



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>13971.722006/2015-91</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 2201-012.290 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 12 de setembro de 2025                               |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                           |
| <b>RECORRENTE</b>  | LUIZ FELIPE CABRAL CHEREM                            |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Exercício: 2011, 2012

TRIBUTOS RECOLHIDOS PELA PESSOA JURÍDICA. ABATIMENTO NO CRÉDITO LANÇADO DE IRPF. IMPOSSIBILIDADE.

Não é possível abater na base de cálculo lançada os tributos recolhidos pelas pessoas jurídicas visto que as deduções permitidas são somente as previstas em lei. Também não é cabível a compensação dos tributos recolhidos por pessoas jurídicas com os débitos da pessoa física visto que não é permitido compensação de créditos com débitos de terceiros. O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, passível de restituição ou de ressarcimento, somente pode utilizá-lo na compensação de débitos próprios.

DECADÊNCIA. REGRA GERAL. INAPLICABILIDADE. OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. ARTIGO 173, I DO CTN. SÚMULAS CARF nº 72 e 101.

No caso de observância de simulação, dolo ou fraude em ação fiscal (parte final do artigo 150, § 4º, do CTN), a regra geral para contagem do prazo decadência descrita na primeira parte do artigo 150, § 4º, transmuda-se para o artigo 173, I do mesmo diploma legal, cujo marco inicial passa a ser o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (Súmulas CARF nº 72 e 101).

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.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. OCORRÊNCIA DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.**

Presentes os pressupostos legais de qualificação da multa de ofício, correta sua imposição.

**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.

**INDEFERIMENTO DE PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. SÚMULA CARF Nº 163.**

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. O pedido de diligência que não atende aos requisitos insculpidos no artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972 não merece acolhimento.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa de ofício aplicada 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 Debora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Thiago Álvares Feital, Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

## RELATÓRIO

### Do Auto de Infração

Por esclarecedor, utilizo para compor o presente relatório, o resumo constante no acórdão recorrido (fls. 657/661):

Contra o Contribuinte em epígrafe foi lavrado o auto de Infração, de fls. 510/518, em virtude da apuração da seguinte infração:

\*) OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA (OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO COM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA) – omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, decorrentes do trabalho com vínculo empregatício nos anos-calendário 2010 e 2011, conforme Relatório Fiscal, de fls. 520/571.

Sobre o imposto apurado, no valor de R\$ 242.669,49, foram aplicados **multa de 150%** e juros de mora regulamentares, com fulcro nos dispositivos legais de fls. 511 e 517, perfazendo um total de R\$ 687.283,54.

De acordo com o Relatório Fiscal, de fls. 520/571:

*“2. A auditoria teve como foco principal a relação trabalhista existente entre Luiz Felipe Cabral Cherem e a empresa Brandili Têxtil Ltda., CNPJ 84.229.889/0001-73. Em procedimento fiscal realizado nesta empresa e, concomitantemente, na Borini e Cherem Ltda. ME, CNPJ 05.438.900/0001-39, em análise ao período compreendido entre os anos-calendário 2010 e 2011, verificou-se que **a primeira é de fato empregadora do FISCALIZADO, que, por sua vez, figura como sócio administrador da segunda, e que esta serviu como empresa de fachada.***

*2. A prática adotada, de **dissimular parte da remuneração salarial**, visou a obtenção de vantagem tributária indevida, tanto para o empregador como para o assalariado, como será detalhado adiante.*

*(...)*

#### **Contratação de serviços da Borini**

*14. Na análise de informações constantes da base de dados da RFB, sobretudo da DIPJ e DIRF das empresas envolvidas, verificou-se que **a Borini vinha prestando serviços à FISCALIZADA desde o ano de 2008.***

15. Por intermédio do Termo de Início de Fiscalização (DOC 01), a **Brandili foi intimada a apresentar cópia dos contratos de prestação de serviços e cópias de notas fiscais correspondentes**. A análise dos referidos contratos consta do tópico "**Remuneração do Gerente Industrial**".

**Da prestação de serviços com exclusividade**

16. Na análise das DIPJ da Borini disponíveis no banco de dados da RFB constatou-se que **a contribuinte em questão teve somente uma fonte de renda no período compreendido entre os anos calendários de 2004 a 2012**. Não que a fonte tenha sido a mesma em todo o período. Como detalharemos mais adiante, entre o ano de 2004 e o início do ano de 2008 a única tomadora dos serviços era a empresa Marisol S.A., sediada em Jaraguá do Sul/SC. **A partir de então a fonte única foi a Brandili**.

...

66. Como mencionamos no tópico "Contratação de serviços da Borini", a Borini apresentou contratos de prestação de serviços com a Brandili e a relação das notas fiscais de prestação de serviços emitidas (todas referentes a serviços à Brandili). Foram disponibilizados todos os contratos, desde o primeiro, formalizado em 2008. No quadro abaixo consta a relação dos referidos documentos com as informações resumidas a respeito de prazo, etapas, valor total, valor das parcelas e início de vigência.

...

74. Depreende-se do acima exposto que os pagamentos realizados para a Borini de Luiz Felipe, têm, via de regra, **periodicidade mensal e regularidade de valores, portanto, compatíveis com remuneração decorrente de relação de emprego**.

75. Há ainda pagamentos extras em julho de 2010, fevereiro de 2011 e agosto de 2011. Estes correspondem a contratos de curto prazo (entre 45 dias e dois meses), com adimplimento em parcela única, exceto aquele com três parcelas dentro do mês de fevereiro de 2011.

76. No tocante aos **pagamentos que fogem a regularidade, verifica-se que os mesmos têm periodicidade similar às parcelas do Plano de Participação nos Resultados - PPR pago pela Brandili aos seus empregados**. O PPR da Brandili foi regulado mediante os Acordos Coletivos já mencionados neste relatório.

77. Vejam que no ano de 2010 foram realizados dois pagamentos relacionados a rubrica de folha de pagamento 669 - Renda Variável PPR:

um em abril e outro em outubro. Em 2011, mais uma vez foram feitos dois pagamentos: um em fevereiro e outro em agosto. Fazendo uma comparação com os pagamentos extraordinários realizados à Borini de Luiz Felipe, verifica-se que, no ano de 2011, os mesmos são realizados

*exatamente nos mesmos meses, ou seja, em fevereiro e agosto. Já no ano de 2010 o pagamento extra realizado à Luiz Felipe ocorreu em apenas um mês (julho), enquanto as parcelas do PPR ocorreram em abril e outubro.*

***Admite-se que os pagamentos extras tenham sido a forma encontrada pela Brandili para compensar Luiz Felipe que, ao contrário dos demais empregados formalmente registrados, não fazia jus ao PPR.***

***78. Desta forma verifica-se que Luiz Felipe, através da Borini, foi remunerado em R\$ 379.000,00 no ano de 2010 e R\$ 566.280,00, em 2011.***

*Desoneração da folha de pagamento*

*79. A Brandili foi beneficiada pela Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, que promoveu a desoneração da folha de pagamento. A medida entrou em vigor na competência 12/2011 no caso das empresas do ramo têxtil, conforme classificação na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) prevista em Anexo da referida Lei.*

*80. Tal fato certamente foi determinante para que a Brandili regularizasse a situação de Luiz Felipe, já no início do ano de 2012, ou seja, pouco depois de ter entrado em vigor a desoneração da folha de pagamento. Ressalta-se que a contribuição previdenciária patronal que incidiria sobre a remuneração do Diretor foi substituída por contribuição sobre o faturamento da empresa.*

*81. Vejamos, para fins de comparação, a remuneração de Luiz Felipe a partir do período em que foi oficializado no cargo de Diretor Industrial na Brandili, ou seja, a partir de março de 2012.*

...

***97. Conforme o exposto, a Borini, em resposta ao TIF nº 2 (DOC 40), informou que utilizava-se de um "home-office" junto à residência do seu diretor e que não possuía inicialmente uma sede comercial externa. Em razão disto, não possui comprovação de despesas de aluguel ou despesas relacionadas com custos tradicionais de um escritório convencional.***

*98. A ausência de itens do ativo aliada à falta de despesas indispensáveis à manutenção de uma empresa, e conseqüentemente, à consecução dos seus objetivos sociais, demonstra a inoperância da "empresa" Borini.*

*Conclusões*

*99. De todo exposto extrai-se que, no período em exame, Luiz Felipe era de fato empregado da Brandili, empresa que utilizou-se de um artifício bastante conhecido: a contratação de serviços de uma pessoa física mediante a interposição de uma empresa de fachada, com vistas a ocultar ocorrência de fato gerador da cota patronal da contribuição previdenciária e a destinada Outras Entidades. Esta auditoria reuniu diversos elementos comprobatórios que demonstram, ' seu conjunto, e de forma irrefutável, a*

existência de vínculo empregatício entre a Brandili e Luiz Felipe Cabral Cherem.

Os elementos de convicção dos fatos citados encontram-se vastamente relatados no corpo desta peça e documentados, mediante os chamados DOC, integrantes deste Processo Administrativo Fiscal. Passamos a relembrar alguns dos principais elementos:

A Brandili contratou junto à empresa Borini e Cherem Ltda. serviços de engenharia consultoria e assessoria técnica especializada em processos industriais, entre outros relacionados no Quadro 8. O quadro societário da Borini era formado por Luiz Felipe, engenheiro de formação, e sua esposa, a professora Analúcia Borini Cherem; A Borini, constituída em 2002, tem como histórico, a prestação de serviços à empresa Marisol S.A., em um período inicial, e à FISCALIZADA, desde abril de 2008. **Os dados constantes da DIPJ e da DIRF destas empresas demonstram que a prestação de serviços se dava de forma exclusiva, fato constatado com riqueza de detalhes no período fiscalizado;** Conforme informações constantes da GFIP, **a Borini não teve empregados no período entre o início de suas atividades até o ano de 2012.** No mesmo período a referida "empresa" teve como sede, de seu único estabelecimento, a residência dos sócios (um apartamento); Adicionalmente, a **escrita contábil da Borini demonstra que a "empresa" não incorreu nas despesas necessárias e indispensáveis ao seu funcionamento.** O ativo não circulante da Borini resume-se a poucos equipamentos de informática, adquiridos até o ano de 2004; **Luiz Felipe registrou em seu perfil no site de relacionamentos LinkedIn a sua trajetória profissional, que inclui a sua passagem de mais de seis anos na Marisol S.A., onde teria ocupado o cargo de Gerente Industrial, e a chegada à Brandili, em abril de 2008, onde ocuparia a Direção de Operações Industriais (cargo atual);** A trajetória de Luiz Felipe na Brandili encontra-se vastamente registrada na mídia, ao longo do período acima mencionado, onde encontram-se **diversos depoimentos do segurado, na figura de Gerente Industrial da Brandili;** Situação que também encontra registro em **depoimentos de empregados da Brandili, alguns dos quais estiveram sob seu comando direto na fábrica, em Apiúna/SC;** h) **Atas da CIPA atestam a presença e participação do Gerente Industrial Luiz Felipe Cherem nas reuniões da Comissão;** i) **Luiz Felipe é um dos representantes da Brandili a assinar os Acordos Coletivos que tratam do PPR dos anos de 2009 e 2010;** j) **A Brandili apresenta organograma administrativo da empresa, vigente no período em análise onde consta o cargo de gerente industrial. Adiante informa que o cargo esteve vago no mesmo período;** k) Após mudança na estrutura administrativa da Brandili, promovida mediante a 41ª Alteração Contratual, o cargo de Diretor de Operações Industriais, então criado, foi oficialmente atribuído ao Luiz Felipe. A partir de então, a Borini deixou de emitir notas fiscais de prestação de serviços e informou em

*GFIP a situação "Sem Movimento", que perdurou até o início de 2013, quando mudou o objeto social para comércio varejista de artigos do vestuário e adotou o nome fantasia Kiddo; I) A remuneração do Diretor de Operações Industriais nos anos de 2012 e 2013 é plenamente compatível com aquela decorrente dos serviços prestados com a intermediação da Borini. Desde abril de 2008 há remuneração mensal e a ocorrência de algumas parcelas extras, compatíveis com um prêmio análogo ao PPR."*

A **fiscalização lançou a multa qualificada de 150%** do valor do imposto apurado em razão do **evidente intuito de sonegação**, tendo em vista a falta de declaração e recolhimento do IRPF incidente sobre os rendimentos auferidos pelo interessado, por intermédio de empresa de fachada, e conluio, este em vista do interesse recíproco da empresa empregadora e do autuado, na economia tributária obtida. Segundo o fisco, a prática dolosa identificada, no caso, foi a de disfarçar a percepção de rendimentos de salário sob o manto de recebimento a título de prestação de serviços de pessoa jurídica a fim de reduzir a incidência tributária.

Tendo em vista a ocorrência, em tese, de Crime Contra a Ordem Tributária definido no art. 1º da Lei nº 8.137/1990 foi elaborada Representação Fiscal para Fins Penais constante do processo nº 13971.722007/2015-35, em obediência ao disposto na Portaria RFB nº 2.439, de 21/12/2010, com as alterações da Portaria nº 3.182, de 29/07/2011.

### **Da Impugnação**

Cientificado pessoalmente do Auto de Infração na data de 10/06/2015 (fls. 575/577), o contribuinte apresentou Impugnação Parcial (fls. 580/588) na data de 02/07/2015 (fl. 580), na qual pugnou, em síntese:

(i) Que sejam abatidos da base de cálculo do lançamento os tributos recolhidos pela empresa BORINI no período, a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS;

(ii) Que seja reconhecida a decadência dos fatos geradores ocorridos antes de 10/06/2010;

(iii) Impossibilidade de aplicação da multa agravada de 150%.

### **Da Decisão de Primeira Instância**

A 18ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro – DRJ/RJO, em sessão realizada em 25/05/2016, por meio do acórdão nº 12-81.787 (fls. 656/669), julgou improcedente a impugnação apresentada, cujo acórdão restou assim ementado (fl. 656):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2011, 2012

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

Constatada a omissão de rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual, impõe-se o lançamento das importâncias omitidas.

DECADÊNCIA. REGRA GERAL. INAPLICABILIDADE.

No caso de observância de simulação, dolo ou fraude em ação fiscal (parte final do artigo 150, § 4º, do CTN), a regra geral para contagem do prazo decadência descrita na primeira parte do artigo 150, § 4º, transmuda-se para o artigo 173, I do mesmo diploma legal, cujo marco inicial passa a ser o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Presentes os pressupostos legais de qualificação da multa de ofício, correta sua imposição.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aplicam a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS RECOLHIDOS NA PESSOA JURÍDICA COM IRPF.

A pessoa física, em seu nome, não pode pleitear os impostos apurados, lançados e recolhidos, mesmo que indevidamente, pela pessoa jurídica, sendo que a única entidade competente para pleitear a restituição desse indébito é a própria pessoa jurídica, na forma da legislação e por meio de seus representantes.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

### **Do Recurso Voluntário**

Cientificado da decisão de primeira instância na data de 13/06/2016, por via postal, conforme Aviso de Recebimento – A.R. acostado à fl. 674, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 680/689) na data de 11/07/2016 (fl. 680), no qual repisou os mesmos argumentos anteriormente apresentados na Impugnação.

Ao final, como pedido subsidiário, pugnou pela nulidade do acórdão, para que retorne os autos à instância de origem, a fim de que sejam produzidas todas as provas em direito admitidas.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheira **Luana Esteves Freitas**, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Como pode ser observado da Impugnação, assim como repisado em seu Recurso Voluntário, o recorrente não contesta o mérito da autuação – a ocorrência da omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica com vínculo empregatício – mas apenas e tão somente pugna pela **(i)** dedução dos tributos já recolhidos na pessoa jurídica; **(ii)** ocorrência de decadência dos fatos geradores ocorridos antes de 10/06/2010; e **(iii)** desqualificação da multa de ofício aplicada no percentual de 150%.

**Dedução dos Tributos Recolhidos na Pessoa Jurídica**

O Recorrente pugna pela dedução da base de cálculo do IRPF lançado os valores recolhidos pela pessoa jurídica Borini e Cherem Ltda. a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

As razões expostas pelo recorrente não comportam acolhimento.

Isso porque, os rendimentos obtidos pela pessoa física do contribuinte, ora recorrente, através dos “contratos de prestação de serviços” firmados pela empresa Borini e Cherem Ltda. junto à empresa Brandili Têxtil Ltda, se enquadram na definição de renda estipulada no artigo 43, inciso I do Código Tributário Nacional. Conforme se observa da leitura dos artigos 43 a 45 do citado diploma legal, o fato gerador do imposto é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, sendo o contribuinte do imposto o titular dessa disponibilidade econômica ou jurídica:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

Adicionalmente, a Lei 7.713/88, que regula o imposto de renda e outras disposições, em seu artigo 3º, parágrafo 1º, determina que o imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, abrangendo todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (renda), bem como sobre os proventos de qualquer natureza, incluindo os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados, exceto nos casos previstos nos artigos 9º a 14 da mesma Lei.

O parágrafo 4º do artigo 3º da mesma Lei estipula que a tributação não está condicionada à denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, à localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, à origem dos bens que geram renda e à forma como os rendimentos ou proventos são percebidos, sendo suficiente para a incidência do imposto o benefício auferido pelo contribuinte de qualquer maneira e sob qualquer título.

Por sua vez, o artigo 26 da Lei nº 4.506, de 1964, estabelece que os rendimentos provenientes de atividades ilícitas estão sujeitos à tributação, sem prejuízo das sanções aplicáveis.

Portanto, quando ocorre o fato gerador conforme estabelecido na legislação tributária, a obrigação para com o Fisco surge. Assim que o fato gerador ocorre, no caso específico o pagamento da vantagem indevida, a obrigação tributária é criada, ficando sujeita à apuração no ajuste anual.

No presente caso, conforme apontado pela fiscalização, razões com as quais concordo, o recorrente adquiriu disponibilidade econômica de renda em relação às receitas auferidas da empresa Brandili, mediante a pessoa jurídica interposta, Borini, da qual era sócio majoritário, rendimentos estes fruto do trabalho desempenhado diretamente à empresa Brandili, o que sequer foi objeto de contestação por parte do Sujeito Passivo.

Assim, os pagamentos de tributos em nome das pessoas jurídicas foram efetuados para dar aparência de normalidade e licitude às operações simuladas realizadas, bem como evitar que houvesse cobrança por parte do Fisco. Tratou-se de um artifício utilizado pelo Recorrente na tentativa de respaldar as operações realizadas. Não são valores que podem ser abatidos na base de cálculo do imposto de renda pessoa física.

Além disso, as deduções aceitas na determinação da base de cálculo para o imposto de renda pessoa física são as estipuladas por Lei, conforme delineadas no artigo 8º da Lei nº 9.250/95, desde que devidamente declaradas pelo contribuinte.

Portanto, mesmo que as empresas tenham, em princípio, considerado os rendimentos da pessoa física, total ou parcialmente, como base de cálculo para os tributos que foram pagos, essa circunstância não autorizaria nem a autoridade lançadora nem esta instância julgadora a utilizar esses valores específicos e transformá-los em créditos para o contribuinte em questão. Os pagamentos de tributos apurados, lançados e voluntariamente recolhidos pelas pessoas jurídicas não podem ser disponibilizados em nome da pessoa física. A única entidade com autoridade para buscar a restituição desse suposto indébito seria a própria pessoa jurídica, conforme estipulado pela legislação e por meio de seus representantes.

Desse modo, 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).

### **Decadência**

Alega o Recorrente que, nos termos do artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional, conta-se o prazo decadencial do fato gerador do tributo declarado por homologação, como no caso do Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF, de modo que se encontram decaídos os fatos geradores até 10/06/2010.

Em que pese as razões expostas, não assiste razão ao recorrente.

O fato gerador do imposto de renda da pessoa física (IRPF) é complexo. Ou seja, embora apurado mensalmente, está sujeito ao ajuste anual quando é possível definir a base de cálculo e aplicar a tabela progressiva, aperfeiçoando-se no dia 31 de dezembro de cada ano-calendário.

No que concerne ao IRPF, sempre que o contribuinte efetue o pagamento antecipado, o prazo decadencial encerra-se depois de transcorridos 5 (cinco) anos do fato gerador (art. 150, § 4º). Na ausência de pagamento ou nas hipóteses de dolo, fraude e simulação, o prazo de 5 (cinco) anos para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I), cuja matéria já encontra-se sumulada no âmbito deste conselho (Súmulas CARF nº 72 e 101):

#### **Súmula CARF nº 72**

##### **Aprovada pelo Pleno em 10/12/2012**

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 104-22564, de 14/06/2007 Acórdão nº 2401-00249, de 08/09/2009  
Acórdão nº 1402-00506, de 31/03/2011 Acórdão nº 2102-01186, de 18/03/2011  
Acórdão nº 105-17083, de 25/06/2008 Acórdão nº 1103-00486, de 29/06/2011.

#### **Súmula CARF nº 101**

**Aprovada pelo Pleno em 08/12/2014**

Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

**Acórdãos Precedentes:**

9202-003.067, de 13/02/2014; 9202-003.130, de 27/03/2014; 9202-003.245, de 29/07/2014; 9303-002.857, de 18/02/2014; 1102-000.939, de 08/10/2013; 2102-003.046, de 18/07/2014; 2201-002.433, de 16/07/2014; 2802-001.581, de 15/05/2012; 3102-002.211, de 27/05/2014; 3202-001.239, de 23/07/2014.

No presente caso, deve ser aplicada a regra do art. 173, I do CTN, de modo que o prazo decadencial finaliza em 31/12/2016, relativo ao ano-calendário de 2010, e 31/12/2017, relativo ao ano-calendário de 2011. Como a ciência do Auto de Infração ocorreu em 10/06/2015 (fls. 575/577), não ocorreu a decadência do crédito tributário lançado de ofício, em relação aos anos-calendários de 2010 e 2011, objeto do lançamento fiscal.

Ainda que se aplicasse a regra prevista no artigo 150, §4º do CTN, o prazo decadencial finaliza em 31/12/2015, relativo ao ano-calendário de 2010, e, como dito, uma vez que o Recorrente teve ciência do Auto de Infração em 10/06/2015, de qualquer forma não operou-se a decadência.

**Da Multa de Ofício Qualificada**

No que tange à qualificação da multa de ofício, tendo em vista que o recorrente repisa os mesmos argumentos trazidos em sede de Impugnação, manifestando um mero inconformismo com a decisão de piso, e uma vez que amplamente enfrentada pela primeira instância, cujos fundamentos concordo, adoto como razões de decidir os 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. 665/668):

O contribuinte se insurge também contra a multa qualificada aplicada, no percentual de 150%, alegando que não bastam suspeitas, há que estar materialmente comprovado e demonstrado que, de forma deliberada, agiu com o intuito de obter vantagens indevidas em matéria tributária, posto que a fraude não se presume. Além disso, acrescenta que reiteradamente atendeu as intimações fiscais entregando os documentos solicitados, sempre agindo com muita transparência.

(...)

No presente caso, a autoridade lançadora produziu provas de observações de vários fatos, diga-se, provas indiretas, as quais foram analisadas por meio de atividade cognitiva, 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 do 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;”*

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.

Com efeito, a multa de ofício qualificada aplicada está prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Esse dispositivo legal determina que será aplicada multa no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), quando do lançamento de ofício, sobre a totalidade ou a diferença do imposto devido, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

A fraude, num sentido mais abrangente, consiste em uma ação ou omissão, promovida com má-fé, tendente a ocultar uma verdade ou a fugir de um dever. No caso da multa qualificada, a legislação tributária faz menção aos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, a seguir transcritos, definindo três situações distintas: sonegação, fraude e conluio.

*(...)*

Nas três situações, há que ser caracterizado o dolo. Por sua vez, o conceito de dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Decreto-lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, ou seja, crime doloso é aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.

A lei penal brasileira adotou, para a conceituação do dolo, a teoria da vontade. Isso significa que o agente do crime deve conhecer os atos que realiza e a sua significação, além de estar disposto a produzir o resultado deles decorrentes.

Em outras palavras, pode-se dizer que os elementos do dolo, de acordo com a teoria da vontade são: vontade de agir ou de se omitir; consciência da conduta (ação ou omissão) e do seu resultado; e consciência de que esta ação ou omissão vai levar ao resultado

(nexo causal).

No caso dos autos, **a prática dolosa estaria identificada ao disfarçar a percepção de rendimentos de salário sob o manto de recebimento a título de prestação de serviços de pessoa jurídica, a fim de reduzir a incidência tributária. Assim, restariam caracterizadas a sonegação e o conluio, este em vista do interesse recíproco da empresa empregadora e do fiscalizado na economia tributária obtida.**

O propósito deliberado de transmutar a natureza dos rendimentos recebidos pelo contribuinte e com isso produzir uma redução do imposto devido impõe a aplicação da multa qualificada, prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Assim, presentes os seus pressupostos legais, deve ser mantida a multa qualificada aplicada.

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%.

#### **Da Nulidade do Acórdão – Indeferimento do Pedido de Diligência**

Pugna ao final, como pedido subsidiário, pela nulidade do acórdão recorrido, uma vez que houve o indeferimento do pedido de produção de provas, e requer o retorno dos autos à instância de origem, para que sejam produzidas todas as provas necessárias ao deslinde da causa.

Não assiste razão ao recorrente, de modo que não há que se falar em nulidade da decisão de piso.

Isso porque, acerca dos pedidos de diligência e de juntada posterior de documentos, bem como seus efeitos, assim dispõe o artigo 16 do Decreto nº 70.235 de 1972:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição.

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

§ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las.

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador.

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

Nesse sentido, o deferimento do pedido de diligência/dilação probatória pressupõe o cumprimento dos requisitos do inciso IV do supracitado dispositivo legal, sob pena de ser considerado não formulado o pedido, nos termos do § 1º do artigo 16 do referido Decreto nº 70.235 de 1972.

Ademais, nos termos da Súmula CARF nº 163, abaixo reproduzida, de observância obrigatória por parte de seus membros, nos termos do artigo 123, § 4º do RICARF, não se configura cerceamento de defesa o indeferimento fundamentado de requerimento de diligência:

**Súmula CARF nº 163**

**Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021**

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

(Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Destarte, tendo em vista que o recorrente não demonstrou a presença dos requisitos insculpidos no artigo 16 do referido Decreto nº 70.235 de 1972, o pedido de dilação probatória, formulado de maneira genérica, não comporta deferimento, e **tampouco há que se falar em nulidade do acórdão recorrido em razão do indeferimento da produção de provas formulado na impugnação.**

### Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, para dar **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**