serviços de treinamento em desenvolvimento pessoal.

As notas fiscais 001 e 002 emitidas em 31/01/2013 para a empresa RBS Participações S/A, apesar de canceladas, dão o tom do "planejamento tributário" orquestrado pelo contribuinte: utilizar a EIRELI criada para receber parte do salário contratual recebido em função do cargo de diretor vice-presidente, bem como a participação nos resultados da referida empresa.

Provavelmente as notas fiscais foram canceladas pois na data de emissão das mesmas, não havia ainda um contrato firmado, o que deixaria mais claro a questão da EIRELI ter sido constituída somente para dar fachada à sonegação de rendimentos recebidos de PJ.

A nota fiscal nº 003, emitida para a empresa RBS - Participações S/A, em 25/02/2013, nada mais é do que pagamento do valor devido ao contribuinte calculado nos termos do plano de Participação dos Resultados creditados pela empresa RBS Participações no mês de fevereiro, conforme declarado pela própria empresa diligenciada.

Infere-se que o cancelamento das notas fiscais 001 e 002 tenha se dado em função da percepção por parte do contribuinte, de que um contrato de prestação de serviços entre o diretor vice-presidente da empresa, com a empresa seria acintoso.

Engendra-se então um contrato de prestação de serviços com outra empresa do mesmo grupo.

Numa tentativa de mascarar a relação de emprego, em 04/02/2013, firma contrato de prestação de serviços - Doc 18 04 02, com a empresa Zero Hora Editora Jornalística S/A, também do grupo RBS.

O contrato foi firmado entre a empresa Matsuo/Ceo's e a RBS - Zero Hora Editora Jornalística S/A, - Doc 09 01, porém as notas fiscais 03 e 08 foram emitidas para a empresa RBS Participações S/A, com a qual o contribuinte, à época, mantinha vínculo de emprego, no cargo de diretor vice-presidente.

A partir do mês de fevereiro, as notas fiscais passam a ser emitidas em nome de Zero Hora Editora Jornalística S/A.

Em junho de 2013, através da nota fiscal 008, provavelmente ocorre o pagamento de alguma verba pela empresa RBS Participações S/A, uma vez que é em sua razão social que a nota fiscal é emitida.

Na nota fiscal nº10, emitida em 05/07/2013, é paga uma diferença do mês anterior (junho), que coincide com o mês do dissídio da categoria.

No mês de novembro de 2013, o contribuinte recebe férias no cargo de Diretor Vice-Presidente de Gestão de Pessoas na empresa RBS Participações. No mesmo mês, são emitidas 3 notas fiscais para pagamento de salário, férias e 1/3 de férias.

O contrato de prestação de serviços celebrado com a empresa Zero Hora Editora Jornalística foi rescindido - Doc 19 07, em 30/06/2015, mesmo mês em que o contribuinte foi desligado da empresa RBS Participações S/A, conforme dados da GFIP.

Contra todas as evidências acima elencadas, o contribuinte optou por criar a empresa e lançar os valores recebidos como lucro distribuído -

RENDIMENTOS ISENTOS, conforme consta de sua DAA - Doc 01, abaixo transcrita:

(...)

Conforme descrito no relatório fiscal, **as características da relação de emprego foram demonstradas pela fiscalização na prestação de serviços em questão.**

Observe-se que esses indicadores reforçam o lançamento em análise e a argumentação expendida pelo impugnante não tem o condão de alterar os fatos apresentados pela autoridade lançadora.

Verifica-se que são vários fatos observados e comprovados que caracterizaram uma situação cuja essência vai de encontro aos negócios jurídicos formalmente documentados, e não apenas um ou outro fato isolado, que o sujeito passivo, em sua impugnação, tentou demonstrar serem insuficientes para alicerçar a autuação fiscal.

Saliente-se que a realidade fática prevalece sobre o instrumento formal, pois as circunstâncias e o cotidiano nas relações podem ser diversas daquilo que foi documentado. A essência do ato jurídico é o fato, e não a forma; e, no caso, a fiscalização demonstrou cabalmente que a efetiva prestação de serviços pelo autuado diverge frontalmente da formalidade aparente, na qual ele figura como sócio de empresa.

Convém transcrever alguns comentários acerca da simulação de negócio jurídico, conforme entendimento doutrinário sobre esse assunto.

De início, traz-se o conceito de simulação, extraído da obra de Orlando Gomes:

Há simulação quando em um negócio jurídico se verifica intencionalmente divergência entre a vontade real e a vontade declarada, com o fim de enganar terceiros. É uma deformação voluntária para escapar à disciplina normal do negócio, prevista na lei. (Introdução ao Direito Civil, 7. ed Rio de Janeiro: Forense, 1983)

Sílvio de Salvo Venosa também define a simulação, da seguinte forma:

Juridicamente, é a prática de ato ou negócio que esconde a real intenção. A intenção dos simuladores é encoberta mediante disfarce, parecendo externamente negócio que não é espelhado pela vontade dos contraentes. As partes não pretendem originalmente o negócio que se mostra à vista de todos; objetivam tão-só produzir aparência. Trata-se de declaração enganosa de vontade. (Direito Civil, 3. ed., São Paulo: Atlas 2003. v.1)

Por sua vez, Hermes Marcelo Huck assim trata a matéria:

A par da fraude, a simulação serve como instrumento constantemente utilizado na elaboração dos planos e práticas de natureza evasiva. Vício do ato jurídico, a simulação consiste na celebração de um ato com aparência

jurídica normal, mas que, na verdade, não visa ao efeito que juridicamente deveria produzir.

Poderá ser então definida a simulação como a declaração de vontade irreal, emitida conscientemente, mediante acordo entre as partes, objetivando a aparência de negócio jurídico que não existe ou que, se existe, é distinto daquele que efetivamente se realizou, com o fito de iludir terceiros. No ato simulado ocorre uma divergência entre a declaração aparente e externa feita pelo sujeito ou sujeitos, que pretendem as partes seja visível em relação a terceiros (ou ao Fisco), e a vontade ou declaração interna, que pretendem seja a vigente entre elas, declaração essa necessária para que tenha eficácia a real intenção das partes, escondidas por trás da declaração aparente. Há um contraste entre a forma extrínseca do ato praticado e a vontade íntima (e real) das partes que o praticam. No processo de simulação há uma deformação da declaração de vontade das partes, conscientemente desejada, com o objetivo de induzir terceiros ao erro ou engano. No caso de planejamento tributário ou estratégias fiscais com objetivos evasivos, o processo simulatório visa a enganar e iludir o Fisco. (Evasão e Elísio - Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário, São Paulo: Saraiva, 1997)

A prova da simulação é uma tarefa trabalhosa em razão da própria natureza dos atos simulados, que são praticados para esconder os fatos efetivos.

Contudo, no caso, conforme já foi comentado acima, a autoridade lançadora produziu provas de observações de vários fatos, chegando-se à conclusão da existência de uma manobra ilegal adotada pelo sujeito passivo e pela fonte pagadora de seus rendimentos.

Nesses casos, é dever da autoridade lançadora investigar a realidade dos fatos e, esse dever decorre do disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional, segundo o qual a autoridade administrativa que vai realizar o lançamento de ofício deve “verificar a ocorrência do fato gerador” e “determinar a matéria tributável”. Evidentemente, quando o legislador estabeleceu esse dever, teve como objetivo a identificação do verdadeiro fato gerador, a fim de determinar a verdadeira matéria tributável, não ficando a autoridade fiscal limitada aos aspectos formais dos atos praticados.

Isso se evidencia ainda mais com a leitura do art. 118 do CTN:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Além de que a ocorrência de simulação está prevista como uma das hipóteses que determinam o lançamento de ofício, conforme dispõe o art. 149, VII, do Código Tributário Nacional:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

E já foi devidamente demonstrado no caso dos autos que o sujeito passivo e sua fonte pagadora (empregador) agiram com intuito de simular negócio jurídico para sonegar o pagamento de imposto devido.

Diante dos dispositivos acima mencionados, constantes do Código Tributário Nacional, desde seu advento no ano de 1966, resta evidente a possibilidade de a autoridade fiscal desconsiderar o ato simulado e apurar o crédito tributário com base nos fatos efetivamente ocorridos.

Tributação das sociedades prestadoras de serviços intelectuais

O impugnante alega que há disposições legais expressas que garantem à sociedade civil a possibilidade de explorar atividades de prestações de serviços de caráter personalíssimo, sem que tais serviços sejam enquadrados como rendimentos da pessoa física.

Com o advento da Lei nº 11.196/2005, notadamente o art. 129, a seguir reproduzido, a partir de 1º de janeiro de 2006, foi introduzido tratamento tributário novo aos rendimentos oriundos de prestação de serviços personalíssimos executada por meio de pessoas jurídicas.

"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."

Da análise do referido dispositivo legal, constata-se que foi alterado o regime tributário atribuído às sociedades prestadoras de serviços de natureza intelectual, incluindo-se os de natureza científica, artística ou cultural; uma vez que tais sociedades terão seus rendimentos tributados na forma da legislação aplicável às pessoas jurídicas, independentemente de a prestação de serviço ter ou não caráter personalíssimo e de haver ou não a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços.

Por serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, entende-se o exercício das profissões descritas no art. 150, § 2º, inciso I, do

Decreto nº 3.000/99, quais sejam: médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas.

Considerando-se que o disposto no art. 129 da Lei nº 11.196/2005 é impositivo, as receitas auferidas por sociedades prestadoras de serviços tributam-se ordinariamente sob a legislação aplicável às pessoas jurídicas, salvo nos casos de desconsideração judicial da personalidade jurídica (art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil).

Portanto, consoante a legislação acima destacada, vigente à época dos fatos geradores apurados no presente processo, não há qualquer proibição ou vedação para a contratação de pessoas jurídicas para a prestação de serviços.

No entanto, conforme já demonstrado neste voto, nos rendimentos recebidos Zero Hora e a RBS estão presentes os requisitos próprios da relação de emprego.

A norma citada menciona serviços em “caráter personalíssimo” celebrado com empresa. Em nenhum momento a norma tratou do elemento subordinação.

O art. 129 da Lei 11.196/2005 é inaplicável no caso, porque se tratam de serviços intelectuais personalíssimos subordinados.

Por todo o exposto, os rendimentos em questão, recebidos pelo contribuinte, pela prestação de serviços, têm a natureza jurídica de rendimentos “tributáveis”, sendo devido o imposto de renda pessoa física objeto do lançamento.

Em suma, por meio da leitura do Relatório Fiscal (fls. 11/40), entendo que restou demonstrado pela fiscalização, que houve uma simulação na pactuação dos contratos de prestação de serviços firmados pela sociedade individual de titularidade do contribuinte com as empresas RBS Participações S.A. e Zero Hora Editora Jornalística S.A., com o intuito de diminuir a carga tributária incidente sobre as receitas auferidas pelo ora Recorrente, especialmente porque:

- O contribuinte era funcionário contratado pela Empresa RBS Participações S.A., e ocupava o cargo de Diretor Vice-Presidente, no mesmo período em que houve a celebração do contrato de prestação de serviços entre a Matsuo Treinamento Profissional Eireli EPP (de sua titularidade) e a RBS Participações S.A. e a empresa Zero Hora Editora Jornalística S.A., também integrante do grupo RBS;
- Pagamentos em decorrência dos “contratos de prestação de serviços” coincidem com as datas de pagamentos de verbas trabalhistas devidas pela empresa RBS:
 - (i) Em fev./2013 – *valor devido ao contribuinte calculado nos termos do plano de Participação dos Resultados creditados pela empresa RBS Participações no mês de fevereiro, conforme declarado pela própria empresa diligenciada;*

(ii) No mês de novembro de 2013, o contribuinte recebe férias no cargo de Diretor Vice-Presidente de Gestão de Pessoas na empresa RBS Participações. No mesmo mês, são emitidas 3 notas fiscais para pagamento de salário, férias e 1/3 de férias.

- Rescisão do contrato de prestação de serviços celebrado com a empresa Zero Hora Editora Jornalística no mesmo mês em que o contribuinte é desligado da empresa RBS Participações S.A. (30/06/2013).

Por sua vez, o recorrente não logrou êxito em demonstrar que durante a vigência destes contratos de prestação de serviços firmados com as empresas Zero Hora Editora Jornalística RBS Participações S.A, também utilizava a empresa de sua titularidade, para a prestação de serviços para outras empresas, o que poderia, em tese, afastar os fundamentos utilizados pela fiscalização para caracterizar como uma verdadeira relação de emprego havida entre as partes, de modo que não se desincumbiu de seu ônus probatório (artigo 373, CPC).

Desse modo, não há reparos a serem feitos no lançamento.

Da Multa de Ofício Qualificada

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

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

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

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

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

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

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

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

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

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

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

Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72”.

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

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

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

No lançamento foi aplicada a multa de ofício no percentual de 150% sobre o valor do imposto devido no lançamento referente às receitas. Restou demonstrado a simulação praticada pelo contribuinte, conforme fundamentos, com os quais concordo, que extraio da decisão de piso (fl. 611/612):

A fiscalização concluiu que o contribuinte, ao criar uma empresa com o único intuito de reduzir os tributos devidos, mediante simulação de serviços prestados por meio desta empresa de fachada, utilizou-se de prática que se enquadra no conceito de sonegação, nos termos do artigo 71 da Lei nº 4.052, de 1964.

Da mesma forma, ao simular a existência de serviços prestados por pessoa jurídica, com o intuito de acobertar o auferimento de rendimentos tributáveis, passando a declará-los como lucros isentos, oriundos da empresa de fachada (Matsuo Treinamento Profissional Eireli - EPP), o autuado teria cometido ação dolosa, enquadrando-se no conceito de fraude, conforme prevê o artigo 71 da Lei nº 4.052, de 1964.

Diante de todos os fatos analisados no presente voto, restou comprovado que o contribuinte recebeu remunerações do cargo de Diretor Vice-Presidente na empresa RBS Participações S/A por meio da simulação de contratação de serviços por pessoa jurídica interposta de titularidade do próprio interessado, para, de forma fraudulenta, mascarar a ocorrência de fatos geradores e impedir a efetiva cobrança de tributos incidentes sobre remunerações.

As condutas configuram, em tese, tanto o crime de sonegação (ação ou omissão dolosa tendente a impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais) quanto o de fraude (ação ou omissão dolosa tendente a impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, a evitar ou diferir o seu pagamento).

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

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

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

Não trata, portanto, o presente lançamento de simples omissão de rendimentos, mas sim um verdadeiro intuito de fraude praticado pelo sujeito passivo – criação de empresa com o intuito de reduzir a carga tributária, mediante simulação de serviços prestados – de modo que inaplicável ao caso a Súmula CARF nº 14.

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

Quanto à alegação do caráter confiscatório da multa, a despeito da posição jurisprudencial mencionada, é uma apreciação a ser feita previamente pelo legislador ou no controle da constitucionalidade pelo judiciário. Uma vez vigente a lei, esta goza presunção de constitucionalidade, não cabendo ao aplicador negar sua aplicação sob argumentos desta natureza.

No que diz respeito à invocação da violação aos princípios constitucionais aplica-se o disposto na Súmula CARF nº 2, de observância obrigatória por seus Conselheiros:

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

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

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

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

Compensação dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica

O Recorrente pugnou pela compensação do valor de R\$ 253.864,20 pago pela CEO's em razão da prestação dos serviços à Zero Hora e à RBS com o valor apurado no auto de infração.

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

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

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de resarcimento, poderá utilizá-lo na

compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

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

(...)

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

(...)

II - em que o crédito:

a) seja de terceiros;

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

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

Na situação dos autos, o contribuinte não é o detentor do alegado crédito contra a Fazenda Nacional com o qual pretende ver compensado o débito lançado em seu nome. Eventual crédito, se existente, seria oriundo de terceiros, no caso, da empresa "CEO's".

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

Decisões administrativas e judiciais

O Recorrente cita ao longo de toda a sua peça recursal diversas decisões administrativas e judiciais. Quanto ao entendimento que consta das decisões proferidas pela Administração Tributária ou pelo Poder Judiciário, embora possam ser utilizadas como reforço a esta ou aquela tese, elas não se constituem entre as normas complementares contidas no art. 100 do CTN e, portanto, não vinculam as decisões desta instância julgadora, restringindo-se aos casos julgados e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão.

São inaplicáveis, portanto, as decisões administrativas e judiciais trazidas pelo recorrente à presente lide.

Conclusão

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

Assinado Digitalmente

Luana Esteves Freitas