



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	18088.720144/2018-66
ACÓRDÃO	2301-012.039 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ANDRÉ TOLEDO DE CARVALHO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015, 2016

RENDIMENTOS DO TRABALHO RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA. UTILIZAÇÃO DE INTERPOSTA EMPRESA. REQUISITOS DA RELAÇÃO DE EMPREGO.

Caracterizados os requisitos necessários para a caracterização da relação de emprego em contrato de prestação de serviços mantido por pessoa jurídica, resta demonstrado o fato gerador da imposto de renda da pessoal física consistente em remuneração decorrente de relação de emprego.

APROVEITAMENTO DE VALORES PAGOS. PARTICIPAÇÃO DE INTERPOSTA PESSOA JURÍDICA. DESCONSIDERAÇÃO. SUJEITO PASSIVO É O REAL BENEFICIÁRIO DA OPERAÇÃO.

Ocorrida a desconsideração da participação da pessoa interposta na operação, com a conseqüente tributação em face do seu real beneficiário, não é possível o aproveitamento do que foi pago na pretensão original dos envolvidos na operação atuada.

MULTA QUALIFICADA. CONDUTA DOLOSA.

É cabível a aplicação da multa qualificada quando restar comprovada a conduta dolosa do contribuinte de impedir ou retardar o conhecimento de fatos geradores por parte da autoridade fazendária a fim de se eximir da tributação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial para reduzir o percentual da multa qualificada a 100%. Vencidos os Conselheiros Carlos Eduardo Avila Cabral (relator) e Marcelle Rezende Cota, que deram provimento parcial para afastar a multa qualificada. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Monica Renata Mello Ferreira Stoll.

Assinado Digitalmente

Carlos Eduardo Ávila Cabral – Relator

Assinado Digitalmente

Mônica Renata Mello Ferreira Stoll – Redatora Designada

Assinado Digitalmente

Diogo Cristian Denny – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Carlos Eduardo Avila Cabral, Flavia Lilian Selmer Dias, Marcelle Rezende Cota, Marcelo Freitas de Souza Costa (substituto[a] integral), Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Diogo Cristian Denny (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo trechos do relatório da decisão ora recorrida:

Do Crédito Tributário

Cuida-se de auto de infração, fls. 2 a 16, relativo ao Imposto de Renda de Pessoa Física, exercícios 2014 a 2017, anos-calendário 2013 a 2016, que formalizou a exigência do crédito tributário em razão da constatação de infrações à legislação tributária, sobre as quais foi aplicada a multa de ofício qualificada (150%).

(...)

Do Relatório de Auditoria Fiscal

Segundo o relatório de fls. 18 a 38 os rendimentos omitidos apurados no auto de infração decorrem do trabalho com vínculo empregatício mantido pelo contribuinte com a empresa Construbase Engenharia Ltda. As razões para a caracterização do vínculo com a pessoa jurídica estão destacadas da seguinte forma:

1. Nos anos-calendário 2013 a 2016 o fiscalizado declarou rendimentos recebidos da Construbase nos valores de R\$78.513,03, R\$85.002,02, R\$92.013,46 e R\$172.952,93, respectivamente;
2. O contribuinte é sócio da Aletc Consultoria e Engenharia, empresa que teve como fonte pagadora somente a Construbase, empregadora do seu sócio e fiscalizado, André Toledo. Os lucros recebidos da Aletc nos anos de 2013 a 2016 e declarados pelo contribuinte foram de R\$371.906,65, R\$469.697,66, R\$377.000,00 e R\$213.500,00, respectivamente. Tais valores representam 80% do que a Aletc recebeu da Construbase;
3. Intimada a apresentar a documentação comprobatória da efetiva prestação de serviços a Construbase, disponibilizou apenas algumas notas fiscais e atas de reuniões. As 57 notas fiscais apresentadas foram emitidas de forma sequencial, numeradas de 29 a 85. Apesar de maioria delas dizerem respeito a “serviço e consultoria de engenharia e gerenciamento de obras”, não foram apresentadas as Anotações de Responsabilidade Técnica -ART emitidas pela Aletc, concernentes aos serviços prestados;
4. O contribuinte possuía cargo de direção na Construbase e assinou como representante desta empresa o contrato de constituição do Consórcio Construbase-Cidade-Paulitec. Nas atas de reunião do consórcio o contribuinte é qualificado como “coordenador de obras”. Também em relação ao consórcio com a Camargo Correa o fiscalizado figura como titular do conselho executivo. Além de ser procurador da empresa no âmbito desse consórcio, André ainda representa a Construbase desde 30/9/2014, isoladamente, e a validade da procuração seria enquanto ele mantivesse vínculo empregatício com a empresa;
5. Consulta aos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal indicam que a Aletc não possuía empregados, nem terceirizava serviços. O único prestador era o contribuinte. A Aletc trabalhava para a Construbase e os pagamentos recebidos eram mensais e fixos, reajustados anualmente pelos mesmos índices dos empregados da construção civil. No mês de dezembro dos anos de 2013 a 2015 os valores pagos correspondem a algo próximo do dobro dos pagamentos mensais, o que denota o recebimento de 13º salário pelo serviço prestado. Em contraposição ao que o contribuinte alegou em resposta a uma intimação foram poucos os meses em que a variação abrupta de remuneração coincide com a do mês de dezembro;
6. Na declaração de ajuste o fiscalizado se denomina empregado de empresa privada, embora os rendimentos recebidos da Construbase sejam menores que os lucros declarados;
7. A contratante não conseguiu explicar em qual horário o fiscalizado prestava os serviços como empregado e como representante da Aletc e nem a diferença entre esses serviços. Segundo o contrato de trabalho, André foi contratado para exercer a função de “Engenheiro Coordenador da Seção de Obra”, com horário de trabalho das 8h às 18h de segunda a quinta-feira e de 8h às 17h na sexta-feira, o

que demonstra que não havia disponibilidade para a exercer a função em nome da pessoa jurídica da qual é sócio;

8. A Construbase apresentou atas de reuniões, mas a realização ocorreu em dias úteis e em horários dentro do expediente de André Toledo como empregado, conforme listado nos itens 24.1 a 24.8, o que demonstra a impossibilidade de segregar as atividades desenvolvidas como pessoa física e como representante da Aletc;

9. As partes se valiam do contrato com base no vínculo empregatício para ajustar o pagamento de 21% da remuneração total e utilizavam a interposta pessoa jurídica Aletc para justificar os outros 79%, incluindo premiações, bônus, 13º salário, entre outros;

10. Na tentativa de provar que os serviços foram prestados, a Construbase apresentou diversos boletins para reembolso de despesas que estão em nome de André Toledo e parte das despesas foram reembolsadas na conta corrente do contribuinte e não da Aletc, o que contraria o princípio contábil da entidade. As atividades executadas pelo contribuinte na Construbase e aquelas realizadas pela Aletc são as mesmas decorrentes do vínculo empregatício;

11. Em resposta a uma das intimações, item 32, o próprio contribuinte declarou que o contrato de trabalho foi firmado para lhe assegurar uma remuneração fixa para que ele não precisasse prestar serviços a outra construtora;

12. A norma do artigo 129 da Lei 11.196, de 2005 não autoriza a prestação de serviços com as típicas características de emprego por meio da interposição de pessoas jurídicas. Não há incidência desta regra quando demonstrados os elementos que caracterizam a relação de emprego como pessoalidade, não eventualidade, subordinação e remuneração;

13. A remuneração do contribuinte valendo-se do disposto no artigo 129 citado permitiu a obtenção de vantagens tributárias indevidas tanto para a Construbase quanto para ele próprio;

14. Com a apuração de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, a tributação tem por base os valores das notas fiscais emitidas pela Aletc, cujo recebimento se deu no mesmo mês e correspondem àqueles declarados em Dirf pela Construbase;

15. Demonstrada a simulação em conluio com a Construbase, o contribuinte se valeu da empresa ficta Aletc para suprimir o imposto que seria devido pela pessoa física, foi tipificada a sonegação, pois a intenção dolosa está clara. Por estas razões a multa de ofício foi aplicada no percentual de 150% 16. As diligências na Construbase que levaram à conclusão pela tributação abrangem a simulada prestação de serviços por outras três pessoas físicas, mas devido ao sigilo fiscal não foram mencionadas nos autos.

Da Impugnação

17. Cientificado do lançamento fiscal, o contribuinte, por intermédio de seus procuradores, apresentou impugnação parcial de fls. 750 a 770, com documentos comprobatórios juntado às fls. 779 a 927;

18. De início a defesa informa que será objeto de impugnação as bases tributárias listadas à fl. 754 e o saldo remanescente de fls. 755 será parcelado, o qual solicita seja apartado;

19. Ao desconsiderar a personalidade jurídica da Aletc, a fiscalização passou a tributar a totalidade dos rendimentos como se fossem pagos à pessoa física.

Entretanto, parte do crédito tributário já foi devidamente pago pela pessoa jurídica. Elabora a tabela de fl. 756 para demonstrar o valor dos tributos já recolhidos pela Aletc e requer com base em decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, a compensação dos tributos já recolhidos na pessoa jurídica;

20. Na visão da defesa a Aletc enquadra-se perfeitamente na condição prevista no artigo 129 da Lei 11.196, de 2005, desde sua constituição até os dias atuais;

21. Não há na relação entre a Construbase e a Aletc as características típicas da relação de emprego, porque os serviços poderiam ser prestados por qualquer dos sócios (pessoalidade), as sociedades são independentes (subordinação) ou os serviços poderiam ser prestados sem eventualidade e sem horário fixo pré-acordado (habitualidade);

22. Ainda que exista a divergência entre o Fisco e o contribuinte, o que se pretende combater não é a aplicação do artigo 129 da Lei 11.196/2005 ou desconstituir o auto de infração, mas demonstrar a razoabilidade da interpretação do dispositivo;

23. Refuta a aplicação da multa de ofício no percentual de 150% em razão da inexistência de conduta dolosa, porque não presente a intenção de lesar o Fisco, visto que de acordo com os documentos apresentados foi demonstrada a efetividade dos serviços prestados. No caso houve uma divergência interpretativa, fundada em razoável aplicação da legislação tributária, onde a administração tributária e o contribuinte guerreiam para comprovar suas teses.

A DRJ, ao apreciar a impugnação ofertada pelo sujeito passivo, decidiu por julgar improcedente e manter integralmente o crédito tributário. Eis a decisão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2014, 2015, 2016, 2017

RENDIMENTOS DO TRABALHO RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA. UTILIZAÇÃO DE INTERPOSTA EMPRESA. REQUISITOS DA RELAÇÃO DE EMPREGO.

No caso de distorção da realidade quando utilizada uma Pessoa Jurídica nº intuito de realizar um trabalho próprio de Pessoa Física, a realidade fática prevalecerá sobre a sua concepção jurídica e os rendimentos recebidos pelo sujeito passivo,

decorrentes do trabalho, devem ser oferecidos à tributação na Declaração de Ajuste Anual, sobretudo quando identificados os requisitos da relação de emprego.

COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS DA PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO NA PESSOA FÍSICA.

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 deste indébito é a própria pessoa jurídica, na forma da legislação.

A autoridade lançadora e a julgadora, inclusive de segunda instância, não pode, de ofício, promover a compensação de tributos pagos na empresa. É vedada a compensação de tributos arrecadados por um contribuinte em favor de outro.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SIMULAÇÃO.

A prática de simulação, caracterizada pela utilização de interposta pessoa, para dissimular o recebimento de rendimentos pelo sujeito passivo, enseja a qualificação da multa de ofício, ao teor do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, c/c arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

Impugnação Improcedente. Crédito Tributário Mantido.

Cientificado da decisão de primeira instância em 06/12/2018 (fl. 971), o sujeito passivo interpôs, em 28/12/2018 (fl. 946), Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, o seguinte:

- a) Que não há discussão nos autos sobre inexistência de vínculo empregatício;
- b) Necessidade de compensação e que sua negativa geraria bitributação;
- c) Requer a redução da multa qualificada por ausência de preenchimento dos requisitos legais para a qualificadora.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **CARLOS EDUARDO ÁVILA CABRAL**, Relator

ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

O litígio recai sobre omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica decorrente de relação de emprego reconhecida a partir da descaracterização de contrato de prestação de serviço. Recebimento de contraprestação remuneratória por interposta pessoa.

Verificado que os argumentos apresentados no recurso voluntário são, em essência, iguais aos argumentos aduzidos na impugnação, bem como que a decisão recorrida não merece reparo, com fundamento no art. 114, § 12, inciso I do RICARF, declaro minha concordância com os fundamentos da decisão recorrida, especialmente os pontos que a seguir destaco.

25. A alegação da defesa sobre a relação de emprego está totalmente equivocada, porque não existe vínculo empregatício entre pessoas jurídicas Construbase e Aletc. Os requisitos que demonstram o vínculo empregatício entre o impugnante e a Construbase foram corroborados por extensa demonstração trazida no Relatório de Auditoria Fiscal que descreve com minúcias a existência da personalidade, pois o serviço era prestado apenas pelo contribuinte, a subordinação do autuado em relação à empresa contratante, a onerosidade visto a remuneração ter sido evidentemente complementar àquela fixa e constante do contrato de trabalho e a não eventualidade dos serviços;

26. Esse argumento, aliás, somente reforça de um lado a confusão entre a pessoa física do sócio André Toledo e sua empresa Aletc Consultoria e Engenharia e de outro a extensão do vínculo de emprego com a Construbase para além daquilo proposto no contrato de trabalho, numa clara demonstração de que tanto o contribuinte quanto a Construbase buscaram uma forma não autorizada em lei para diminuir o recolhimento dos tributos devidos;

27. Os fatos observados e comprovados caracterizaram uma situação cuja essência é contrária aos negócios jurídicos formalmente documentados. Pouco importa se a empresa Aletc emitiu notas fiscais, registrou formalmente sua contabilidade e recolheu os tributos devidos em relação à contratação com a Construbase porque a matéria de fundo foi a substituição irregular do contrato de trabalho pela prestação de serviços de uma empresa cujo sócio é empregado da contratante e, segundo o próprio contribuinte tal contratação se deu para que ele não firmasse contrato com outra construtora o que manteve o seu salário fixo na Construbase e um acréscimo travestido de prestação de serviços via interposta empresa;

28. Não há lei que expressamente vede a constituição de pessoas jurídicas ou a celebração de negócio jurídico. Contudo, a análise não pode ser feita da maneira simplista tratada pela defesa. A questão não é de divergência entre o entendimento do Fisco e o do contribuinte à luz da aplicação de determinada lei, pois embora uma ação não tenha sido proibida expressamente em lei, ela poderá ir de encontro a vários preceitos previstos no ordenamento jurídico;

29. Com o advento da Lei nº 11.196/2005, notadamente o art. 129, a partir de 1º de janeiro de 2006, foi introduzido tratamento tributário novo aos rendimentos

oriundos de prestação de serviços personalíssimos executados por meio de pessoas jurídicas;

“Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.”

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

31. À época dos fatos geradores apurados, não havia proibição ou vedação para a contratação de pessoas jurídicas na prestação de serviços. No entanto, conforme já demonstrado, os rendimentos foram recebidos da Construbase Engenharia dentro da relação de emprego, servindo a contratação da pessoa jurídica apenas para justificar a remuneração do contribuinte fora dessa relação em benefício dos interessados e, obviamente prejuízo ao Fisco;

32. A contratação mediante pessoa jurídica regida pelo art. 129 da Lei 11.196/2005 tem vários pontos em comum com o contrato de trabalho, tais como: ambos são contrato para prestação de serviço continuado; em ambos haverá a pessoalidade na execução do serviço; o serviço é de necessidade contínua na tomadora; são onerosos e o trabalho poderá ser prestado nas dependências da contratante tomadora;

33. Sobre esse último ponto importante registrar que de acordo com a carga horária de André Toledo como empregado da Construbase não seria possível a sua disponibilidade para atuar em obras da contratante e nem mesmo receber reembolso por despesas relativas ao contrato;

- Restaria a execução dos serviços no período noturno ou em finais de semana, possibilidades afastadas diante da descrição nos próprios documentos apresentados em que as atas e resumos demonstram que as atividades ocorreram em horário de expediente;

- Há cláusula específica no contrato firmado com a Construbase em que a Alec seria a responsável por todos custos inerentes ao contrato, mas a despeito disto as despesas ainda assim foram reembolsadas ao do contribuinte e não a prestadora dos serviços;

(...)

Endossando o posicionamento da DRJ, cumpre registrar que a fiscalização realizou trabalho minucioso na apuração dos requisitos necessários para a caracterização da relação de emprego, destacando a PESSOALIDADE, NÃO EVENTUALIDADE, SUBORDINAÇÃO E REMUNERAÇÃO.

Assim, restou caracterizada, no caso em apreço, a relação de emprego.

Quanto ao pedido de compensação, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem posicionamento recorrente sobre a impossibilidade. Colha-se alguns julgados da 2ª Turma da CSRF:

APROVEITAMENTO DE VALORES PAGOS. PARTICIPAÇÃO DE INTERPOSTA PESSOA JURÍDICA. DESCONSIDERAÇÃO. SUJEITO PASSIVO É O REAL BENEFICIÁRIO DA OPERAÇÃO.

Ocorrida a desconsideração da participação da pessoa interposta na operação, com a consequente tributação em face do seu real beneficiário, não é possível o aproveitamento do que foi pago na pretensão original dos envolvidos na operação autuada.

(ACÓRDÃO 9202-011.583 – CSRF/2ª TURMA, julgado em 28/11/2024).

SIMULAÇÃO. RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA. APROVEITAMENTO DOS TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE.

Inadmissível o aproveitamento, no contencioso administrativo, dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica que teve seus rendimentos deslocados para a pessoa física, vez que não se pode dizer tenha o lançamento, que assim não o fez, incorrido em vício de legalidade.

(ACÓRDÃO 9202-011.353 – CSRF/2ª TURMA, julgado em 20/06/2024).

Com isso, correto o entendimento da DRJ.

Passando à análise da qualificadora da multa, entendo que o elemento subjetivo do dolo, apesar da tentativa da fiscalização, não ficou demonstrado.

MULTA QUALIFICADA - CONFIGURAÇÃO

O recorrente pleiteia a retirada da multa qualificada como pedido subsidiário, sob o argumento de que não houve o preenchimento dos requisitos legais autorizadores e que a fiscalização não teria indicado qual dos dispositivos da Lei nº 4.502/76 (art. 71, 72 ou 73), teria incorrido.

Em processos administrativos fiscais, a sonegação, fraude ou conluio estão previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, in verbis:

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

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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

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

Que todos os dispositivos acima transcritos, e utilizados pela fiscalização para qualificar a multa, pressupõem a caracterização de uma conduta dolosa, ou seja, aquela em que o agente age de forma consciente e intencional no sentido de praticar a sonegação ou fraude.

Percorrendo as razões expostas no relatório fiscal para a qualificação da multa, verifico que a conduta adotada pelo fiscalizado no sentido auferir rendimentos por meio de contrato de prestação de serviços, considerando a enorme divergência de entendimentos, seja judiciais, seja administrativos quanto ao alcance do art. 129, da Lei nº 11.196/05, não autorizam a aplicação de multa qualificada, em especial no caso em que o contribuinte, por meio da pessoa jurídica, escriturou e recolheu todos os tributos devidos.

Inegável que o atual cenário, com inúmeros precedentes do Supremo Tribunal Federal cassando decisões da Justiça do Trabalho sobre a conhecida pejotização, vem causando uma série de dúvidas aos contribuintes quanto à extensão do que fora autorizado pelo art. 129, da Lei 11.196/05.

E a simples leitura do dispositivo legal mencionado já permite inferir que seria possível a conduta adotada pelo contribuinte.

Desta feita, frente aos argumentos acima traçados, não vejo caracterizado o elemento subjetivo do dolo, imprescindível para a aplicação da multa qualificada.

CONCLUSÃO.

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dou parcial provimento no sentido de reduzir a multa ao patamar de 75%.

Assinado Digitalmente
CARLOS EDUARDO ÁVILA CABRAL

VOTO VENCEDOR

Conselheira **Mônica Renata Mello Ferreira Stoll**, Redatora Designada

Com a devida vênia, dirijo do Relator quanto à redução da multa de ofício ao patamar de 75%.

Ao contrário do que defende em seu voto, entendo que resta suficientemente demonstrada a conduta dolosa do contribuinte a ensejar a aplicação da multa qualificada prevista do art. 44, I e §1º, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pela Lei nº 11.488/07, vigente à época da autuação.

Sobre o tema, relevante reproduzir algumas considerações da autoridade lançadora constantes do Relatório de Auditoria Fiscal (e-fls. 36/37):

75. A infração apurada neste procedimento enseja a aplicação da multa de ofício duplicada (de 75% para 150%), segundo o que determina o artigo 44 § 1º da Lei 9.430/1996, com redação dada pela Lei 11.488/2007, pois a conduta do contribuinte exhaustivamente descrita neste relatório caracteriza-se como sonegação, fraude e conluio, segundo se depreende da leitura do artigo 71 da Lei 4502/1964, adiante transcrito:

[...]

76. André Toledo de Carvalho utilizou-se da empresa ficta Aletc para auferir parte dos rendimentos oriundos da Construbase Engenharia Ltda e, em conluio com seu empregador, que declarava os respectivos valores como pago à pessoa jurídica, suprimiu os tributos que seriam devidos pela pessoa física. Segundo o cálculo constante no parágrafo 70.4 deste relatório, a evasão proporcionada pela Construbase e pelo fiscalizado alcançou, no mínimo, cerca de R\$ 807.490,31, incluindo IRPF e Contribuição Patronal Previdenciária, que também deixou de ser paga.

77. Com a simulação engendrada pelo contribuinte em CONLUIO com a Construbase, buscou-se evitar a ocorrência do fato gerador do IRPF, fazendo-se passar por fato gerador de IRPJ/CSLL/PIS/COFINS.

78. De todo o exposto, está tipificada a sonegação, pois houve ação dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte

da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal (IRPF), sua natureza ou circunstâncias materiais, conforme descrito no artigo 71 da Lei 4.502/64. Tipificada está também a fraude e o conluio, pela emissão de nota fiscal de pessoa jurídica para um serviço que foi prestado por pessoa física, com relação de emprego.

79. Consequentemente, estou elaborando a respectiva REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENALIS, processo 18088.720145/2018-19, nos termos da Portaria RFB nº 2.439, de 21 de dezembro de 2010, com as alterações introduzidas pela Portaria RFB nº 3.182, de 29 de julho de 2011 pelo fato de a conduta do sujeito caracterizar crime contra a ordem tributária, consoante disposto nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, transcritos adiante:

[...]

No mesmo sentido foi o entendimento do Colegiado a quo exarado nos seguintes excertos do voto condutor (e-fls. 942/943):

44. A sonegação, pela sua própria definição sempre decorre de conduta dolosa, já que sempre é resultado de vontade deliberada do contribuinte que, conhecendo a formalidade correta, opta pela via transversa com o único intuito de não recolher o tributo que seria devido;

45. É importante ressaltar que a tributação deve alcançar situações reais e objetivas, independentemente da forma atribuída, de modo que a capacidade contributiva revelada decorra da situação efetiva dos contribuintes, excluindo-se qualquer relevância à representação exterior. A simulação pretende justamente o contrário, porquanto atribui à interposta empresa a titularidade da capacidade contributiva, quando na realidade a obtenção de riqueza é auferida pela pessoa física do sócio. Com isso, o que se verifica é uma fraude à lei, com a finalidade de omitir o verdadeiro negócio jurídico, que é realizado sob a forma de um outro, ao substituir o real titular por um titular aparente.

46. Assim, a simulação é resultado de vontade deliberada do contribuinte que, conhecendo a formalidade correta, opta pela via transversa com o único intuito de não recolher o tributo que seria devido. Compete, pois, à autoridade fiscal, com fundamento nos arts. 121, parágrafo único, inciso I, 142 e 149, inciso VII do Código Tributário Nacional, afastar a interposta pessoa, identificar o real sujeito passivo, revelar o fato gerador real da obrigação tributária e constituir o crédito tributário dela decorrente, aplicando também a multa qualificada, fato que não possui qualquer relação com a desconsideração da personalidade jurídica da empresa “contratada”;

47. Na chamada “*pejotização*” que é o caso examinado nestes autos, há a ação tendente a modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido, que impede ou retarda o conhecimento da ocorrência do fato gerador e das condições pessoais de contribuinte suscetíveis de afetar a obrigação tributária (sonegação),

levado a efeito pelo ajuste doloso entre duas pessoas naturais ou jurídicas (conluio), situações demonstradas perfeitamente no Relatório de Auditoria Fiscal;

Com efeito, os fatos narrados e comprovados nos autos demonstram a conduta reiterada, sistemática e consciente do contribuinte objetivando a não tributação de uma parte significativa de seus rendimentos. Tal prática revela evidente ação dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência de fatos geradores pela autoridade fazendária, enquadrando-se perfeitamente nas hipóteses legais para a qualificação da multa de ofício previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

Não obstante, tendo em vista a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 dada pela Lei nº 14.689/23 e considerando o disposto no art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional, a multa qualificada aplicada deve ser reduzida ao percentual de 100%.

Lei nº 9.430/96

Art. 44. [...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado 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, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

[...]

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

CTN

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

[...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

[...]

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Por todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para aplicar a retroação da multa qualificada prevista no art. 44, §1º, VI, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23, reduzindo-a ao percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

Mônica Renata Mello Ferreira Stoll