



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



|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>17227.720187/2021-42</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 2402-013.712 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 11 de agosto de 2026                                 |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                           |
| <b>RECORRENTE</b>  | MB IMPORTACAO E DISTRIBUICAO LTDA                    |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF**

Ano-calendário: 2017, 2018

**PRELIMINAR DE NULIDADE. ENQUADRAMENTO LEGAL E MOTIVAÇÃO. HIGIDEZ DO AUTO DE INFRAÇÃO.**

A declaração de nulidade do lançamento fiscal é medida excepcional, restrita às hipóteses taxativas do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972 (incompetência ou cerceamento de defesa). Demonstrados com clareza os elementos fáticos e indicados os dispositivos legais aplicáveis que fundamentaram a autuação, resta afastada a alegação de vício formal ou prejuízo ao contraditório e à ampla defesa.

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. ABUSO DE FORMA. SIMULAÇÃO.**

O planejamento tributário encontra seus limites na fronteira entre a livre organização dos negócios e a compulsoriedade da tributação. A criação de estruturas puramente artificiais, sem causa econômica, destinadas a ocultar a prestação de serviços por pessoas físicas sob a vestimenta de pessoas jurídicas para dissimular pagamento de complemento salarial ("salário por fora") e rateio de custos trabalhistas, caracteriza fraude e evasão fiscal. A proteção legal à contratação de serviços por Pessoa Jurídica (art. 129 da Lei nº 11.196/2005) e a livre iniciativa consagrada na Lei da Liberdade Econômica não constituem mecanismos autorizadores para a prática de atos simulados ou ilegais.

**SUJEITO PASSIVO. GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. SÚMULA CARF Nº 210.**

Comprovada a contratação e remuneração de pessoas físicas no interesse das empresas integrantes do mesmo grupo econômico, escorreita a identificação do sujeito passivo. Nos termos da Súmula CARF nº 210, a caracterização de grupo econômico implica a responsabilidade solidária

sem a necessidade de demonstração de interesse comum por parte do Fisco.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. FRAUDE E SIMULAÇÃO COMPROVADAS. LEI Nº 14.689/2023. RETROATIVIDADE BENIGNA. ART. 106, II, "C", DO CTN. REDUÇÃO DO PATAMAR PARA 100%.**

Mantém-se a qualificação da multa de ofício quando demonstrado o emprego conscientemente articulado de meios enganosos e simulados para suprimir o tributo devido. Contudo, diante da alteração promovida pela Lei nº 14.689/2023 no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, que reduziu o patamar da multa qualificada de 150% para 100%, impõe-se a aplicação da redução aos processos pendentes de julgamento, por força da retroatividade benigna prevista no art. 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas e, no mérito, dar parcial provimento exclusivamente para reduzir a multa ao patamar de 100%.

*Assinado Digitalmente*

**SUEZ ROBERTO COLABARDINI FILHO** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**RODRIGO DUARTE FIRMINO** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Andre Barros de Moura (substituto[a] convocado[a] para eventuais participações), Joao Ricardo Fahrion Nuske, Marcus Gaudenzi de Faria, Suez Roberto Colabardini Filho, Weber Allak da Silva (substituto[a] convocado[a] para eventuais participações), Rodrigo Duarte Firmino (Presidente) Ausente(s) o conselheiro(a) Alexandre Correa Lisboa.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por MB IMPORTAÇÃO E DISTRIBUIÇÃO LTDA. contra o Acórdão nº 101-014.490, proferido pela 9ª Turma da DRJ01, adiante tratado, referente a lançamento de IRRF incidente sobre rendimentos do trabalho assalariado nos anos-calendário de 2017 e 2018.

Nos termos do Relatório Fiscal, a autuação decorreu da ausência de retenção do IRRF sobre remuneração paga a pessoas físicas (empregados de empresas do grupo econômico), por meio de pessoas jurídicas, reputando-se presentes os requisitos trabalhistas e previdenciários para caracterização de vínculo empregatício

A Autoridade Fiscal constatou a utilização de pessoas jurídicas de titularidade dos empregados de empresas do grupo econômico, para emissão de notas fiscais e recebimento de valores que, na essência, configurariam complementação salarial.

Concluiu o relatório ao fundamento de que os segurados empregados de empresas citadas formam um grupo econômico, na condição de titulares de pessoas jurídicas, emitiram notas fiscais com o objetivo claro de ter a sua remuneração complementada. Com base nesses elementos, lavrou-se Auto de Infração exigindo crédito tributário total de R\$ 1.159.509,52, assim discriminado: R\$ 436.156,83 (IRRF), R\$ 69.117,52 (juros de mora) e R\$ 654.235,17 (multa proporcional).

Em sede de impugnação, a contribuinte arguiu, em síntese, que os serviços foram prestados por pessoas jurídicas, não havendo fato gerador de IRRF pela Recorrente; alegou erro na identificação do sujeito passivo e requereu, subsidiariamente, abatimento/compensação de IRRF eventualmente retido sobre pagamentos às pessoas jurídicas e afastamento da multa qualificada.

A DRJ julgou a impugnação parcialmente procedente, mantendo o crédito remanescente.

PROCESSO 17227.720187/2021-42

ACÓRDÃO 101-014.490 – 9ª TURMA/DRJ01

SESSÃO DE 25 de novembro de 2021

INTERESSADO MB IMPORTAÇÃO E DISTRIBUIÇÃO LTDA.

CNPJ/CPF 06.752.049/0001-87

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2017, 2018

IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IRPF. TRABALHO ASSALARIADO. PARECER COSIT n. 01/02

Verificada a falta de retenção após a data fixada para entrega da DIRPF, serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora isolados, calculados desde a data prevista para recolhimento do imposto que deveria ter sido retido até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual.

MULTA QUALIFICADA.

Há que se manter a qualificação da multa quando resta demonstrado um conjunto de indícios harmônicos, convergentes e concatenados que indicam que os serviços eram

prestados por pessoas físicas travestidas de pessoas jurídicas, ou seja, trata-se de uma fraude com o fito de se esquivar ilicitamente da retenção do IRRF.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Inconformada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, sustentando, em síntese:

(i) da inexigibilidade da multa de ofício e do erro no enquadramento legal;

(ii) da eleição errônea do sujeito passivo;

(iii) da prestação de serviços de natureza intelectual - artigo 129 da lei 11.196/05 – “lei do bem”;

(iv) da legalidade da contratação de pessoa jurídica para prestação de serviços sem vínculo empregatício

(v) da ausência de fato gerador da obrigação tributária realizado pela recorrente efetiva prestação de serviços pelas pessoas jurídicas – ausência de relação de emprego – mera presunção do fisco - subordinação, não eventualidade, pessoalidade.

(vi) demonstração da não habitualidade e do pagamento de valores distintos a cada prestação de serviços – não homogeneidade nos pagamentos

(vii) inexistência de grupo econômico e impossibilidade de se tratar de empregador único

(viii) da irresignação quanto a multa qualificada

(ix) ao final requereu a reforma do Acórdão recorrido para anular o lançamento fiscal com base no artigo 142 do CTN, em face do erro material no enquadramento legal errôneo; julgamento improcedente o lançamento tributário; subsidiariamente, requer a improcedência a qualificação da multa haja vista que não estão presentes os requisitos autorizativos da sua aplicação.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **SUEZ ROBERTO COLABARDINI FILHO**, Relator

O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e, atendidos aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº. 70.235/72, deve ser conhecido.

Cinge-se a controvérsia recursal no inconformismo da recorrente quanto aos valores a ela imputados, o que dá suporte ao pedido de anulação do lançamento fiscal com base no artigo 142 do CTN, em face do erro material no enquadramento legal errôneo. Também

postula pela improcedência do lançamento tributário e, subsidiariamente, pela improcedência da qualificação da multa.

### **Do enquadramento legal e a alegação de nulidade**

Sustenta a recorrente que diante do cancelamento das exigências pela DRJ, não deveria remanescer nenhuma incidência em seu desfavor. Nesse contexto, aduziu que o AI foi maculado pelo vício de nulidade material, posto que as deficiências na motivação/enquadramento legal da aplicação da multa isolada geram prejuízo o exercício do contraditório e da ampla defesa.

Não assiste razão à recorrente.

A declaração de nulidade dos atos procedimentais fiscais é medida excepcional, restrita às hipóteses taxativas do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972 (atos praticados por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa).

No caso, a autoridade fiscalizadora demonstrou os elementos fáticos e indicou com clareza os dispositivos legais aplicáveis que fundamentaram o enquadramento legal.

E aqui, concordando com os fundamentos do Acórdão recorrido, por força da prerrogativa do art.114, §12, RICARF, adoto como fundamento desta decisão:

Diante de tais constatações, a Fiscalização, acertadamente, concluiu que a administração do grupo Lagoa Participações seria realizada de forma compartilhada e os seus custos rateados entre as empresas do grupo, ou seja, o rateio de parte dos custos sendo realizado mediante a emissão de notas fiscais por parte dos prestadores de serviços, que são segurados empregados do grupo. Assim, concluiu que o pagamento efetuado aos segurados empregados (prestadores de serviços), com base nas notas fiscais por eles emitidas, nada mais é do que um complemento salarial, ou seja, salário pago por fora.

Conforme informado no Relatório Fiscal, essa fraude ficou estampada no Processo no 0000165-63.2015.5.03.0050, citado no item 5.4 deste Relatório Fiscal, que tramitou na Justiça do Trabalho (TRT 3), que o reclamante Eugenio Machado Malta, CPF 483.580.616-68, em sua petição, declara ter recebido salário por fora, no valor de R\$.2.000,00, a título de Comissões, sendo que, no termo de Conciliação, consta que as reclamadas LM Comercial e Distribuidora LTDA e W. Vendas Ltda., empresas do grupo que tiveram relação de emprego com o reclamante, acataram aquilo que foi peticionado pelo empregado.

Por tudo antes exposto, fica claro que houve a contratação de pessoas físicas travestidas de pessoas jurídicas, para sonegar o IRRF, pois, embora as pessoas físicas mantivessem formalmente relação de emprego com pessoas jurídicas do Grupo Lagoa Participações, prestavam serviços como pessoas físicas para todas as empresas do grupo e eram por cada empresa remuneradas em um esquema de rateio dos custos trabalhistas.

Assim, não há erro na identificação do sujeito passivo, pois, com relação à impugnante, os valores por ela pagos decorrem de prestação de serviços por pessoas físicas.

Assim, eventual inconformismo capaz de gerar discussão acerca desse assunto, não diz respeito à higidez formal do lançamento, mas sim ao próprio mérito.

Portanto, rejeito a alegação de nulidade.

#### **Da eleição errônea do sujeito passivo**

Aduz a recorrente que não teve prestado para si serviço de pessoa física, mas tão somente de pessoas jurídicas, que por não haver vínculo de emprego, não há que se falar em pagamento de salário. Também sustenta que o erro na identificação do sujeito passivo acarreta nulidade do lançamento, porque o erro interfere na regra- matriz de incidência do tributo e, ao afetar um dos seus elementos fundamentais, gera um vício material.

Sem razão!

Compulsando os autos, especialmente debruçando-se sobre a leitura do relatório fiscal e do Acórdão recorrido, não há que se falar em nulidade do lançamento por qualquer erro no enquadramento legal.

É que sistemática adotada pela recorrente na contratação dos seus serviços é possível aferir que toda a estrutura adotada teve notório viés de afastar a incidência tributária a partir da criação de mecanismos jurídicos que promovessem a desconexão da relação direta sujeita a tributação envolvida.

Todo o contexto de criação de interpostas pessoas jurídicas revelou notório abuso de direito e a assunção de risco de ter a situação desmantelada pelo Fisco.

Em que pese a existência de suporte legal para a aceitação do modelo de contratação de serviços mediante a utilização de interpostas pessoas jurídicas, não é possível admitir que tais mecanismos sirvam para burlar o sistema tributário, em nítida evasão fiscal.

Isso porque, como sabido, o planejamento tributário encontra seus limites jurídicos na fronteira entre a livre organização dos negócios do contribuinte e a compulsoriedade da tributação, alicerçando-se no conceito de elisão fiscal legítima, que ocorre quando o sujeito passivo, de forma estritamente preventiva e anterior à ocorrência do fato gerador, adota condutas ou escolhas contratuais lícitas para evitar o nascimento da obrigação tributária ou optar pela alternativa submetida à menor carga fiscal.

Contudo, a autonomia privada não é ilimitada e esbarra no princípio da legalidade e no dever de transparência, decerto que o planejamento legítimo exige a presença de requisitos indispensáveis que justifiquem a operação além da mera economia de tributos.

A criação de estruturas puramente artificiais ou desprovidas de causa econômica revela o abuso de forma e autoriza a autoridade fiscal a desconsiderar os atos praticados para tributar a operação real, com base na norma geral antielisão e no dever de lançamento de ofício.

E no caso, dada a dinâmica da operação que fora constatada, nota-se que se transmuda em evasão fiscal, que ocorre quando o contribuinte abandona os meios jurídicos lícitos e recorre ao engano, à falsidade ou à ocultação para suprimir ou diferir o tributo.

Constatado o descompasso entre a forma declarada e a realidade praticada, a conduta perde a legitimidade e ingressa no campo da dissimulação, de modo que torna legítima e pertinente a atuação do Fisco da forma como realizada.

**Dos serviços prestados. Da análise da (i)legalidade da forma adotada. Da pejetização. Da (in)existência de relação de emprego e a (in)existência de presunção do fisco.**

Não se nega que a tese da contratação de serviços por intermédio de pessoa jurídica tem guarida na citada “lei do bem”. No entanto, é certo que ao mesmo fundamento como já tratado linhas atrás, não pode o artigo 129, da Lei 11.196/05, servir de “salvo-conduto” para a prática de ilegalidades.

E de igual modo esse raciocínio se aplica à invocação da Lei da Liberdade Econômica, pois esta jamais pode também ser compreendida como um direito absoluto ou ilimitado, encontrando balizas rígidas entre o campo da legalidade e as proibições da ilegalidade.

O limite legítimo da atuação privada reside no respeito às normas imperativas e na ordem pública: enquanto a legalidade tutela o exercício regular de direitos, como a livre estipulação contratual e o planejamento tributário fundamentado em negócios jurídicos reais, a ilegalidade se manifesta quando o agente venha a transgredir o ordenamento por meio de fraude, sonegação, simulação ou abuso de direito.

Por isso, a livre iniciativa encontra fronteiras intransponíveis na prevalência do interesse público e na proibição do desvio de finalidade, impedindo que a autonomia de gestão seja instrumentalizada para frustrar deveres legais ou prejudicar a coletividade.

E aqui no caso dos autos o que se verifica é a inexistência de substância que dê legalidade nas contratações entabuladas entre as empresas envolvidas, a exemplo do que fora apurado pela fiscalização no tocante a existência de rateio do custo operacional trabalhista em decorrência das atividades prestadas.

Transporto neste ponto, o entendimento ao qual manifesto minha concordância ao Acórdão recorrido:

Ora, no caso em tela, verifica-se que **não há dissonância entre os indícios** acima listados, **pois formam um conjunto de indícios harmônicos, convergentes e concatenados que indicam que os serviços eram prestados por pessoas físicas travestidas de pessoas jurídicas, ou seja, trata-se de uma fraude com o fito de se esquivar ilicitamente da retenção do IRRF e do pagamento de contribuições**

**previdenciárias.** Por razão também, mantenho a qualificação da multa de ofício. (grifo nosso).

Com efeito, não se está a tratar de um único aspecto, mas sim de um conjunto de ações que, organizadas para determinada finalidade (afastamento da incidência tributária) visa dissuadir o sujeito ativo tributário, deixando de dar a este o que é de direito.

Posto isso, não se mostra factível a tese sustentada de se tratar de presunção indevida do Fisco.

#### **Da ausência de grupo econômico**

Aduz a recorrente a inexistência de grupo econômico e impossibilidade de se tratar de empregador único.

Inicialmente, registre-se que no âmbito do **CARF**, de acordo com a **Súmula nº 210**, o grupo econômico implica na solidariedade sem necessidade de o fisco demonstrar o interesse comum.

Conforme o trecho do Acórdão recorrido aqui já transcrito no início do voto, é inevitável a conclusão pela existência de grupo econômico constituído no escopo de dissimular situações para eximir-se do cumprimento dos deveres de natureza fiscal.

De todo o conjunto probatório produzido pelo Fisco, sobre o qual inexistiu prova do contrário, ônus que recaia à recorrente dentro da dinâmica probatória legalmente estabelecida, tenho que as alegações ventiladas nas razões recursais a este respeito não prosperam, face ao contexto demonstrado pela atividade fiscalizatória.

Forçoso entender, portanto, que tendo por base os elementos que se encontram nos autos, que não comporta provimento a alegação em contrário desprovida de elementos suscetíveis para tanto.

#### **Da irresignação quanto a multa qualificada**

Insurge-se a recorrente no tocante a qualificação da multa, alegando não haver razão que dê ensejo a sua aplicação.

Aduz que decisão recorrida manteve a qualificação da multa com base nas razões que levaram à autuação fiscal, isto é, sob o argumento de que a prestação de serviço se deu pelas pessoas físicas e não pelas pessoas jurídicas.

Sustenta, ainda, que não houve prova do dolo.

Entendo que não assiste razão nos argumentos da recorrente.

A conduta qualificada pressupõe o emprego conscientemente articulado de meios enganosos ou simulados para impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador pela autoridade fiscal, tais como as hipóteses tipificadas nos arts. 71 (sonegação), 72 (fraude) ou 73 (colusão) da Lei nº 4.502/1964.

O ônus probatório da qualificação incumbe ao Fisco, que deve demonstrar a infração qualificada com base em elementos fáticos concretos e provas diretas acostadas ao auto de infração.

E neste ponto, a análise dos autos demonstra que houve razão para a qualificação.

Todavia, face a alteração promovida pela Lei nº 14.689/2023 no art. 44 da Lei nº 9.430/1996 reduziu o patamar geral da multa de ofício qualificada de 150% para 100%, devendo tal redução retroagir obrigatoriamente a todos os processos pendentes de julgamento no CARF por força da retroatividade benigna prevista no art. 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional (CTN).

### **Dispositivo**

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário, rejeito as preliminares de nulidade suscitadas e, no mérito, dou parcial provimento exclusivamente para reduzir a multa ao patamar de 100%.

*Assinado Digitalmente*

**SUEZ ROBERTO COLABARDINI FILHO**