



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11020.723249/2018-11
ACÓRDÃO	2101-002.983 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de dezembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	YARON LITTAN
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2015, 2016

COMPETÊNCIA DA JUSTIÇA DO TRABALHO. RECONHECIMENTO DE ELEMENTOS CARACTERIZADORES DO SEGURADO OBRIGATÓRIO (EMPREGADO). EXERCÍCIO DO PODER DE POLÍCIA PELA AUTORIDADE FAZENDÁRIA.

No exercício de seu poder de polícia, pode a autoridade fazendária reclassificar atos que visam escamotear a realidade dos fatos, desde que de forma fundamentada.

PEJOTIZAÇÃO. SERVIÇOS ESPECIALÍSSIMOS. DESVIRTUAMENTO. SUBORDINAÇÃO ESTRUTURAL.

Quando o serviço for executado de maneira que se caracterize a relação de emprego entre o prestador e o tomador de tal serviço, estaremos diante de um contrato de emprego, nos termos do art. 3º da CLT, o que, por força do art. 9º do mesmo diploma legal, torna nulos todos os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, fraudar ou impedir a constatação da relação de emprego advinda de tal realidade contratual, como, por exemplo, a contratação via pessoa jurídica.

Um prestador de serviços que trabalhe inserido na estrutura organizacional da tomadora, prestando seu serviço de acordo com o fluxo de trabalho preestabelecido, em que o resultado de tal prestação é controlado pela contratante, sendo o trabalho parte do trabalho da contratante, não entrega um produto em si mesmo, está executando trabalho como empregado da tomadora.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA.

Os rendimentos recebidos pelo sujeito passivo, decorrentes do exercício da atividade remunerada caracterizada como relação de emprego, ainda que recebidos por intermédio de interposta pessoa, sujeitam-se ao imposto de renda na declaração anual de ajuste

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. CABIMENTO

A aplicação da multa qualificada de 150% é cabível quando devidamente configurado pela autoridade lançadora o intuito de fraude definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964. Enseja qualificação da multa de ofício a simulação caracterizada pela utilização de interposta pessoa ou o pagamento de despesas pessoais do empregado como se do empregador fossem, para dissimular o recebimento de rendimentos pelo sujeito passivo na tentativa de alterar a característica do fato gerador, ao teor do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, c/c art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, por dar provimento parcial ao recurso, para reduzir a multa qualificada a 100% em razão da retroatividade benigna; vencidos os Conselheiros Cleber Ferreira Nunes Leite (relator) e Wesley Rocha, que deram provimento parcial em maior extensão, desqualificando a multa e a reduzindo ao percentual de 75%. O Conselheiro Wesley Rocha votou pelas conclusões quanto ao mérito e ao pedido de compensação dos valores pagos na pessoa jurídica. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Mário Hermes Soares Campos.

Assinado Digitalmente

Cleber Ferreira Nunes Leite – Relator

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos – Redator Designado e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Antonio Savio Nastureles, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Ana Carolina da Silva Barbosa, Mario Hermes Soares Campos (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração, fls. 02/14 lavrado em 05/09/2018 contra o contribuinte acima identificado, para a cobrança do imposto de renda de pessoa física - IRPF dos anos calendário 2014 e 2015 que totalizou crédito tributário no valor total de R\$ 5.113.568,82, sendo R\$ 1.839.337,73 correspondentes ao imposto, R\$ 2.759.006,59 à multa PROPORCIONAL e R\$ 515.224,50 a título de juros de mora.

Regularmente notificado em 11/09/2018 (fls. 511/512), o contribuinte apresentou impugnação de fls. 520/535.

A DRJ considerou a impugnação improcedente e manteve o crédito tributário.

O contribuinte apresentou Recurso Voluntário, folhas 590/609, no qual alega:

- Que o serviço prestado à empresa pelo recorrente é de alta especialização e que a atividade desenvolvida para a empresa Ituran foi puramente de ordem intelectual.

- Sustenta que não houve a análise da atividade intelectual prestada pelo recorrente, por parte do acórdão da DRJ, cita a Lei nº 11.196/2005.

- Requer que os valores recolhidos pela pessoa jurídica sejam abatidos do montante apurado, antes de efetuado o lançamento.

- Alega que não teria incorrido em fraude e sonegação, tendo agido em consonância com a Lei, sendo incabível a aplicação de multa agravada.

- Aponta a completa incompetência da autoridade lançadora para identificar a existência de vínculo de trabalho entre a pessoa jurídica da Ituran e o autuado.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Cleber Ferreira Nunes Leite**, Relator

Admissibilidade do Recurso

O Recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

O litígio recai sobre: OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA

Do Mérito

Afirma o recorrente, que o art. 129 da Lei n. 11.196/2005 autoriza a prestação de serviços altamente especializados, na execução das atividades contratadas com a PJ do sócio, e que a jurisprudência do STF confirma estas formas de organização entre empresas. Questiona, ainda, a competência da autoridade fiscalizadora para desconsiderar a personalidade jurídica das PJ contratada.

Para a questão há que se verificar a possibilidade legal de o recorrente ser, concomitantemente, Diretor Presidente na empresa ITURAN SISTEMAS DE MONITORAMENTO LTDA, como contratante, e, ao mesmo tempo, ser sócio da pessoa jurídica prestadora de serviço, a YELLOWSTONE - CONSULTORIA COMERCIAL LTDA. – EPP, recebendo remuneração via pessoa jurídica.

De acordo com o relatório fiscal do Auto de Infração, a conduta infratora imputada ao Recorrente refere-se à omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, decorrentes dos serviços prestados na condição de Diretor Presidente de empresa, conforme extraído do relatório fiscal, abaixo, *grifo nosso*:

No procedimento fiscal verificou-se que o CONTRIBUINTE, Sr. YARON LITTAN cometeu infração à Lei Tributária que disciplina o tributo Imposto de Renda da Pessoa Física - IRPF, ao omitir parcela da renda recebida pela prestação de serviços pessoais em sua Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física, através do artifício de direcionar a remuneração recebida pelo exercício da atividade de Diretor Presidente na empresa ITURAN SISTEMAS DE MONITORAMENTO LTDA (CNPJ 02.762.221/0001-22), doravante denominada tão somente por ITURAN, a uma Pessoa Jurídica na qual o FISCALIZADO detém participação societária, a YELLOWSTONE - CONSULTORIA COMERCIAL LTDA. - EPP (CNPJ 10.327.364/0001-34).

Além disso também omitiu em sua Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física a remuneração indireta percebida por meio do pagamento de suas despesas de aluguel e condomínio pela empresa ITURAN SISTEMAS DE MONITORAMENTO LTDA.

(...)

Verifica-se que a empresa ITURAN pagava as despesas pessoais do Sr YARON LITTAN, tais como previdência social da empregada, compra de dólares, adiantamentos de salário ou salário, tudo conforme se depreende dos históricos

contábeis constantes dos quadros acima. Dessa forma, YARON LITTAN recebe a quantia de R\$ 639.203,36 e R\$ 789.521,75 nos AC de 2012 e 2013, respectivamente.

Já o recorrente afirma que o serviço prestado foi de alta especialização e que a atividade desenvolvida para a empresa Ituran foi puramente de ordem intelectual, pois desenvolveu o sistema de GPS, acoplado a um seguro mensal de baixo custo e ofertado aos clientes da empresa, devendo ser aplicado o art. 129 da Lei nº 11.196/2005, conforme reconhecido pelo STF quando do julgamento da ADC 66, da seguinte forma:

O Recorrente é altamente reconhecido no mercado por sua expertise no ramo da tecnologia, principalmente no tocante ao monitoramento de veículos, sendo solicitado a prestar consultoria, por meio da pessoa jurídica, dentro e fora do Brasil.

Assim, a atividade desenvolvida pelo Recorrente para a empresa Ituran foi puramente de ordem intelectual, aplicando sua expertise e ajudando na consolidação do renome da empresa na área de monitoramento veicular.

É importante mencionar que o Recorrente desenvolveu o sistema de GPS, acoplado a um seguro mensal de baixo custo e ofertado aos clientes da empresa. Referido produto revolucionou o mercado veicular, de sorte que apenas em razão do conhecimento técnico do Recorrente é que a empresa Ituran conseguiu aumentar a sua capilaridade no mercado.

Essa é a característica principal do contrato verbal firmado entre o Recorrente e a empresa Ituran, o seu know-how diferenciado de desenvolvimento de funcionalidade veicular o coloca em uma posição de destaque no mercado, sendo a sua prestação de serviço extremamente específica e de alto valor agregado.

Ainda, é importante destacar que o Recorrente é cidadão israelense, sempre prestando o serviço intelectual, com expertise em tecnologia de monitoramento, por meio de pessoa jurídica para diversas empresas em outros muitos países, ao passo que nunca teve qualquer tipo de problema no tocante à questão fiscal e tributária.

Sendo cediço que, quando da proposta de prestação de serviço no Brasil, foi-lhe dito que poderia proceder por meio da pessoa jurídica. Não à toa, as empresas nas quais prestou serviço no Brasil são auditadas anualmente, sendo tal operação validada pelos auditores.

Ademais, é interessante chamar atenção que os serviços intelectuais altamente especializados, em geral, são prestados por meio de pessoas jurídicas, conforme é possível observar nos diversos precedentes colacionados na Impugnação e reproduzidos no presente Recurso.

Ainda, é cediço que o CARF vem reconhecendo que diversas atividades não se enquadram como serviço intelectual, mormente atletas. Todavia, o presente caso, conforme reconhecido pela própria fiscalização deve ser analisado com mais

parcimônia, posto que a história da empresa Ituran pode ser dividida em dois momentos: antes da contratação do Recorrente e depois da contratação. De modo que, feita essa análise, a prestação de serviço intelectual altamente especializado é mais do que evidente.

De toda forma, ao longo da presente peça, da mesma forma que foi feito com a Impugnação, restará evidenciado que a prestação de serviço intelectual por meio de pessoa jurídica está em consonância com a Constituição, bem como com a legislação infraconstitucional, não sendo permitido à Fiscalização alterar a sua natureza, como fez no presente caso, conforme reconhecido pelo STF quando do julgamento da ADC 66.

No entanto, verifica-se que a aplicação do art. 129 da Lei nº 11.196/2005 deve ser afastada quando haja abuso do direito e/ou simulação na prestação de serviços especialíssimos pelo sócio da PJ, e, caso comprovados os requisitos de uma relação jurídica de trabalho subordinado entre empregador e empregado, devem prevalecer os artigos da CLT que tratam da matéria.

A questão em discussão, já foi objeto de julgamento recente nesta turma do CARF, tendo como relator o Conselheiro Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Processo nº 15504.729386/2015-26, Acórdão nº 2101-002.922, o qual reproduzimos parcialmente, abaixo:

Antes de adentrar no caso em concreto, se mostra necessária uma pequena digressão quanto aos limites da “pejotização”, de modo a se estipular as premissas essenciais que nortearão a análise do caso concreto.

Como adiantado acima, o STF fixou, no Tema nº 725 da Repercussão Geral, a seguinte tese: “É lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, mantida a responsabilidade subsidiária da empresa contratante”.

Na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 66, o STF declarou a constitucionalidade do art. 129 da Lei nº 11.195/06, que autoriza a prestação de serviços intelectuais por pessoas jurídicas. A Ministra Relatora Carmen Lúcia realizou importante ressalvas no sentido de que os abusos na contratação de pessoas jurídicas devem ser coibidos:

13. Sob essa mesma perspectiva de densificação da liberdade de organização da atividade econômica empresarial, dotando-a da flexibilidade e da adequação atualmente exigidas, e da necessária compatibilização com os valores sociais do trabalho, há de se concluir que a norma objeto desta ação não apresenta vício de inconstitucionalidade. Compatibiliza-se a norma com a normatividade constitucional que abriga a liberdade de iniciativa como fundamento da República.

14. Tanto não induz, entretanto, a que a opção pela contratação de pessoa jurídica para a prestação de serviços intelectuais descrita no art 129 da Lei

n. 11.196/2005 não se sujeite à avaliação de legalidade e regularidade pela Administração ou pelo Poder Judiciário quando acionado, por inexistirem no ordenamento constitucional garantias ou direitos absolutos.

15. Eventual conduta de maquiagem de contrato como ocorre em qualquer caso não possa ser objeto de questionamento judicial. Entretanto, a regra jurídica válida do modelo de estabelecimento de vínculo jurídico estabelecido entre prestador e tomador de serviços deve pautar-se pela mínima interferência na liberdade econômica constitucionalmente assegurada e revestir-se de grau de certeza para assegurar o equilíbrio nas relações econômicas e empresariais.

No julgamento da Ação de Descumprimento a Preceito Fundamental nº 324, o STF estipulou ainda duas teses, quais sejam: “1. É lícita a terceirização de toda e qualquer atividade, meio ou fim, não se configurando relação de emprego entre a contratante e o empregado da contratada. 2. Na terceirização, compete à contratante: i) verificar a idoneidade e a capacidade econômica da terceirizada; e ii) responder subsidiariamente pelo descumprimento das normas trabalhistas, bem como por obrigações previdenciárias, na forma do art. 31 da Lei 8.212/1993”. O Ministro Alexandre de Moraes realizou importantes ressalvas sobre o tema:

“Obviamente, essa opção será lícita e legítima desde que não proibida ou colidente com o ordenamento constitucional; bem como, desde que, durante a execução dessa opção – na Hipótese de terceirização –, as empresas “tomadoras” e “prestadoras” não violem direitos sociais e previdenciários do trabalhador e a primazia dos valores sociais do trabalho [...].

Da mesma maneira, caso a prática de ilícita intermediação de mão de obra, com afronta aos direitos sociais e previdenciários dos trabalhadores, se esconda formalmente em uma fraudulenta terceirização, por meio de contrato de prestação serviços, nada impedirá a efetiva fiscalização e responsabilização, pois o Direito não vive de rótulos, mas sim da análise da real natureza jurídica dos contratos.”

Sendo assim, apesar de o STF ter se posicionado de forma “mais flexível” a “pejotização” e terceirização, houve uma preocupação de que as contratações não resultem precarização dos direitos trabalhistas e previdenciários.

Em recente artigo publicado sobre o tema, a Conselheira Miriam Denise Xavier apresentou extensa pesquisa jurisprudencial das decisões do CARF e realizou a tarefa hercúlea de apontar as “condições (...) determinantes pelos julgadores na manutenção do lançamento”. Nesse aspecto, algumas dessas condições merecem destaque:

- “• Há contratos de adesão, padronizados pelo tomador.
- As contratadas:

- possuem o mesmo endereço e assistência contábil ou possuem o endereço da residência do sócio;
- não possuem empregados;
- são empresas unipessoais e os serviços são prestados pelos sócios ou pelo sócio administrador (o outro sócio é um familiar);
- não possuem independência ou estrutura profissional própria;
- não prestam serviços a outros contratantes.

- As atividades podem ser determinadas por meio de aditivos aos contratos.

- Os pagamentos consistem em valores fixos mensais e são realizados em dia fixo (normalmente no quinto dia útil do mês seguinte). O risco do empreendimento é da tomadora.

(...)

- identificam-se práticas corriqueiras trabalhistas incompatíveis com a prestação de serviços por pessoa jurídica, como: (...)

- Os sócios das contratadas representam legalmente a contratante, assinando documentos como seus representantes.

- Há notas fiscais sequenciais para um mesmo tomador, com cronologia e constância de valores e data dos pagamentos. (...)

- Há uma indeterminação dos serviços contratados, com ausência de cláusula demonstrativa do serviço a ser prestado, ou frases genéricas do tipo “serviços de contabilidade”, “serviços médicos”, “apresentação de programas”, “desenvolvimento de projetos”. (...)

- A vigência dos contratos é de doze meses, renováveis por igual período, caracterizando necessidade permanente da contratante.

- A quantidade de agentes contratados por meio de pessoas jurídicas indica que a atividade da contratante restaria inviabilizada caso ausentes as “sociedades” contratadas.

- Pessoas jurídicas são contratadas para atuarem de comum acordo, com cooperação entre elas.

- O prestador de serviços é remunerado como empregado e também como pessoa jurídica para o mesmo serviço, situação alcunhada de “CLT Flex”.

Além disso, nesse louvável artigo, a Conselheira Miriam Xavier concluiu que de forma primorosa:

“• Não mais importa se a atividade terceirizada é meio ou fim.

- A terceirização não significa uma autorização ampla e irrestrita para as contratantes, que a ela recorreriam para reduzir seu custo operacional,

muitas vezes se favorecendo de benefício tributário dado ao terceirizado (ao contratar MEI, por exemplo).

- A terceirização apenas poderá ser considerada regular caso não se configurem os elementos da relação de emprego e quando garantida a idoneidade da prestadora de serviços; caso contrário, a contratação não é mercantil-empresarial, mas, sim, emprego.”

Do exposto acima, verifica-se que a contratação de pessoa jurídica, para atuar como pessoa física, será considerada legal se não houver entre a contratante e a pessoa física prestadora de serviço da contratada, a comprovação de relação de emprego.

No caso presente, verifica-se que não há contrato formal entre as PJ, bem como, que o senhor YARON LITTAN é o Diretor Presidente da contratante, empresa ITURAN SISTEMAS DE MONITORAMENTO LTDA e, ao mesmo, tempo é o sócio que presta serviços da contratada, YELLOWSTONE - CONSULTORIA COMERCIAL LTDA.

Trata-se, portanto, de prática de contratação simultânea da pessoa física e pessoa jurídica, o que configura a irregularidade na contratação, sendo exigível que os valores recebidos pelo contribuinte da PJ contratada, fossem declarados como rendimentos e oferecidos à tributação.

DE OUTRAS QUESTÕES DE MÉRITO

DA DESCONSIDERAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA

Da alegação de desconsideração da pessoa jurídica

Para as demais questões, considerando que não houve inovação recursal, adoto as razões da decisão recorrida a fim de confirmá-la, nos termos do inciso I, §2º, do artigo 114 do RICARF, a qual transcrevo abaixo:

O impugnante alega que a fiscalização teria entendido que os valores repassados pela Yellowstone seriam remuneração do impugnante e feito isso “sem qualquer procedimento legal de desconsideração da personalidade jurídica e baseada somente em equívocos de ordem escritural da Ituran”.

Não se trata aqui de um procedimento de desconsideração de pessoa jurídica, mas sim da constatação de infração à legislação tributária consubstanciada na omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica pelo impugnante a título de remuneração. Essa remuneração foi dissimulada por meio da interposição de uma pessoa jurídica.

Além disso, demonstrou-se a existência de remuneração indireta percebida por meio do pagamento de suas despesas de aluguel e condomínio por parte da ITURAN.

Não há nos autos qualquer afirmação da inexistência da entidade empresarial Yellowstone Consultoria Comercial, mas, conforme descrição pormenorizada no Relatório de Atividade Fiscal, o procedimento fiscal que foi realizado na empresa

Ituran Sistemas de Monitoramento Ltda., na Yellowstone Consultoria Comercial e que também resultou em intimações e verificações junto ao próprio sujeito passivo constatou que o negócio realizado entre as empresas não foi o que se pretendeu aparentar. Portanto, não há que se falar “desconsideração da pessoa jurídica” como argumenta o impugnante.

A fiscalização identificou a existência de vínculo de trabalho entre a pessoa jurídica da Ituran e o autuado, na forma de direção e administração da sociedade, consubstanciada no cargo estatutário de Diretor Presidente, que resultou em pagamento de rendimentos além daqueles já declarados pelas partes à RFB. Dessa constatação decorreram consequências de ordem tributária que culminaram com o presente lançamento de ofício.

Neste ponto, cabe a transcrição do disposto no art. 116 do CTN:

Art. 116 - Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Uma vez que a ocorrência do fato gerador é inequívoca – trata-se de rendimento decorrente de prestação de serviços de direção a pessoa jurídica que é sujeito à incidência de imposto de renda – a controvérsia efetivamente se resume na identificação do sujeito passivo e nas circunstâncias que envolvem o fato gerador.

O Código Tributário Nacional ao tratar da identificação do sujeito passivo, estabelece:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I. contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II. responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

A fiscalização argumentou haver provado a existência da adoção de uma forma que ocultou a existência de vínculo direto entre a pessoa física de Yaron Littan e a empresa Ituran por meio da interposição de outra pessoa jurídica, a Yellowstone

Consultoria Comercial, da qual o autuado é o principal sócio, o administrador e o sócio controlador.

É dever do Fisco buscar a realidade material dos fatos economicamente valorados pela norma fiscal, que deverá prevalecer sobre a forma estabelecida entre as partes. Nesse sentido, o artigo 118 do CTN, a seguir reproduzido, dispõe que a definição do fato gerador é interpretada abstraíndo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados.

(...)

Porém, dificilmente haverá prova direta da verdadeira motivação que norteou os atos praticados, sendo o conjunto probatório, por excelência, indiciário, indireto, colhido nas circunstâncias do ambiente no qual o ato ou negócio foi produzido.

A comprovação material é passível de ser produzida não apenas a partir de uma prova única, concludente por si só, mas também como resultado de um conjunto de indícios que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a inequivocidade de uma dada situação de fato.

Nesses casos, a comprovação é deduzida como consequência lógica dos vários elementos de prova, não se confundindo com as hipóteses de presunção. Portanto, a prova indireta, resultante da soma de indícios convergentes, é meio idôneo para referendar exigências tributárias. Em outras palavras, se os fatos relatados pelo Fisco forem convergentes, vale dizer, se todos levarem ao mesmo ponto, a prova estará feita.

Destaque-se que é atribuição do Fisco a busca da realidade dos fatos e de seus efeitos tributários, por isso, a Administração Tributária tem o poder-dever de desconsiderar os negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária e, verificando a ocorrência do real fato gerador da obrigação tributária, lançar o tributo devido, acompanhado das eventuais penalidades previstas em lei.

No caso concreto, a auditoria fiscal foi calcada em um encadeamento lógico de indícios convergentes que permitem o convencimento do julgador de que os atos praticados pelo impugnante estão claramente maculados.

O ajuste entabulado entre as partes pretendeu apresentar ao fisco a pessoa jurídica contratada, YELLOWSTONE, como sujeito passivo do Imposto de Renda ao invés da pessoa física que atuava por meio desta e assim, o autuado, enquanto pessoa física, que efetivamente auferia os rendimentos e prestava o serviço, se favorecia com a drástica redução dos rendimentos tributáveis a serem declarados.

(...)

Assim, tendo em vista os reflexos tributários, incluindo previdenciários e FGTS, advindos da aplicação da Lei 11.106/05, cumpre então verificar se a presença dos elementos caracterizadores do vínculo entre pessoa física e jurídica foi

comprovada pelo fisco, o que traria os rendimentos auferidos em nome da pessoa jurídica para a pessoa física.

O impugnante afirma que a utilização de pessoa jurídica teria sido uma imposição da contratante Ituran e que pelo fato de ser estrangeiro e ter pouco contato com a lei brasileira, teria julgado ser este o procedimento normal. Tal argumento não merece guarida, visto que ninguém pode se escusar de cumprir a lei alegando seu desconhecimento, conforme preconiza o artigo 3º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, in verbis:

Art. 3º - Ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece.

Importa destacar ainda, a inexistência de contrato escrito ou de prova da existência de outra forma de contrato entre as empresas ITURAN e YELLOWSTONE. Na ausência de contrato, não há descrição de qual seria a atividade típica de natureza intelectual, científica ou cultural desempenhada pelo impugnante a que seja aplicável ao dispositivo da Lei 11.106/05. O que há nos autos é a demonstração clara, por meio de provas contundentes, de que o sujeito passivo trabalha vinculado integralmente à estrutura diretiva da empresa mediante remuneração contabilizada como pro labore e outras vantagens típicas de dirigente, inclusive com nomeação para o cargo de Diretor Presidente estatutário por meio de ato solene e formal específico que se encontra às fls. 206/207.

A fiscalização buscou no artigo 146 da Lei 6.404/76, que regula a matéria para as S/A, subsídios para análise da possibilidade de direção de sociedades por sociedades. Esse artigo determina que somente as pessoas naturais “poderão ser eleitas para membros dos órgãos de administração pessoas naturais, devendo os diretores ser residentes no País.

DO PEDIDO DE COMPENSAÇÃO

Não merece guarida a pretensão do impugnante de excluir do imposto devido por um contribuinte (pessoa física) valores que porventura tenham sido pagos indevidamente a título de tributo por outro contribuinte (pessoa jurídica, no caso).

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 ressarcimento, 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 YELLOWSTONE CONSULTORIA COMERCIAL LTDA.

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

MULTA QUALIFICADA

A defesa alegou que a Fiscalização não comprovou a existência de intenção dolosa por parte do contribuinte.

De fato, não são poucos os casos em que se procura afastar as contribuições incidentes sobre as relações de emprego, por intermédio da contratação de trabalhadores pessoas físicas, caracterizados de fato como segurados empregados, mas que prestam serviços à tomadora por intermédio de empresas, como se os serviços estivessem sendo prestados por pessoas jurídicas, o que não necessariamente decorre o dolo de sonegação, pois pode ser o caso de divergência de interpretação legal e jurisprudencial entre Fisco e contribuinte, não se tratando de dúvida que possa ser considerada de simples entendimento, tendo em vista, no presente caso, a existência de precedentes que apontam a conduta como um exercício regular de direito.

Neste caso, cabe à fiscalização a demonstração de que o sujeito passivo teria agido com dolo, a fim de enquadrar sua conduta em algum desses tipos penais, conforme o disposto no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, que dispõe sobre a aplicação da multa de ofício qualificada nos casos de sonegação, fraude, conluio, de que tratam os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Da análise do Relatório da Fiscalização, verifica-se que o autuante não logrou êxito em comprovar a conduta dolosa do contribuinte, embora descrevendo e atribuindo o intuito doloso do sujeito passivo, limitou-se a argumentar ter aplicado a qualificadora do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Confira-se o que consta do relato fiscal:

Ao criar uma empresa com o único intuito de reduzir os tributos devidos mediante simulação de serviços prestados por esta empresa de fachada, inexistente de fato, a conduta de YARON LITTAN enquadra-se no conceito de sonegação, dado pelo art 71, inciso I, da Lei 4.502/64, vez que comete ação dolosa tendente a impedir o conhecimento da natureza e circunstâncias do fato gerador da obrigação tributária principal, qual seja o auferimento de rendimentos.

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 recebimento de LUCROS ISENTOS oriundos de sua empresa de fachada (YELLOWSTONE) comete ação 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 ou a evitar ou diferir o seu pagamento, enquadrando-se no conceito de FRAUDE constante do artigo 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Ao omitir os rendimentos indiretos, na forma de aluguel pago por ITURAN, YARON LITTAN novamente incorre em sonegação, vez que dolosamente busca impedir o conhecimento da natureza e circunstâncias do fato gerador por parte da autoridade tributária. Note-se que o 1º aditivo ao contrato de locação, datado de 31/08/2012, é assinado pelo próprio YARON LITTAN, em nome da ITURAN, o que denota o conhecimento e o dolo por parte do fiscalizado.

Tendo simulado esses pagamentos como se fossem despesas de aluguel da empresa ITURAN (contrato de aluguel em nome de ITURAN e escrituração como se fossem despesas da ITURAN) o fiscalizado comete também FRAUDE, vez que impede a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, modificando as suas características essenciais (rendimento indireto do fiscalizado), de modo a reduzir o montante do imposto devido.

Tais condutas (fraude, sonegação) impõem a aplicação da multa de ofício em percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) prevista no artigo 44 e seu parágrafo 1º, da Lei nº 9.430/96, in verbis:

Redação do art 44 da Lei 9.430/96, dada pela MP 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007 Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, 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 p/ Lei 11.488, 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 2007)

Transcreve-se, também, os artigos pertinentes da Lei nº 4.502/1964:

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, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Dessa forma, está sendo aplicada a multa qualificada (150%) para o crédito tributário constituído no presente processo.

Assim, embora a autoridade autuante faça uma descrição da conduta do autuado e a entenda como atuação dolosa, a simples citação da legislação com os conceitos de dolo, fraude e conluio, não é motivo suficiente para qualificar a multa.

Ausente a comprovação do dolo, deve ser afastada a qualificadora da multa.

CONCLUSÃO

Do exposto, voto por dar PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para desqualificar a multa reduzindo-a a 75%.

Assinado Digitalmente

Cleber Ferreira Nunes Leite

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Mario Hermes Soares Campos**, redator designado

Em que pese o bem fundamentado voto, peço vênia ao i.Relator para apresentar respeitosa divergência, em ponto específico do Voto, posto que vislumbro evidências que me inclinam a entendimento favorável à manutenção da qualificação da multa de ofício, conforme passo a demonstrar.

Relativamente à qualificação da multa, decidiu-se no acórdão recorrido, que diferentemente do que defendido pelo então impugnante, os fatos narrados pela autoridade fiscal lançadora demonstraram a efetiva materialidade da prática de atos

fraudulentos e sonegação fiscal, ensejadores da aplicação da multa qualificada. Nesse sentido, foi apontado que: *“...não há como afastar a conduta dolosa estampada na vontade livre e consciente de reduzir de forma artificiosa a tributação do imposto de renda de pessoa física, pois, os elementos descritos nos autos, denunciam o contexto de uma conduta dolosa tendente a mascarar, pelo subterfúgio da interposição de uma empresa sem empregados, com uma sócia cotista figurativa, sem estrutura organizacional própria, com endereço virtual, sem capacidade de suportar o risco do negócio visto que sua participação é somente com a força de trabalho e capacidade da pessoa física do seu representante que atua como diretor presidente do seu único tomador do qual recebe em contra partida pro labore e outras vantagens apresentadas nos autos.”*

Tenho que a simples leitura do trecho do “Relatório de Atividade Fiscal” que trata da qualificação da multa não deixa dúvidas de que a fiscalização reportou e detalhou a ocorrência de sonegação, dolo e fraude nas práticas adotadas pelo então fiscalizado, que redundaram na presente autuação. O item 8 de referido Relatório (8. Da Multa Aplicada), é categórico, ao explicitar que o contribuinte, ao criar uma empresa com o único intuito de reduzir os tributos devidos mediante simulação de serviços prestados por tal empresa de fachada, inexistente de fato, teria incorrido na prática de sonegação fiscal, prevista no art. 71, inciso I, da Lei 4.502/64, caracterizada pela ação dolosa, tendente a impedir o conhecimento da natureza e circunstâncias do fato gerador da obrigação tributária principal, qual seja o auferimento de rendimentos. Por bem apontar o enquadramento de tal prática na hipótese de qualificação da multa ora sob análise, passo a reproduzir parte do Relatório que trata da matéria (e.fl.s. 39/41):

8. DA MULTA APLICADA

Ao criar uma empresa com o único intuito de reduzir os tributos devidos mediante simulação de serviços prestados por esta empresa de fachada, inexistente de fato, a conduta de YARON LITTAN enquadra-se no conceito de **sonegação**, dado pelo art 71, inciso I, da Lei 4.502/64, vez que comete ação dolosa tendente a impedir o conhecimento da natureza e circunstâncias do fato gerador da obrigação tributária principal, qual seja o auferimento de rendimentos.

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 recebimento de LUCROS ISENTOS oriundos de sua empresa de fachada (YELLOWSTONE) comete ação 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 ou a evitar ou diferir o seu pagamento, enquadrando-se no conceito de FRAUDE constante do artigo 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Ao omitir os rendimentos indiretos, na forma de aluguel pago por ITURAN, YARON LITTAN novamente incorre em sonegação, vez que dolosamente busca impedir o conhecimento da natureza e circunstâncias do fato gerador por parte da autoridade tributária. Note-se que o 1º aditivo ao

contrato de locação, datado de 31/08/2012, é assinado pelo próprio YARON LITTAN9, em nome da ITURAN, o que denota o conhecimento e o dolo por parte do fiscalizado.

Tendo simulado esses pagamentos como se fossem despesas de aluguel da empresa ITURAN (contrato de aluguel em nome de ITURAN e escrituração como se fossem despesas da ITURAN) o fiscalizado comete também FRAUDE, vez que impede a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, modificando as suas características essenciais (rendimento indireto do fiscalizado), de modo a reduzir o montante do imposto devido.

(...)

Conforme demonstrado, apesar da alegada ausência de justificativas para a qualificação da multa, entendo que a prática adotada pelo recorrente, descrita nos autos, desabona tal alegação. A multa de lançamento de ofício qualificada, decorrente do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, é aplicável aos casos em que restar caracterizada uma das situações previstas nos artigos 71 a 73 da já citada Lei n.º 4.502, de 1964, que definem sonegação, fraude e conluio. O artigo 72 define fraude como: "*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, ou a evitar ou diferir o seu pagamento*". O Acórdão nº 9202-003.128, da 2ª Turma da CSRF, trata do tema nos seguintes termos:

A fraude se caracteriza por uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação e pressupõe, sempre, a intenção de causar dano à fazenda pública, num propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Assim, ainda que o conceito de fraude seja amplo, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, onde, utilizando-se de subterfúgios, escamoteia na ocorrência do fato gerador ou retarda o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

(...)

A multa qualificada não é aplicada somente quando existem nos autos documentos com fraudes materiais, como contratos e recibos falsos, notas frias et c., decorre também da análise da conduta ou dos procedimentos adotados pelo contribuinte que emergem do processo. (Acórdão 9202-003.128, CSRF, 2ª Turma, de 27 de março de 2014).

Nos autos, foi evidenciado que o recorrente agiu, de forma premeditada e deliberada, para dissimular a verdadeira natureza dos rendimentos por ele recebidos. Foi devidamente demonstrado, que o autuado, de forma fraudulenta, simulou a existência de serviços prestados por pessoa jurídica com o intuito de acobertar o auferimento de rendimentos tributáveis, passando a declará-los como recebimento de lucros isentos,

oriundos de sua empresa de fachada (Yellowstone), que prestava serviços a outra empresa, onde o mesmo autuado exercia a função de diretor presidente. Constatada assim, a prática de ação 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, com vistas à redução do montante de tributo devido.

Reputo assim, como devidamente configurada, de forma individualizada, e comprovada, a conduta dolosa do contribuinte. Inaplicável assim, à espécie, o comando do § 1º-C, inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Não se trata, no presente caso, de uma simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, uma vez que houve todo um conjunto de ações concatenadas, praticadas pelo contribuinte e os tomadores de serviços, voltadas à prática do ilícito tributário, mediante fraude, conluio e simulação. Nesse sentido, destaco a abertura de pessoa jurídica para efeito de dissimular a relação de emprego, assinatura de contratos de prestação de serviços e emissão de notas fiscais, tudo com vistas a ocultar a real natureza e circunstâncias dos valores recebidos em decorrência de vínculo empregatício e reduzir a carga tributária dos envolvidos; não se tratando de mera falta de declaração de tributos, ou de práticas menos engenhosas de sonegação, tais como, falta de assinatura de carteira, pagamento de valores “por fora”, entre outros.

Ponto o fato de que, em várias passagens da peça recursal há expressa afirmação de que o recorrente (pessoa física) seria altamente reconhecido no mercado por sua expertise no ramo da tecnologia, principalmente no tocante ao monitoramento de veículos, sendo constantemente solicitado a prestar consultoria, tendo ainda, desenvolvido sistema de segurança, de forma que: *“...apenas em razão do conhecimento técnico do Recorrente é que a empresa Ituran conseguiu aumentar a sua capilaridade no mercado.”* Ocorre que a empresa Ituran tem como Diretor-Presidente o próprio recorrente, entretanto, foi constituída uma segunda empresa (Yellowstone), de propriedade do autuado, para prestar os mesmos serviços que o recorrente presta como diretor. Clara assim, a simulação voltada para descaracterização da real natureza dos rendimentos recebidos, qual seja, serviços prestados pelo próprio Diretor-Presidente (o recorrente) vinculados às suas atividades na suposta contratante.

Partilhando do entendimento adotado pela fiscalização e ratificado no julgamento de piso, tenho como presentes as circunstâncias qualificadoras da multa, previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, à vista das ações praticadas pelo contribuinte, voltadas à prática do ilícito tributário mediante fraude, conluio e simulação.

Finalmente, ainda no que concerne à multa qualificada, há que se aplicar a redução da penalidade de 150% para 100%, tendo em vista a inclusão do inc. VI ao § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 14.689, de 2023.

O referido dispositivo legal promoveu a alteração do percentual da multa qualificada (redução de 150% para 100%), sendo que, instada a se manifestar sob tal alteração legislativa, a Coordenadoria Geral de Assuntos Tributários da Procuradoria da Geral da Fazenda Nacional editou o PARECER SEI Nº 3950/2023/MF, que apresenta a seguinte conclusão:

PARECER SEI Nº 3950/2023/MF

(...)

22. Diante dos argumentos delineados ao longo deste Parecer, com fundamento no art. 13 da Lei Complementar nº 73, de 1993, e no art. 28 do Decreto nº 9.745, de 2019, conclui-se que:

a) o inciso VI, § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 deve ser aplicado, retroativamente, tratando-se de ato não definitivamente julgado, consoante o artigo 106, inciso II, alínea 'c', do Código Tributário Nacional; e

(...)

Trata-se de aplicação do princípio da retroatividade benéfica, insculpido no art. 106, inc. II, do CTN. Atinente ao tema da eficácia retroativa da novel legislação que comina penalidade menos severa, reproduzo trecho do Parecer SEI nº 3950/2023/MF, da Coordenação-Geral de Assuntos Tributários/ Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional:

(...)

12. O tema da retroatividade das penalidades mais benignas foi tratado em algumas oportunidades pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e o entendimento sempre foi de aplicação da retroatividade para as penalidades menos severas. Sobre o tema observe-se o trecho do Parecer PGFN/CDA/CAT/Nº 2237/2006:

13. Ante o exposto, concluímos que:

a) em não havendo a publicação de decreto legislativo até o dia 26 de dezembro de 2006 para disciplinar as relações jurídicas provenientes da edição da Medida Provisória nº. 303/2006, o seu regramento mais benéfico de penalidades aplicar-se-á para todas as penalidades de mesma hipótese de incidência que aquelas previstas em seus artigos 18 e 19, desde que os seus fatos geradores (das penalidades) tenham ocorrido até 27 de outubro de 2006;

b) o **disposto em “a” se aplica a todos os créditos tributários ainda não extintos, devendo a Secretaria da Receita Federal – SRF alterar os valores em cobrança administrativa, quer haja impugnação administrativa definitivamente julgada ou não,** e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN retificar as Certidões de Dívida Ativa em cobrança administrativa ou judicial, quer haja ação judicial do devedor ou não, não havendo que se falar na nulidade da certidão da dívida ativa.

13. No mesmo sentido vale a referência ao Parecer PGFN/CAT/CDA nº 1961/2008, o qual tratou da aplicação da retroatividade benigna do artigo 106, inciso II, alínea 'c', do Código Tributário Nacional para o artigo 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007. Vejamos um trecho a seguir:

22. Em síntese, tem-se que:

a) o artigo 14 da Lei nº 11.488/2006 afastou a incidência da multa de ofício nos casos de “pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória”, de modo que deve ser aplicado, retroativamente, tratando-se de ato não definitivamente julgado, consoante o artigo 106, inciso II, alínea ‘c’, do Código Tributário Nacional;

b) a retroatividade benigna supramencionada se aplica a todos os créditos tributários ainda não extintos, devendo a Secretaria da Receita Federal do Brasil alterar os valores em cobrança administrativa, quer haja impugnação administrativa definitivamente julgada ou não, e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional retificar as Certidões de Dívida Ativa em cobrança administrativa ou judicial, quer haja ação judicial do devedor ou não, não havendo se falar em nulidade da certidão da dívida ativa.

(...) *(destaquei)*

Nesses termos, voto por dar provimento parcial ao recurso, para reduzir a multa qualificada a 100%, em razão da aplicação do princípio da retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos