



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16641.720007/2017-92
ACÓRDÃO	2101-003.501 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CARLOS FREDERICO VIERO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2011, 2012

CONHECIMENTO. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

O Carf não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

PESSOA JURÍDICA INTERPOSTA. “PEJOTIZAÇÃO”. TERCEIRIZAÇÃO DE ATIVIDADE-FIM. POSSIBILIDADE DE COMPROVAÇÃO DE FRAUDE PELA FISCALIZAÇÃO. ART. 129 DA LEI 11.196/05.

É lícita a terceirização entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, sendo possível terceirizar a atividade-fim sem que essa circunstância, por si só, gere vínculo de seguro empregado. Entretanto, a opção pela contratação de pessoa jurídica para a prestação de serviços intelectuais, conforme autorizado pelo art. 129 da Lei nº 11.196/2005, está submetida à avaliação de legalidade e regularidade pela Administração Tributária, por inexistirem no ordenamento constitucional garantias ou direitos absolutos, acorde decidido pelo Supremo Tribunal Federal, nos termos do voto da e. Ministra Carmen Lúcia, na Ação Declaratória de Constitucionalidade 66/DF.

MULTA QUALIFICADA. INTUITO DOLOSO. COMPROVAÇÃO

Mantém-se a qualificação da penalidade de ofício, no importe de 150%, quando demonstrada pela autoridade lançadora a ocorrência das condições que permitam a majoração da multa de ofício, em especial o dolo na conduta do contribuinte, em conluio com terceiros, para o fim de retardar ou impedir o conhecimento do fato gerador do imposto de renda.

MULTA QUALIFICADA DE 150%. MULTA REDUZIDA AO PATAMAR DE 100%. LEI Nº 14.689, DE 2023. RETROATIVIDADE BENIGNA DA LEI TRIBUTÁRIA. ART. 106, II, c, CTN. APLICAÇÃO.

Cabe reduzir a multa de ofício qualificada ao percentual de 100%, na forma da legislação superveniente, ante o anterior patamar de 150% vigente à época dos fatos, na hipótese de penalidade não definitivamente julgada, quando inexistente a reincidência do sujeito passivo.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE. SÚMULA CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo dos argumentos de ofensa ao princípio da legalidade, e na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial, para reduzir a multa de ofício qualificada ao percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

Roberto Junqueira de Alvarenga Neto – Relator

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Heitor de Souza Lima Junior, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Debora Fofano dos Santos, Silvio Lucio de Oliveira Junior, Ana Carolina da Silva Barbosa, Mario Hermes Soares Campos (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por Carlos Frederico Viero contra o Acórdão nº 08-39.896, proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza (DRJ/FOR), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo ora recorrente,

mantendo integralmente o crédito tributário formalizado no Auto de Infração relativo ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF), anos-calendário 2011 e 2012, exercícios 2012 e 2013.

O Auto de Infração foi lavrado com fundamento na omissão de rendimentos tributáveis, alegadamente recebidos por meio de interposta pessoa jurídica, não oferecidos à tributação nas correspondentes declarações de ajuste anual dos anos-calendário de 2011 e 2012. A autoridade fiscal aplicou multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), fundamentando-se na existência de conduta dolosa por parte do contribuinte, configurando evidente intuito de fraude à lei tributária, nos termos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Com base no relatório fiscal, a investigação fiscal identificou a seguinte estrutura:

1. O contribuinte Carlos Frederico Viero constituiu a empresa CFVA - Assessoria de Sistemas de Informática Ltda em 13/07/2007, com início de atividades declarado em 01/06/2007.
2. No período fiscalizado (2011 e 2012), o contribuinte exercia o cargo de Diretor de Operações na empresa COMIL ÔNIBUS S.A. (doravante denominada COMIL).
3. Os pagamentos da COMIL à CFVA iniciaram-se em setembro de 2007, ou seja, aproximadamente dois meses após a constituição formal da empresa prestadora.

A fiscalização constatou, mediante consulta ao sistema DIRF (Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte), que a pessoa jurídica CFVA constava como beneficiária exclusivamente da COMIL durante todo o período fiscalizado. Tal constatação evidencia que a CFVA não possuía diversificação de clientes, não prestava serviços no mercado empresarial de forma independente, mas mantinha vínculo econômico exclusivo com a COMIL, configurando dependência econômica incompatível com genuína prestação empresarial autônoma de serviços.

A autoridade fiscal analisou a escrituração contábil da COMIL, identificando lançamentos nas seguintes contas:

- Conta 3.2.1.04.12 - Serviços Profissionais de Terceiros
- Conta 3.2.2.04.12 - Serviços Profissionais de Terceiros
- Conta 3.3.1.04.12 - Serviços Profissionais de Terceiros
- Conta 2.1.1.2.01.06 - Programa de Participação nos Resultados

O relatório fiscal concentrou-se na constatação de que foram pagos pela COMIL, formalmente à pessoa jurídica CFVA, benefícios de natureza tipicamente trabalhista e pessoal, incompatíveis com prestação empresarial, a saber:

1. **Seguro de Vida:** Benefício que pressupõe, por sua própria natureza jurídica, a existência física do beneficiário, sendo logicamente impossível que pessoa jurídica seja titular de seguro de vida.

2. **Plano de Saúde:** Assistência médica e hospitalar destinada à pessoa física do contribuinte Carlos Frederico Viero, custeada pela COMIL, mas formalmente registrada como despesa com a CFVA.
3. **Participação nos Lucros e Resultados (PLR):** Verba regulamentada pela Lei nº 10.101/2000, que pressupõe necessariamente relação de trabalho entre empregador e empregado, sendo incompatível com prestação autônoma de serviços por pessoa jurídica.
4. **Décimo Terceiro Salário:** Gratificação natalina prevista exclusivamente na legislação trabalhista (Lei nº 4.090/62), destinada a empregados, não havendo qualquer fundamento legal ou lógico para pagamento de décimo terceiro a pessoa jurídica prestadora de serviços.

A fiscalização concluiu que tais pagamentos, embora formalmente registrados como despesas com a CFVA (pessoa jurídica), destinavam-se, em sua essência e realidade econômica, à pessoa física de Carlos Frederico Viero, caracterizando simulação destinada a ocultar rendimentos tributáveis do trabalho.

Após a apresentação de impugnação, a DRJ concluiu pela configuração de simulação na contratação de pessoas físicas por interposição de pessoas jurídicas, caracterizando hipótese de qualificação da multa de ofício. Ademais, reconheceu que benefícios socioeconômicos pagos à pessoa jurídica deveriam ser tributados como rendimentos da pessoa física, em razão da especial condição do contribuinte.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2011, 2012

NULIDADES NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo.

PRELIMINAR. SOBRESTAMENTO DO PROCESSO.

Não existe comando para o sobrestamento do processo, no âmbito administrativo.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS RECEBIDOS POR MEIO DE INTERPOSTA PESSOA.

Evidenciado que o contribuinte recebeu rendimentos tributáveis por intermédio de interposta pessoa e não os ofereceu à tributação nas correspondentes declarações de ajuste anual, resta confirmada a omissão de rendimentos apurada.

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.

CONTRATAÇÃO DE PESSOAS FÍSICAS POR INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS. MULTA QUALIFICADA.

Configura hipótese de qualificação da multa de ofício, por força da simulação e da fraude, a situação onde o sujeito passivo simula relação contratual de prestação de serviços, utilizando-se de prestadores de serviços autônomos titulares de empresas, em manifesta interposição irregular de pessoa jurídica, com vistas à violação da legislação tributária.

BENEFÍCIOS SÓCIO-ECONÔMICOS PAGOS A “PESSOA JURÍDICA”. AUSÊNCIA DE PRESSUPOSTO LÓGICO. RECONHECIMENTO DOS PAGAMENTOS COMO FEITOS À PESSOA FÍSICA, EM RAZÃO DA SUA ESPECIAL CONDIÇÃO DE “DIRETOR”.

O pagamento de benefícios de natureza sócio-econômica, como participação nos lucros e resultados, assistência à saúde, seguro de vida e décimo terceiro salário não encontra premissa lógica quando se destine a uma pessoa jurídica, somente tendo cabimento à pessoa física titular desta, em razão da sua especial condição de diretor.

TRIBUTÁRIO. PREVIDENCIÁRIO. INTERPOSIÇÃO DE PESSOA JURÍDICA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PELO SEU TITULAR. IRREGULARIDADE.

Mostra-se irregular a interposição de pessoa jurídica na contratação de prestação de serviços quando os elementos materiais demonstram que a intenção do contratante foi a de remunerar, mediante serviços prestados, tão-somente o titular da empresa contratada, levando-se em conta a especial qualificação deste.

São elementos demonstrativos da real intenção das partes - contratação da pessoa física e não da pessoa jurídica interposta - demonstrados em conjunto: a dependência econômica em relação ao contratante; a exclusividade e seqüencialidade de notas fiscais; o custeio, pelo contratante, de despesas de plano de saúde do titular da empresa prestadora e de apólice de seguro de vida em seu favor; pagamento de participação nos lucros e resultados à pessoa física do prestador; pagamento de décimo terceiro salário; notícias veiculadas publicamente reconhecendo a condição de “diretor” do titular da empresa prestadora de serviço.

TRIBUTÁRIO. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. LIBERDADE ECONÔMICA. LEGALIDADE. LIMITAÇÃO AO INTERESSE PÚBLICO. CONSEQÜÊNCIAS AO CONTRATO. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. INOCORRÊNCIA. AFASTAMENTO DOS EFEITOS DO CONTRATO.

O planejamento tributário é lícito, porque expressão da liberdade econômica, enquanto não violador de normas tributárias. Viola a norma tributária a contratação simulada de prestador de serviços pessoa física, na qualidade de “diretor”, utilizando-se para tanto de irregular interposição de pessoas. Hipótese na qual não há a desconsideração da personalidade jurídica, mas mero afastamento do contrato entre pessoas jurídicas, para abranger, como de fato constatado, de um lado, como contratado, o contribuinte, pessoa física titular da pessoa jurídica e de outro lado o contratante.

É lícito à fiscalização, a partir de fatos concretos demonstrados nos autos, afastar a sujeição contratual de uma pessoa jurídica tida como contratada, para no pólo

passivo do contrato considerar como efetivo prestador a pessoa física de seu titular. Inteligência do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional - CTN, que, no âmbito previdenciário, já conta com a previsão da prestação de serviços pela pessoa física na qualidade de segurado contribuinte individual, dispensando-se nova legislação quanto a esta situação.

SIMULAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO.

Os indícios coletados nos autos denunciam a existência de simulação em atos jurídicos praticados, com o intuito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária, o que autoriza a desconsideração dos efeitos dos atos viciados, para que se operem conseqüências no plano da eficácia tributária.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011, 2012

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.

O recorrente, inconformado com a decisão, interpôs recurso voluntário, requerendo a reforma integral do acórdão recorrido, sustentando preliminarmente, a ilegalidade da desconsideração da personalidade jurídica da CFVA Assessoria de Sistemas de Informática Ltda. operada pelo agente fiscal, argumentando que tal medida excepcional é de competência exclusiva do Poder Judiciário.

Aduziu ainda que a fiscalização desbordou dos limites de sua competência funcional ao desconsiderar, ainda que para "efeitos fiscais", os atos e negócios jurídicos celebrados entre a CFVA e a COMIL Ônibus S/A, invadindo esfera de liberdade negocial constitucionalmente protegida pelo artigo 170 da CF/88, que consagra os princípios da livre iniciativa e da valorização do trabalho humano. Sustenta ainda que a constituição da pessoa jurídica CFVA e a prestação de serviços especializados à COMIL constituem exercício legítimo de planejamento tributário, autorizado expressamente pelo artigo 129 da Lei nº 11.196/2005.

No mérito, argumenta que não há qualquer irregularidade na prestação de serviços personalíssimos por meio de pessoa jurídica unipessoal ou com reduzido quadro societário. Refuta a caracterização como membro de diretoria estatutária da COMIL, esclarecendo que a empresa contratante possuía apenas dois diretores formalmente investidos (Dairto Corradi e Silvio Luiz Calegari Júnior), únicos com poderes de representação da companhia, e que os serviços prestados pela CFVA destinavam-se especificamente ao "Projeto Lorena", consistente na implantação de nova unidade fabril em Lorena/SP, tratando-se de consultoria especializada temporária, não de exercício de cargo de direção, sendo os pagamentos recebidos caracterizados como honorários profissionais, não como pró-labore. Quanto aos benefícios concedidos (plano de saúde, seguro de vida, participação nos lucros), sustenta que decorrem de liberalidade contratual entre as partes, não havendo vedação legal para que pessoas jurídicas sejam beneficiárias de tais vantagens quando previsto contratualmente, não se podendo inferir daí existência de vínculo empregatício

ou de relação de direção estatutária. No tocante à multa qualificada, argumenta a ausência de dolo, fraude ou simulação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Roberto Junqueira de Alvarenga Neto**, Relator

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo, mas não atende integralmente aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72.

O recorrente sustenta que o parágrafo único do art. 116 do CTN é uma norma de eficácia limitada, dependente de regulamentação por lei ordinária que estabeleça os procedimentos a serem observados pela autoridade administrativa, regulamentação esta ainda inexistente, razão pela qual o dispositivo não poderia ser aplicado pela fiscalização para desconsiderar atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte. Além disso, alegou que a desconsideração de atos e negócios jurídicos, ainda que "para efeitos fiscais", constitui medida excepcional de competência exclusiva do Poder Judiciário, nos termos do artigo 50 do Código Civil, não podendo ser operada unilateralmente pela autoridade fiscal.

Assim, concluiu que a desconstituição de negócio jurídicos pelo agente fiscal ofenderia o princípio da legalidade.

Ocorre que, nos termos da Súmula CARF nº 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Registre-se, de todo modo, que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446/DF, declarou a constitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN, introduzido pela Lei Complementar nº 104/2001. Portanto, não há dúvida quanto à validade constitucional do dispositivo e da possibilidade de desconstituição de negócios jurídicos simulados.

Portanto, o recurso deve ser conhecido parcialmente, não se conhecendo dos argumentos no sentido de que desconstituição de negócio jurídicos pelo agente fiscal ofenderia o princípio da legalidade.

2. Mérito

Em primeiro lugar, cumpre esclarecer que no julgamento da ADC nº 66/DF, o STF declarou a constitucionalidade do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, e a relatora Ministra Cármen Lúcia, em seu voto, fez relevantes apontamentos sobre a necessidade de que seja assegurada "a 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". Apontou ainda que eventual conduta de maquiagem do contrato deverá ser avaliada, "por inexistirem no ordenamento constitucional garantias ou direitos absolutos", valendo-se a Autoridade Fiscal do parágrafo único do art. 116 do CTN.

Estabelece-se, assim, o equilíbrio necessário entre a liberdade econômica do contribuinte e o poder-dever da Administração Tributária de fiscalizar se a estruturação empresarial adotada corresponde à realidade econômica subjacente ou se constitui mero artifício simulatório destinado a ocultar a verdadeira natureza das operações realizadas.

Na presente ação fiscal, a Fiscalização entendeu pela caracterização de negócios jurídicos simulados, praticados com interposição irregular de pessoa jurídica. Passo a examinar os elementos probatórios que fundamentam esta conclusão.

A análise dos elementos probatórios revela que a empresa CFVA - Assessoria de Sistemas de Informática Ltda foi constituída em 13/07/2007, com início de atividades em 01/06/2007, tendo o contribuinte Carlos Frederico Viero como "diretor de operações". A investigação fiscal constatou que os pagamentos da COMIL à CFVA iniciaram-se no mês de setembro de 2007, ou seja, dois meses após a criação da empresa beneficiária. Esta cronologia sugere que a pessoa jurídica foi constituída especificamente para viabilizar a contratação sob forma empresarial, e não que se tratasse de empresa preexistente com histórico de atuação no mercado.

A consulta ao sistema DIRF - Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte demonstrou que a pessoa jurídica CFVA constava como beneficiária somente da COMIL, evidenciando exclusividade na prestação de serviços. Esta constatação técnica, extraída de declarações oficiais prestadas pela própria COMIL à Receita Federal, indica que a CFVA prestou serviços exclusivamente à COMIL durante todo o período fiscalizado, que indica, preliminarmente, uma dependência econômica incompatível com genuína prestação empresarial de serviços.

Para além disso, o aspecto mais relevante reside na constatação de que foram pagos benefícios de natureza socioeconômica nominalmente à pessoa jurídica CFVA, incluindo seguro de vida, plano de saúde, participação nos lucros e resultados, e décimo terceiro salário. Estes benefícios, por sua própria natureza jurídica, destinam-se exclusiva e necessariamente a pessoas físicas, sendo logicamente impossível que aproveitem a pessoas jurídicas.

Seguro de vida é contrato de natureza personalíssima que pressupõe a existência de vida humana a ser protegida, cobrindo riscos inerentes à existência biológica da pessoa natural: morte, invalidez permanente ou temporária, doenças graves. Pessoa jurídica não morre, não adoece, não sofre invalidez. A apólice de seguro, ao ser contratada, leva em consideração as características pessoais do segurado - idade, estado de saúde, atividades exercidas -, que são atributos exclusivos da pessoa física. A contratação de seguro de vida em nome da pessoa jurídica CFVA constitui, portanto, contradição lógica insuperável, que apenas se explica pela tentativa de mascarar que o verdadeiro beneficiário era a pessoa física de Carlos Frederico Viero.

De forma análoga, plano de assistência médica e hospitalar (plano de saúde) é contrato regulado pela Lei nº 9.656/98 que garante cobertura de despesas médicas, hospitalares, exames e tratamentos de saúde do beneficiário. Toda a estrutura dos planos de saúde pressupõe a existência de pessoa física a ser atendida. Pessoa jurídica não adoece, não necessita de atendimento médico, não é internada em hospitais, não realiza exames laboratoriais, não se submete a procedimentos cirúrgicos.

A participação nos lucros e resultados é instituto regulamentado pela Lei nº 10.101/2000, que expressamente estabelece tratar-se de "instrumento de integração entre o capital e o trabalho", destinado aos trabalhadores, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal. O dispositivo constitucional invocado encontra-se no capítulo dos Direitos Sociais dos trabalhadores. A PLR constitui, portanto, direito trabalhista, destinado exclusivamente aos trabalhadores, não a empresas prestadoras de serviços. Não há amparo legal, econômico ou contratual para pagamento de PLR a pessoa jurídica prestadora de serviços, que recebe honorários ou remuneração contratualmente estabelecida pelos serviços prestados, não participando dos lucros ou resultados da empresa tomadora.

O décimo terceiro salário, instituído pela Lei nº 4.090/62, constitui gratificação natalina devida aos trabalhadores, prevista no artigo 7º, VIII, da Constituição Federal, inserida no rol de direitos dos trabalhadores urbanos e rurais. Trata-se de verba exclusivamente trabalhista. Não existe previsão legal de pagamento de décimo terceiro salário a pessoa jurídica prestadora de serviços. Empresas prestadoras de serviços recebem a remuneração ajustada em contrato, não décimo terceiro salário, porque não são trabalhadoras, mas empresas contratadas para prestação de serviços específicos.

O recorrente alega que os pagamentos denominados "décimo terceiro" seriam bonificações contratuais pelo atingimento de metas. A alegação não convence: se fossem bonificações por resultados, seriam documentadas e denominadas como tais. Nota-se ainda que o contrato firmado entre o recorrente e a COMIL sequer previam bonificações.

A fiscalização identificou nas contas contábeis da escrituração da COMIL os seguintes lançamentos: conta 3.2.1.04.12 - Serviços Profissionais de Terceiros, 3.2.2.04.12 - Serviços Profissionais de Terceiros, conta 3.3.1.04.12 - Serviços Profissionais de Terceiros e 2.1.1.2.01.06 - Programa de Participação nos Resultados, representativas de despesas e lançamentos do período de 01/2011 a 07/2012, cuja identificação nos históricos dos lançamentos revela a pessoa jurídica CFVA.

A partir da análise das cópias das notas fiscais constata-se que foram emitidas com numeração sequencial e todas por serviços prestados à COMIL. Esta sequencialidade ininterrupta documenta, de forma objetiva, a prestação exclusiva de serviços e a ausência de diversificação da base de clientes, reforçando a constatação de dependência econômica.

Ademais, a Fiscalização o contribuinte de fato exerceu o cargo de Diretor de Operações na COMIL ÔNIBUS S.A. no período fiscalizado, sendo sua remuneração pelo exercício

desse cargo realizada por meio da interposta pessoa jurídica CFVA. Ressalta-se que as informações colhidas do site institucional da COMIL e da plataforma profissional LinkedIn identificavam o contribuinte como "Diretor de Operações" da empresa, e não como prestador autônomo de serviços.

Assim, não há dúvidas que a autoridade lançadora produziu elementos probatórios suficientes para demonstrar a existência de simulação. A convergência dos indícios - exclusividade na prestação de serviços, concessão de benefícios absolutamente incompatíveis com a natureza empresarial, exercício de cargo de diretor na empresa contratante, ausência de diversificação de clientes - comprova inequivocamente o propósito de dissimular rendimentos tributáveis.

Por fim, destaca-se que no acórdão nº 2401-007.155, de relatoria da Conselheira Miriam Denise Xavier, analisou-se a desconstituição do negócio jurídico firmado entre o Sr. Celso Emilio Zenker e a COMIL Ônibus, vide ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2012

IRPF. RENDIMENTO DO TRABALHO.

São tributáveis os rendimentos recebidos de pessoas físicas e jurídicas decorrentes do exercício de atividade remunerada.

DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO.

A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributos ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

MULTA.

A multa exigida na constituição do crédito tributário por meio do lançamento fiscal de ofício decorre de expressa disposição legal.

MULTA QUALIFICADA. INTUITO DOLOSO. COMPROVAÇÃO.

Comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, a multa de ofício é duplicada.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE. SÚMULA CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

A aplicação da multa qualificada prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96 encontra amparo na configuração de evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

O artigo 71 da Lei nº 4.502/64 define sonegação como toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento pela autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, sua natureza ou circunstâncias materiais. O artigo 72 caracteriza fraude como ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador ou a excluir ou modificar suas características essenciais.

A situação dos autos configura simultaneamente sonegação e fraude tributária. A criação da estrutura simulatória visou impedir que a autoridade fiscal tivesse conhecimento de que os valores pagos à pessoa jurídica constituíam, em sua essência econômica, rendimentos tributáveis da pessoa física. Ademais, a utilização da interposta pessoa objetivou modificar as características essenciais do fato gerador, fazendo com que rendimentos do trabalho fossem tratados como pagamentos empresariais.

No presente caso, portanto, não se trata de simples apuração de omissão de rendimentos, o que afastaria a qualificação da multa, nos termos da Súmula CARF nº 14.

Assim, a multa qualificada deve ser mantida. Contudo, deve ser aplicada de ofício a regra mais benéfica introduzida pela Lei nº 14.689/2023, que alterou o § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

A nova redação estabelece que o percentual da multa será majorado nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 para 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto, reservando o percentual de 150% apenas para casos de reincidência do sujeito passivo.

Tendo em vista o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica, previsto no artigo 106, II, c, do CTN, deve ser aplicada a nova redação, reduzindo-se a multa qualificada ao percentual de 100%.

Por fim, quanto a alegação de ser indevida a incidência da SELIC sobre a multa de ofício:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

3. Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo dos argumentos de ofensa ao princípio da legalidade, e na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial, para reduzir a multa de ofício qualificada ao percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

Roberto Junqueira de Alvarenga Neto