



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	18470.724098/2017-70
ACÓRDÃO	2001-008.339 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MARCELLO MICELI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL.

O fato gerador do imposto de renda, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano calendário.

O termo inicial do prazo decadencial será: (a) primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se não houve antecipação do pagamento (art. 173, I, do CTN); (b) fato gerador, caso tenha ocorrido recolhimento, ainda que parcial, desde que não constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (art. 150, § 4º, do CTN).

Na hipótese dos autos, constatada a ocorrência de dolo, fraude e simulação, deverá incidir a regra decadencial prevista no artigo 173, 1 do CTN.

Mantém-se o lançamento porquanto constituído dentro do lustrro legal.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA.

Demonstrado que os rendimentos recebidos pelo contribuinte por meio de pessoa jurídica interposta se referem a verdadeiros rendimentos decorrentes de relação de trabalho, tais rendimentos devem ser tributados conforme legislação do imposto de renda das pessoas físicas.

RECLASSIFICAÇÃO DA RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO DOS TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE.

Devem ser deduzidos, na apuração do crédito tributário, os valores arrecadados a título de imposto de renda sob códigos de tributos exigidos da pessoa jurídica, cuja receita foi reclassificada e reconhecida como rendimentos de pessoa física.

MULTA DE OFÍCIO. PREVISÃO LEGAL. APLICABILIDADE.

A multa de ofício tem como base legal o art. 44, da Lei 9.430/96.

Enquanto vigentes, os dispositivos legais devem ser cumpridos, principalmente em se tratando da administração pública, cuja atividade está atrelada ao princípio da estrita legalidade.

MULTA QUALIFICADA. CARACTERIZAÇÃO DO DOLO PARA FINS TRIBUTÁRIOS. AUSÊNCIA DE PROVA CAPAZ DE AFASTAR A CONDUTA DOLOSA. HIPÓTESES DE SONEGAÇÃO E FRAUDE. OCORRÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 14.

A multa qualificada somente é cabível quando o sujeito passivo tenha agido com o evidente intuito de fraudar, conduta que deve ser incontestavelmente comprovada, requisito indispensável para qualificação.

Para que possa ser aplicada a penalidade qualificada, a autoridade lançadora deve coligar aos autos elementos comprobatórios de que a conduta do sujeito passivo está inserida nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio, com o propósito de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento fiscal acerca da ocorrência do fato gerador do imposto de renda.

Hipótese em que se o contribuinte não traz aos autos elementos suficientes para descaracterizar o dolo descrito pela fiscalização, consistente na realização de conduta com propósito exclusivo de redução do montante do imposto devido na tributação da sua pessoa física, justificada está a aplicação da multa qualificada do art. 44, § 1º, VI da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 8º da Lei nº 14.689/2023.

PAF. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei tributária.

Enquanto vigentes, os dispositivos legais devem ser cumpridos, principalmente em se tratando da administração pública, cuja atividade está atrelada ao princípio da estrita legalidade.

PAF. DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOUTRINA. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo CARF e as judiciais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência senão aquele objeto da decisão, à exceção das decisões do STF deliberando sobre a inconstitucionalidade da legislação.

A doutrina não é oponível ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário, dada sua estrita subordinação à legalidade. Inteligência do art. 150, I, da CF/88.

PAF. DILAÇÃO PROBATÓRIA. PEDIDO DE DILIGÊNCIA, PERÍCIA OU PRODUÇÃO DE NOVAS PROVAS.

Presentes os elementos de convicção necessários à solução da lide, despiciendo o pedido de dilação probatória formulado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de decadência suscitada, e no mérito em DAR PARCIAL PROVIMENTO ao presente recurso, para reduzir a multa qualificada aplicada ao percentual de 100%, com base no art. 44, § 1º, VI da Lei nº 9.430/96, bem como sejam deduzidos os valores eventualmente recolhidos no período atuado, cuja receita foi desclassificada e considerada como rendimentos recebidos de pessoa física. A Conselheira Lilian Cláudia de Sousa apresentou Declaração de Voto oralmente no sentido de ressalvar o seu entendimento com relação ao início da contagem do prazo decadencial.

(documento assinado digitalmente)

Raimundo Cassio Goncalves Lima - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Raimundo Cassio Goncalves Lima (Presidente), Lilian Claudia de Souza, Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca, Maria Auxiliadora de Sousa Ramalho Fonseca, Rosimery Brandao Barbosa e Wilderson Botto.

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo excertos do relatório da decisão ora recorrida (fls. 481/483):

Da Autuação

Contra o contribuinte acima qualificado foi lavrado, em 26/06/2017, o Auto de Infração, fls. 2/14, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, do(s) ano(s)-calendário 2011, 2012 e 2013, por intermédio do qual lhe é exigido crédito tributário no montante de R\$ 1.331.700,61, dos quais: R\$ 455.623,02 correspondem a imposto; R\$ 192.643,06 juros de mora (calculados até 06/2017); R\$ 683.434,53 a multa proporcional (passível de redução).

(...)

Conforme a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, o procedimento fiscal resultou na apuração da infração de **OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO COM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA**:

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA
INFRAÇÃO: 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, conforme Termo de Verificação Fiscal que é parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
13/06/2011	24.906,81	150,00
11/07/2011	30.000,00	150,00
05/08/2011	30.000,00	150,00
05/09/2011	30.000,00	150,00
07/10/2011	30.000,00	150,00
04/11/2011	30.000,00	150,00
05/12/2011	30.000,00	150,00
05/01/2012	32.100,00	150,00
07/02/2012	33.960,00	150,00
07/03/2012	33.030,00	150,00
05/04/2012	33.030,00	150,00
09/05/2012	33.030,00	150,00
06/06/2012	33.030,00	150,00
05/07/2012	33.030,00	150,00
03/08/2012	33.030,00	150,00
05/09/2012	33.030,00	150,00
05/10/2012	33.030,00	150,00
09/11/2012	33.030,00	150,00
05/12/2012	33.030,00	150,00
07/01/2013	35.011,80	150,00
07/01/2013	1.981,80	150,00
15/02/2013	35.011,80	150,00
05/03/2013	35.011,80	150,00
09/04/2013	35.011,80	150,00
12/04/2013	275.926,49	150,00
07/05/2013	35.011,80	150,00
06/06/2013	35.011,80	150,00
10/07/2013	137.759,17	150,00
10/07/2013	35.011,80	150,00
05/08/2013	35.011,80	150,00
06/09/2013	35.011,80	150,00
07/10/2013	35.011,80	150,00
07/11/2013	35.011,80	150,00
06/12/2013	318.836,00	150,00
06/12/2013	35.011,80	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2011:

Decreto-Lei 5.452, de 1º de maio de 1943, arts. 3º e 9º

Lei 7.713, de 22 de dezembro de 1988, art. 3º

Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, arts. 37, 38, 43, 55, 56 e 83

Art. 1º, incisos V a VII e parágrafo único, da Lei nº 11.482/07, incluído pela Lei nº 12.469/11

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 e 31/12/2012:

Decreto-Lei 5.452, de 1º de maio de 1943, arts. 3º e 9º

Lei 7.713, de 22 de dezembro de 1988, art. 3º

Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, arts. 37, 38, 43, 55, 56 e 83

Art. 1º, inciso VI e parágrafo único, da Lei nº 11.482/07, incluído pela Lei nº 12.469/11.

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2013 e 31/12/2013:

Decreto-Lei 5.452, de 1º de maio de 1943, arts. 3º e 9º

Lei 7.713, de 22 de dezembro de 1988, art. 3º

Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, arts. 37, 38, 43, 55, 56 e 83

Art. 1º, inciso VII e parágrafo único da Lei nº 11.482/07, incluído pela Lei nº 12.469/11

Em síntese apertada o Sr. Marcello Miceli, durante o período coberto por este procedimento fiscal, **era sócio da empresa MM CONSULTORIA DE ENGENHARIA LTDA ME (MM), (...).**

A empresa MENDES JUNIOR TRADING E ENGENHARIA S.A. (MENDES JUNIOR), (...), **contratou a MM para prestação de serviços de consultoria de engenharia.**

Que tal contratação nada mais foi que uma forma de se **dissimular vínculo empregatício entre a MENDES JUNIOR e o Sr. Marcello Miceli, com o objetivo de se promover economia tributária ilícita.**

Em procedimento fiscal prévio realizado na empresa MENDES JÚNIOR, os Auditores-Fiscais responsáveis por aquele trabalho, de maneira sintética, constataram que:

- 1) O Sr. Marcello Miceli é sócio majoritário da MM, detendo 99% das quotas da empresa (1% pertence a sua filha).
- 2) A MENDES JÚNIOR contratou, em 03/05/2011, a empresa MM para prestação de serviços de consultoria de engenharia, **remunerando-a de forma mensal e fixa**, em um valor inicial de R\$ 24.906,81.

Durante o período de 2011 a 2013, considerando-se a data de emissão das notas fiscais, a MM obteve receita de R\$ 1.755.911,87 em relação ao contrato celebrado com a MENDES JÚNIOR. O quadro-resumo dos valores recebidos é o seguinte:

Ano	Valores Recebidos
2011	R\$ 204.906,81
2012	R\$ 396.360,00
2013	R\$ 1.154.645,06
Total	R\$ 1.755.911,87

3) Os pagamentos, conforme demonstrado em item anterior, **foram fixos**, reajustados anualmente, traduzindo-se em verdadeira remuneração mensal, **independente de prestação de serviços.**

4) A MM **não teve nenhum empregado nos anos de 2011 a 2013, nem subcontratou outra empresa para realização do objeto pactuado com a MENDES JÚNIOR.**

5) A MM, ao longo dos anos de 2011 a 2013 prestou serviços a MENDES JÚNIOR **com exclusividade.**

6) Intimada a comprovar a prestação de serviços, a MENDES JÚNIOR apresentou, apenas, **procuração outorgada ao Sr. Marcello Miceli para representar a empresa junto a diversos órgãos, comprovantes de ressarcimento de despesas e relação de passagens aéreas em nome do contribuinte.**

- a. A relação de voos não é instrumento hábil a comprovar a prestação de serviços;
- b. A procuração em momento algum menciona a MM;
- c. Em um dos reembolsos de despesas o Sr. Marcello Miceli **é qualificado como Gerente de Engenharia da empresa.**

7) A MENDES JÚNIOR **contratou empregado por meio de uma pessoa jurídica interposta, prática ilegal denominada "pejotização".**

A MENDES JÚNIOR, no curso deste procedimento fiscal, encaminhou à fiscalização o contrato celebrado com a MM e seus aditivos, todas as notas fiscais emitidas com base nesse instrumento e os respectivos comprovantes de pagamento.

Houve uma diligência na Mendes Junior com o objetivo de melhor esclarecer a relação entre a MENDES JÚNIOR e a MM, foi aberta diligência para coleta de informações. Ressalte-se que a situação sob inspeção, "pejotização", **repete-se em vários outros contribuintes, tendo sido, portanto, a MENDES JÚNIOR demandada a esclarecer todas as situações individualmente.**

Por fim, foi solicitado ao Conselho de Administração da Mendes Júnior que respondesse se o referido órgão teria conhecimento de que **funcionários graduados da empresa são também contratados como prestadores de serviço como pessoa jurídica** e se tal prática e considerada correta pelo referido órgão, em especial nos aspectos legal e ético, sendo este último integrante da cadeia de valores da empresa.

A MENDES JÚNIOR, em sua resposta, informou que o Conselho de Administração foi extinto em dezembro de 2015, ficando **impossibilitada** de atender a intimação. Entretanto, enumerou as atribuições do referido órgão, ressaltando que possuía caráter estratégico, não se ocupando de questões operacionais, como, segundo via, a contratação de prestadores de serviço.

A empresa Mendes Junior foi novamente questionada para esclarecer com profundidade adequada.

Assim a autoridade fiscal fez uma análise profunda em todas as provas e também das declarações do contribuinte e da empresa Mendes Junior que estão detalhados no Termo de Verificação Fiscal as folhas 14 a 43.

Houve a **qualificação da multa** aplicada para o percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) quando verificada a **ocorrência de uma das três condutas: Sonegação, Fraude ou Conluio**, conforme a descrição legal constante no item 8 do Termo de Verificação Fiscal, precisamente as fls. 37 a 41.

Da Representação Fiscal para Fins Penais

A autoridade fiscal constata a ocorrência de fatos que, em tese, configuram crime contra a ordem tributária formalizou a Representação Fiscal para Fins Penais transcritas no item 9 do Termo de Verificação Fiscal - TVF.

Foi lavrado Auto de Infração, do qual o presente Termo de Verificação Fiscal faz parte integrante e indissociável, para constituição do crédito tributário devido, referente ao imposto de renda das pessoas físicas.

Da Impugnação

O Auto de infração foi lavrado em 26/06/2017. O contribuinte foi cientificado em 07/08/2017 e ingressou com a impugnação em 06/09/2017, alegando em síntese:

Da Preliminar

Alega a Tempestividade da impugnação;

Que houve a **decadência parcial** do crédito tributário nos moldes do artigo 150, parágrafo 4º do Código Tributário Nacional - CTN **em relação aos fatos geradores ocorridos no período de 13/06/2011 a 03/08/2012.**

Que os créditos foram fulminados pela decadência, posto ter a sua constituição se dado após o transcurso do prazo decadência de 05 (cinco) anos, contados a partir da ocorrência dos respectivos fatos geradores da exação, a teor do artigo 150, parágrafo 4º do CTN.

Do Direito

Que rejeita integralmente as alegações de que o contrato de prestação de sua empresa com a Mendes Júnior teria sido criado **apenas para simular uma relação empregatícia.**

Que adquiriu relevante experiência na **área de Engenharia dentro da Mendes Júnior**, iniciou como Auxiliar Técnico I em 1975 na Construtora Mendes Júnior S.A., sendo gradualmente promovido a Engenheiro Assistente, Engenheiro Civil, Gerente de Engenharia e finalmente como Superintendente de Obra, quando foi transferido para a Mendes Júnior Trading e Engenharia S.A. em setembro de 1997.

Na condição de empregado pela Mendes Júnior Trading, de 1997 em diante, trabalhou diretamente no canteiro de obras, submetido a um regime rígido de horário, regulamentos e procedimentos, inicialmente controlando a montagem de equipamentos, e posteriormente passando a funções mais administrativas, como controle do suprimento de materiais de obra, custos e medições.

Que na relação de sua pessoa física e a empresa Mendes Júnior Trading e Engenharia S.A., podem ser identificados os requisitos caracterizadores da relação empregatícia: trabalho prestado por pessoa física, de maneira pessoalíssima, com habitualidade, onerosidade e subordinação.

Que ao trabalhar como empregado da Mendes Júnior por 40 anos, adquiriu relevante experiência na gestão de negócios e projetos de engenharia.

Aposentou-se em 2011 decidiu constituir a sociedade MM Consultoria de Engenharia Ltda. ME para prestar serviços de Assessoria Técnica especializada de engenharia na área de planejamento, orçamentos e elaboração de propostas.

Que após sua criação, a MM Consultoria de Engenharia Ltda. M E se colocou à disposição do mercado e foi contratada pela Mendes Júnior Trading e Engenharia S.A. para prestação de serviços de consultoria especializada na gestão de negócios e projetos.

Na condição de consultor da MM realizava a Consultoria de Projetos, atuando na elaboração do Projeto Executivo, sem qualquer vinculação às rotinas da Mendes Júnior Trading e Engenharia S.A.

Que trabalhava onde bem quisesse, sem horário ou dia fixo, atividades inteiramente diferentes daquelas que praticava quando era empregado da empresa, conforme respondido no Termo de Intimação Fiscal nº 01.

Que a MM prestava serviços de natureza intelectual, realizados nos mais diversos ambientes, sem hora fixa, ou qualquer subordinação ao quadro diretor da contratante.

Que as obrigações tributárias decorrentes do contrato de prestação de serviços foram adimplidas regularmente, nos termos da legislação vigente.

Da Ausência de Subordinação

Que não houve simulação de um vínculo empregatício para economia tributária ilícita.

Que foi realizada uma prematura presunção de que teria sido formalizada a contratação de pessoa jurídica para disfarçar pagamento de remuneração de empregado, sem se analisar de forma mais cuidadosa o histórico da MM Consultoria de Engenharia Ltda. ME.

Que apresentou os Contratos de Prestação de Serviço entre a MM e a Mendes Júnior, incumbindo ao Fisco comprovar suas alegações (art. 373 do NCPC).

Que não houve comprovação pelo Fisco da presença dos elementos do vínculo empregatício, precisamente o requisito da SUBORDINAÇÃO.

A prestação de serviço se dava de forma autônoma, não havia controle de horário ou local de trabalho fixo, as atividades eram realizadas conforme a demanda do cliente, seguindo os termos do Contrato de Prestação de Serviço. **Não há provas da subordinação.**

O TDPF insiste em ressaltar elementos de "pessoalidade", carimbos e indicação dos beneficiários de notas fiscais.

Alega que a pessoalidade nunca foi negada e que desde o início da fiscalização foi deixado de forma clara quem era o responsável pela prestação de serviço.

Que as atividades prestadas, inicialmente na condição de empregado e posteriormente na de prestador de serviços são completamente distintas.

O Fisco não demonstrou o requisito da subordinação, falhando em cumprir com seu ônus de comprovação da existência do alegado vínculo empregatício, devendo ser desconstituído o presente Auto de Infração.

Há equívocos na tentativa de descaracterizar a prestação de serviços por pessoa jurídica, pretendendo alargar a atuação do Impugnante como empregado.

Que a fundamentação no que diz respeito as passagens de avião e outros documentos somente comprova a pessoalidade, mas que não traz qualquer comprovação da subordinação.

Que o principal argumento que geralmente é utilizado para sustentar uma alegada "subordinação" é o controle de horário/dias de trabalho do indivíduo.

Que não há nenhuma alegação deste tipo no Auto de Infração da Receita Federal.

Que organizava a execução de seu trabalho de Consultoria da maneira que bem entendesse, sem qualquer obrigação de comparecimento à empresa ou controle de horário.

Que sequer morava no mesmo local da sede da empresa, isso porque não possuía qualquer obrigação de comparecimento, podendo organizar sua prestação de serviços da

maneira que bem entendesse e traz os comprovantes de condomínio residencial e contas durante o período autuado.

Que não houve a comprovação que o Impugnante tinha obrigação de comparecer todos os dias, controle de horário, ou qualquer outro meio de ingerência empresarial, sendo impossível declarar que a relação existente era empregatícia.

Da Inexistência da Obrigação de exclusividade na relação entre as empresas

Alega que por ter prestado serviços à Mendes Júnior, não havia nenhuma obrigação de exclusividade vinculando o contribuinte e sua Empresa.

Que o contrato típico de empresas do ramo e que no próprio contrato estabelecido entre as empresas existia clara cláusula de não exclusividade:

CLÁUSULA DÉCIMA PRIMEIRA - EXCLUSIVIDADE

11.1 A CONTRATADA **não mantém qualquer vínculo de exclusividade com a CONTRATANTE**, portando, inclusive, realizar trabalhos, na sua especialidade, para quaisquer empresas, desde que não sejam conflitantes com os serviços e interesses do CONTRATANTE.

Poderá a CONTRATANTE celebrar contrato com terceiros, com o mesmo objeto deste instrumento, a seu critério exclusivo, sem que caiba à CONTRATADA qualquer tipo de indenização ou reparação, seja a que título for.

Dessa forma, impossível utilizar o fato de que entre 2011-2013 **a MM somente prestou serviços à Mendes Júnior como um argumento de subordinação**, isso porque não havia nenhuma obrigação jurídica vinculando a empresa neste sentido.

Requer-se o conhecimento e acolhimento desta impugnação para que seja declarada a nulidade do auto de infração em debate.

Do Descabimento da Qualificação da Multa

Que a aplicação da multa qualificada (150%) não pode prevalecer, pois não restou efetivamente comprovado que tenha praticado conduta simulada, dolosa ou fraudulenta tendente a gerar qualquer economia ou retardar o conhecimento de qualquer fato gerador pela autoridade fazendária.

Que a fiscalização afirma que a Mendes Júnior e o Impugnante **estabeleceram um acordo para gerar economia tributária de forma ilícita**. Entretanto, não foi comprovado nenhuma intenção dolosa por parte do Impugnante, que se aposentou das funções de empregado que exercia na Mendes Júnior para iniciar uma prestação de serviços AUTÔNOMA.

Que a imputação de conduta dolosa, para fins de qualificação da penalidade, não pode ser feita de modo genérico e tampouco indiscriminado. O dolo exigido para tanto exige um exame subjetivo e comprovado da conduta de cada um dos autuados, não bastando a simples "omissão de rendimentos", conforme já decidido em caso similar pelo próprio CARF e transcreve acórdão na impugnação.

Que a imputação de severas penalidades com base em meras presunções, afrontam o ordenamento jurídico, emergindo clara a necessidade de a fiscalização comprovar efetiva e sinuosamente suas suspeitas, não podendo imputar sanções exorbitantes e,

principalmente, baseadas em indícios não suficientemente investigados, ilações, suposições e presunções, com arbitrariedade.

As multas devem ser aplicadas em valores condizentes com seus propósitos de indução de comportamentos, em caráter educativo, não em percentuais exorbitantes sobre o valor do tributo em razão da ausência de comprovação de sonegação, fraude ou conluio nos termos das referidas normas.

Da Compensação dos valores pagos pela MM Consultoria de Engenharia Ltda. ME

Na improvável hipótese de não acolhimento dos pedidos solicitados na impugnação que seja promovida a compensação dos valores recolhidos pela MM Consultoria de Engenharia Ltda. ME a título de tributação sobre o lucro ou renda (IRPJ e CSLL) e sobre a receita (PIS e COFINS) com os tributos lançados no Auto de Infração ora combatido, afastando-se ainda a multa correspondente.

A decisão de primeira instância, por unanimidade, manteve o lançamento do crédito tributário exigido, encontrando-se assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

DECADÊNCIA.

Comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Sempre que possível, a autoridade deve buscar a verdade material e apurar o crédito tributário com base nos fatos efetivamente ocorridos. Tendo em vista os elementos integrantes dos autos, mantém-se a omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica com vínculo empregatício.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

É cabível a aplicação da multa qualificada de 150% quando restar comprovado o intento doloso do contribuinte de reduzir indevidamente sua base de cálculo, omitindo rendimentos em sua declaração de ajuste anual, a fim de se eximir do imposto devido.

MULTA. EFEITO CONFISCATÓRIO. INAPLICABILIDADE.

As multas não possuem natureza confiscatória, constituindo-se antes em instrumento de desestímulo ao sistemático inadimplemento das obrigações tributárias, atingindo, por via de consequência, apenas os contribuintes infratores, em nada afetando o sujeito passivo cumpridor de suas obrigações fiscais.

COMPENSAÇÃO DE DÉBITO DA PESSOA FÍSICA COM CRÉDITO DE PESSOA JURÍDICA.

O suposto crédito advindo do pagamento de impostos pela pessoa jurídica não é passível de compensação com débito do sujeito passivo (pessoa física).

Cientificado da decisão, em 24/09/2018 (fls. 546, 554/555), o contribuinte, por procuradores habilitados interpôs, em 23/10/2018, recurso voluntário (fls. 498/518), insurgindo contra a manutenção da autuação, repisando as alegações da peça impugnatória e trazendo

outros argumentos, a seguir brevemente sintetizados por intermédio dos seguintes tópicos: I – TEMPESTIVIDADE; II – DOS FATOS; III. PRELIMINAR: III.1 – Da decadência parcial do crédito tributário - Art. 150, § 4º, do CTN; IV – DO DIREITO: IV.1 – Ausência de comprovação de irregularidade na relação estabelecida entre o Sr. Marcello Miceli e a contratante Mentis Junior Trading e Engenharia S.A. - Ônus da prova da Receita Federal; IV.2 – Da ausência de responsabilidade pelo recolhimento do IRPF - Obrigação de retenção na fonte; IV.3 – Do não cabimento da qualificação da multa aplicada; IV.4 – Da dedução dos tributos já recolhidos com base nos rendimentos dos anos de 2011 a 2013 - Moralidade tributária - Art. 37, CF/88. Cita escólio doutrinário e jurisprudência judicial e administrativa para motivar as pretensões recursais. Requer, ao final, a) preliminarmente, a improcedência parcial do lançamento fiscal, em relação aos anos de 2011 e 2012, diante da ocorrência do instituto da decadência; b) sucessivamente, caso assim não se entenda, seja reconhecida a decadência no tocante ao ano de 2011, com base no art. 173, I do CTN; c) no mérito, seja reconhecida a relação jurídica entre as empresas MM Consultoria de Engenharia Ltda. e Mendes Junior Trading e Engenharia S/A, em recuperação judicial, afastando a imputação de responsabilidade ao Recorrente; d) sucessivamente, caso assim não se entenda, seja reconhecida a legalidade da retenção da fonte quanto ao tributo em tela; e) seja afastada a multa qualificada aplicada, por não ter restado comprovado ato doloso por parte do Recorrente; f) seja promovida a compensação dos valores recolhidos pela MM Consultoria de Engenharia Ltda., a título de tributação sobre o lucro ou renda e sobre a receita com os tributos lançados no auto de infração combatido, afastando-se ainda a multa correspondente.

Protesta provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, em especial pelos documentos já acostados e outros que tenham a ser apresentados posteriormente, em atenção ao princípio da verdade material.

Instrui a peça recursal com os documentos de fls. 519/553.

Em 06/04/2023, peticiona noticiando a alteração de seu endereço para envio de comunicações processuais, bem como registra o trânsito em julgado da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 66, onde o STF decidiu pela constitucionalidade do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, reputando lícita a organização e prestadores de serviços por meio da constituição de pessoas jurídicas, produzindo eficácia *erga omnes* e vinculante ao demais órgãos do poder judiciário e à administração pública direta e indireta, o qual deverá ser reproduzido no âmbito do CARF, a importar no provimento do presente recurso voluntário (fls. 619/620).

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Wilderson Botto, Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão por que dele conheço e passo à sua análise.

Preliminares

O Recorrente pugna preliminarmente pelo reconhecimento parcial de nulidade da autuação, diante da ocorrência do prazo decadencial para constituição do crédito tributário, contado do fato gerador da obrigação tributária, relativo ao período de 13/06/2011 a 03/08/2012.

Contudo razão não lhe socorre.

Ademais, as alegações ora novamente repisadas já foram detidamente apreciadas pela DRJ/BHE, estando a decisão recorrida assim fundamentada (fls. 481/483):

Da decadência

O sujeito passivo suscita, nos termos do art. 150, 4º, do CTN, **a decadência parcial do crédito tributário apurado referente ao período de 13/06/2011 a 03/08/2012**, visto que a ciência do lançamento se deu **em 18 de agosto de 2017**.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) pacificou, sob a sistemática de recursos repetitivos, o entendimento de que a regra do art. 150, § 4º do CTN só deve ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento **e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo o disposto no art. 173, I do CTN nos demais casos**.

(...)

Os rendimentos lançados sujeitam-se ao sistema híbrido de tributação das pessoas físicas em que o imposto de renda é devido mensalmente, **à medida que os rendimentos são auferidos, devendo submeter-se ao ajuste anual**.

Com o advento da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, além do recolhimento mensal, sem prejuízo do art. 2º da Lei nº 7.713, 22 de dezembro de 1988, o contribuinte é obrigado a apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual deve apurar o imposto devido mediante aplicação da tabela de incidência anual, **distinta da mensal**.

O valor do imposto devido que prevalece **é o apurado na declaração de ajuste anual**, que considera todos os rendimentos do ano-calendário. Os pagamentos realizados pelo contribuinte durante o ano, inclusive mediante retenção na fonte, são meras antecipações do imposto calculado na declaração. Havendo diferença entre os pagamentos mensais e o valor devido no ano, esta diferença deve ser recolhida pelo contribuinte ou a ele restituída, conforme o caso.

O art. 150, § 4º do CTN dispõe:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

.....

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se

tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, **salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.** (grifos acrescidos)

Somente sujeitam-se às normas aplicáveis ao lançamento por homologação os créditos tributários já satisfeitos, ainda que parcialmente, por via do pagamento. No caso de rendimentos sujeitos ao ajuste anual, com pagamento de imposto, o prazo decadencial começa a correr em 31 de dezembro (art. 150, § 4º, do CTN) e, sem pagamento de imposto, inicia-se a contagem no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, inciso I, do CTN).

Por outro lado, em se tratando de rendimentos não sujeitos ao ajuste anual, se houve o pagamento de imposto, o prazo começa a correr na data da ocorrência do fato gerador e, se não houve pagamento de imposto, **inicia-se a contagem no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.**

Destaque-se que, em todas as hipóteses, **ocorrendo dolo, fraude ou simulação,** termo inicial passa a ser o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Será tratado no item relativo à multa de ofício qualificada, tendo em vista que o sujeito passivo **agiu intencionalmente** e sua conduta se enquadra, em tese, no disposto no arts. 71, 72, 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Por conseguinte, no caso, **aplica-se** a contagem do prazo decadencial prevista no art. 173, inc. I do CTN.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Pela regra do inciso I do art. 173 do CTN, o termo inicial da contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Portanto, no caso, a contagem do prazo decadencial teve termo inicial **em 01/01/2013** (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), **expirando-se em 31/12/2017.**

Assim, não há, de qualquer modo, que se falar em decadência tendo em vista que o contribuinte tomou ciência do lançamento **em 07/08/2017,** conforme o AR fls. 366.

Destarte, e como bem fundamentado na decisão recorrida, constatada a ocorrência de dolo e simulação – sendo certo que a MM Consultoria de Engenharia Ltda.-ME foi utilizada apenas como meio de viabilizar o recebimento de parte da sua remuneração decorrente do seu vínculo trabalhista com a Mendes Junior, como bem apurado e detalhado no termo de verificação fiscal lavrado (fls. 14/42) - o termo inicial da contagem do prazo decadencial descolou-se para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ao teor do art. 173, I do CTN, escoando-se **em 31/12/2017.**

E, constando que o auto de infração foi lavrado em 26/06/2017 (fls. 2), sendo o contribuinte dele regularmente notificado, em 07/08/2017 (fls. 366/367), inclusive apresentando impugnação, em 06/09/2017 (fls. 372), não se operou a decadência em relação ao período autuado, porquanto ainda em curso o lustro legal e regulamentar para constituição integral do crédito tributário.

Portando, rejeito a preliminar suscitada.

Mérito

Da omissão de rendimentos apurada:

O litígio recai sobre a omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica, no valor total de R\$ 1.755.911,87, constatadas em sede de verificação do cumprimento das obrigações tributárias dos anos-calendário de 2011 a 2013, importando na apuração do imposto suplementar de R\$ 455.623,02, a ser acrescido dos encargos legais, buscando, por oportuno, nessa seara recursal, obter nova análise do processado, no sentido do afastamento das infrações apuradas.

Assim, passo ao cotejo dos documentos carreados, em relação aos fundamentos motivadores da manutenção da autuação, traçados na decisão recorrida (fls. 483/495):

Da omissão de rendimentos

Sempre que possível, a autoridade fiscal **deve** buscar a verdade material em detrimento dos aspectos formais dos negócios e atos jurídicos praticados, restando evidente a possibilidade de o Auditor-Fiscal desconsiderar atos e fatos aparentes e apurar o crédito tributário com base nos fatos efetivamente ocorridos.

Ou seja, desde que fundamentada **em elementos concretos de prova**, pode e deve a Fiscalização fazer o enquadramento tributário quanto aos fatos geradores apurados que melhor se coadune com a realidade encontrada.

No caso, concluiu corretamente a Fiscalização que a MM Consultoria de Engenharia Ltda. ME **foi utilizada apenas como meio de viabilizar o recebimento de parte da sua remuneração decorrente do seu vínculo trabalhista com a Mendes Júnior.**

Salienta-se que todas as imputações realizadas pela autoridade fiscal se deram a partir da apuração de uma série de elementos que dão sustentação ao lançamento, tal como demonstrado **no Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 14/43, em especial no item 6 – “Análise da Relação entre Mendes Júnior, MM e Marcello Miceli”.** Dessa forma, a fiscalização trouxe aos autos vasto material probatório que corrobora com a minha convicção nos moldes do artigo 29 do Decreto 70.235/72.

Nesse sentido, restou demonstrado, entre outros elementos, que: o Sr. Marcello Miceli foi funcionário de empresas do grupo Mendes Júnior de 04/11/1975 a 01/06/2011.

Constata-se no TVF, fls. 27, que há uma anotação na carteira de trabalho do Sr. Marcello Miceli como data do último dia trabalhado em 02/05/2011, conforme abaixo:

(...)

No dia seguinte (03/05/2011) ao desligamento do Sr. Marcello da empresa, a MENDES JÚNIOR assinou um contrato de prestação de serviços com a MM CONSULTORIA DE ENGENHARIA LTDA - ME, fls. 228/233, **empresa esta que o Sr. Marcello Miceli é sócio com 99% das quotas da empresa e 1% pertence a sua filha.**

Percebe-se que não era interesse da MENDES JÚNIOR, tampouco do Sr. Marcello **a interrupção da relação de trabalho**, uma vez que no dia seguinte do desligamento da empresa o Sr. Marcello estava contratado novamente, porém por meio de um "CNPJ".

A MENDES JUNIOR contratou a empresa MM para prestação de serviços de consultoria de engenharia, **remunerando-a de forma mensal e fixa**, em um valor inicial de R\$ 24.906,81.

CLÁUSULA SEGUNDA - PREÇOS	
2.1.	Pela prestação dos serviços mencionados na cláusula anterior a CONTRATANTE pagará à CONTRATADA, mensalmente, o valor de R\$ 24.906,81 (vinte e quatro mil, novecentos e seis reais e oitenta e um centavos).
2.2.	No preço estabelecido no item acima, e que constituirá o único e completo pagamento da CONTRATADA pela correta execução dos serviços contratados, serão sempre considerados como já incluídos, todos os custos diretos e indiretos, lucros e demais despesas que se fizerem necessárias à boa execução do objeto contratual, excetuando-se as despesas relacionadas no item 7.3 deste contrato
2.3.	O preço ajustado e mencionado no item 2.1, poderá ser reajustado anualmente.

Os pagamentos a MM **foram fixos e reajustados anualmente, caracterizando uma verdadeira remuneração mensal, independente de prestação de serviços.**

Os valores recebidos durante o ano estão demonstrados no quadro abaixo:

Ano	Valores Recebidos
2011	R\$ 204.906,81
2012	R\$ 396.360,00
2013	R\$ 1.154.645,06
Total	R\$ 1.755.911,87

De acordo com o relato da fiscalização a **MM não teve nenhum empregado nos anos de 2011 a 2013**, nem sub-contratou outra empresa para realização do objeto pactuado com a MENDES JUNIOR.

A MM ao longo dos anos citados acima prestou serviços a MENDES JUNIOR **com exclusividade.**

A empresa MM no decorrer da fiscalização foi intimada a comprovar a prestação de serviços a MENDES JUNIOR, porém apresentou **uma procuração** outorgada ao Sr. Marcello Miceli para representar a empresa junto a diversos órgãos. Apresentou **comprovantes de ressarcimento de despesas e relação de passagens aéreas em nome do contribuinte.**

Nesses três itens constata-se que:

- 1) A relação de voos não é instrumento hábil a comprovar a prestação de serviços;
- 2) A procuração em momento algum menciona a MM; constando apenas a qualificação do Sr. Marcello Miceli:

Belo Horizonte-MG; GRUPO 2 – Representantes da MENDES JÚNIOR: MARCELLO MICELI , casado, CPF nº 272.725.677-91, C.I. nº 2.710.964/IFPRJ, residente e domiciliado no estado do Rio de Janeiro-RJ, LAURENTINO

3) Em um dos reembolsos de despesas o Sr. Marcello Miceli é qualificado como **Gerente de Engenharia da empresa**, conforme as fls. 33 dos autos e demonstrado a seguir.

MENDES JÚNIOR
TRADING E ENGENHARIA S.A.

ACERTO DE DESPESAS DE VIAGEM - ADV

Funcionário da Empresa
 Acompanhante de Funcionário
 Outros

Viagem ao Exterior
 Viagem ao Brasil

Órgão: ANOG
Número: ADV ANOG 214/13
Débito: OBRA 628

Início: 30/08/2011
Término: 27/09/2011

Nome Completo sem Abreviaturas: Marcello Miceli // CPF: 272.725.677-91
Cargo: Gerente de Engenharia
Roteiro: RJ/SP/RJ

Motivo: Permanência no Escritório da Projectus - São Paulo

Participantes:

Ano 2010	NR	Descrição dos Gastos	Valor na Moeda do Gasto e/ou Ajuda de Custo	Taxa US\$ e/ou Nº de Dias	VALORES	
					US\$	R\$
30/08-27/09	anexo	Despesas com alimentação				950,96
01/09-23/09	anexo	Despesas com táxi				1131,10
30/08/11	anexo	Sedex para Mendes Júnior				28,40
14/09-15/09	anexo	Pedágio				30,40
15/09/11	anexo	Despesas com metrô				10,00
14/09/11	anexo	Estacionamento				41,00
09/05/11	17486	Despesas de hospedagem				27,46
					Total:	2.219,32
					Variação cambial	
Adiantamento Local: Belo Horizonte					Data:	0,00
Saldo (x) receber					() devolver	2.219,32
Valor por extenso: (Dois mil duzentos e dezenove reais e trinta e dois centavos)						
Data Acerto:	Visto/Chapa do Contas a Pagar:	Visto do Funcionário:		Aprovação Credenciada:		
4/10/2011		Assinatura:				
Ana Paula		Banco Real		Agência: 1262		
		C/C: 5000776-4				

Analisando o contrato assinado entre as empresas nota-se que, apesar de apresentar escopo eminentemente técnico, **é assinado pela Diretora de Recursos Humanos da MENDES JÚNIOR**, conforme reproduzido a seguir:

(...)

Estranhamente um contrato que versasse sobre temas técnicos fosse assinado também pela diretoria destinatária dele. A assinatura pela área de recursos humanos da empresa, afeita a contratação de pessoal, **já indica que o objetivo do instrumento assinado nada mais é que apenas aquisição de força de trabalho.**

Pontos relevantes do instrumento estabelecido, por meio de recortes aqui reproduzidos:

CLÁUSULA PRIMEIRA – OBJETO

1.1. O presente contrato tem por objeto a prestação, pela CONTRATADA à CONTRATANTE, de serviços de Consultoria de Engenharia na área de Refinaria, Mineração, Petroquímica, Infraestrutura e atividades correlatas, por profissional tecnicamente capacitado.

Verifica-se que é extremamente genérico, o que não é usual em um contrato cuja execução chegou a mais de R\$ 1.700.000,00 (um milhão e setecentos mil reais).

Existe uma cláusula no contrato intitulada "condições de pagamento", transcrito a seguir, **não** há nenhuma previsão de como o serviço será "mensurado", ou seja, **como será feita a verificação de que ele realmente foi prestado, com a consequente remuneração proporcional a sua execução.** Apenas foi estabelecido um fluxo a ser seguido pelas notas fiscais, para serem quitadas.

CLÁUSULA TERCEIRA - CONDIÇÕES DE PAGAMENTO	
3.1.	Os vencimentos das Notas Fiscais, emitidas pela CONTRATADA, devidamente conferidas e aprovadas pela CONTRATANTE, serão até o dia 10 do mês subsequente ao mês a que se referir a prestação dos serviços. Para tanto, a CONTRATADA deverá enviar as Notas Fiscais até o dia 05 do mês subsequente.
3.2.	A eventual postergação de qualquer pagamento por força de descumprimento da CONTRATADA de qualquer cláusula ou condição deste Contrato, não implicará em correção ou atualização dos valores correspondentes e assim postergados, nem dará direito à CONTRATADA a qualquer reparação ou indenização, seja a que título for, sendo o prazo de pagamento contratual contado a partir da data em que a CONTRATADA tiver cumprido todas as suas obrigações ora contratadas.
3.3.	A CONTRATADA se obriga a apresentar à CONTRATANTE, juntamente com a Nota Fiscal, a guia de recolhimento de ISSQN referente ao faturamento do mês anterior devidamente quitada.
3.4.	Caso a CONTRATADA deixe de apresentar, no prazo determinado, a guia de recolhimento acima citada, a CONTRATANTE, desde já, fica autorizada, independentemente de qualquer aviso ou notificação, a reter 50% (cinquenta por cento) do valor do próximo pagamento previsto no contrato, percentual este que somente será liberado pela CONTRATANTE com a apresentação regular do documento solicitado.

Percebe-se que **não** há preocupação por parte da MENDES JUNIOR em relação à execução do serviço.

Fica caracterizado que o Sr. Marcello Miceli **a bem da verdade era empregado da empresa, devendo, como todo funcionário, ser remunerado periodicamente sem oscilações dos valores pagos.**

Considerando a cláusula sétima do contrato, a seguir:

CLÁUSULA SÉTIMA - OBRIGAÇÕES DA CONTRATANTE	
7.1.	Informar em tempo hábil o serviço a ser prestado, de acordo com o especificado na cláusula primeira, reservando-se o direito de fiscalização, objetivando exclusivamente o fiel e perfeito cumprimento do disposto neste contrato.
7.2.	Fornecer o apoio logístico necessário para que a CONTRATADA possa executar os serviços contratados.
7.3.	Providenciar ou reembolsar as despesas de transporte e hospedagem de pessoal credenciado tecnicamente pela CONTRATADA, em suas viagens a serviço da CONTRATANTE, em padrões definidos pela CONTRATANTE, quando previamente autorizadas, por escrito.
7.4.	Aprovar, comentar ou recusar os documentos de cobrança da CONTRATADA, devolvendo aqueles que não forem aprovados, para que sejam corrigidas ou sanadas as irregularidades.

Quando se contrata um prestador de serviços, espera-se que ele seja autônomo na execução destes e que o custo de eventuais insumos necessários à consecução das tarefas esteja embutido no preço, **todavia não é o que constata nesta situação.**

Na cláusula 7.2 é estabelecido que a MENDES JÚNIOR deve fornecer o apoio logístico à contratada. Por fim, de maneira mais específica, o item 7.3 enumera gastos passíveis de reembolso, como despesas de transporte e hospedagem.

Percebe-se que as cláusulas citadas acima reforçam o entendimento de que **está contratando força de trabalho e não uma prestação específica de serviços.**

Infere-se que o contrato foi estabelecido apenas para a remuneração do Sr. Marcello Miceli, em substituição ao seu anterior vínculo empregatício.

Ressalta a fiscalização, conforme mencionado no item 5 do TVF, a MENDES JÚNIOR foi intimada duas vezes **a apresentar documentação comprobatória da prestação de serviços e nada foi apresentado além do contrato que rege a relação.**

Ressalto que no Termo de Verificação Fiscal consta que foram apresentadas algumas procurações concedidas pela empresa MM ao Sr. Marcello Miceli, relação de viagens aéreas por ele realizadas e comprovante de ressarcimento de despesas.

Ademais, cita a fiscalização que em toda a documentação fornecida, a empresa MM não é citada uma única vez, o que não ocorreria em um relacionamento normal entre duas pessoas jurídicas.

Diante de todos esses elementos trazidos no relatório fiscal e de todos os documentos analisados dos autos, fls. 1/471, estou convicto que a situação real da relação **é entre a MENDES JUNIOR e o Sr. Marcello Micelli e não com a empresa deste (MM).** Assim não prospera a alegação do impugnante que **não houve subordinação.** Está claro que todos esses elementos comprobatórios trazidos aos autos pela fiscalização **há existência do vínculo empregatício do contribuinte e a empresa MENDES JUNIOR.**

Ora, sua grande experiência profissional, conforme alega, tão somente aumenta a estranheza em relação aos valores recebidos em decorrência do seu vínculo trabalhista, ainda mais se consideradas a importância e responsabilidade de seu cargo numa empresa do porte da Mendes Júnior, conforme demonstrado pela Fiscalização.

Observa-se que, ao contrário do que sustenta o impugnante, a Fiscalização **não afirmou que a MM foi constituída para uma relação contratual específica, nem que o contrato previa exclusividade, mas demonstrou que no período objeto do lançamento a MM prestou serviços com exclusividade para a Mendes Júnior.**

Além disso, e principalmente, tem-se que tanto a Mendes Júnior, como o próprio contribuinte, regularmente intimados, **foram incapazes de comprovar qualquer prestação de serviços pela MM.**

É certo que no plano teórico não existe, como alega o impugnante, norma que vede um empresário de constituir empresa. No entanto, os elementos trazidos aos autos demonstram com absoluta clareza que no caso concreto **não houve prestação de serviços e a MM foi utilizada unicamente para viabilizar o recebimento dos rendimentos do Sr. Marcello Miceli decorrente do seu vínculo trabalhista com a Mendes Júnior.**

Por todo o exposto, correta a omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos de Pessoa Jurídica levantada como tal.

Da multa de ofício qualificada

A multa de ofício aplicada tem fundamento no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação do art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

.....
§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (...)

Conforme determina a norma legal, a multa de ofício é qualificada (duplicada) se verificada alguma das situações previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, que estabelecem:

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 do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação principal ou o crédito tributário correspondente.

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

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no art. 71 e 72.

De fato, conforme bem esclarecido pela Fiscalização **no item 8 do Termo de Verificação Fiscal, fls. 37 a 41, verifica-se no caso concreto a presença dos pressupostos para a qualificação da multa.**

(...)

Ressalto que foi uma alternativa utilizada de forma corriqueira denominada "Pejotização", conforme bem relatado pela fiscalização. O empregador solicita, e por vezes determina, que seu futuro empregado constitua uma pessoa jurídica e, desta maneira, estabelece uma relação contratual entre duas empresas. O objetivo aqui é apenas a economia ilegal de impostos e contribuições, uma vez que a tributação incidente sobre a pessoa física é bem maior do que sobre a pessoa jurídica.

É irrelevante se, para esse fim, a pessoa jurídica foi constituída de acordo com as formalidades legais a que estaria em tese obrigada e que cumpriu suas inúmeras obrigações acessórias, uma vez que a emissão de notas fiscais, a contabilização dos rendimentos, o cumprimento de obrigações fiscais acessórias e a tributação na pessoa jurídica **ocorreram justamente com o objetivo de afastar a correta tributação dos rendimentos pela pessoa física.**

(...)

Por fim, inaplicável ao caso o art. 112 do Código Tributário Nacional, uma vez que inexistente aqui, conforme visto, qualquer dúvida em relação à aplicação da lei tributária.

Deve, portanto, ser mantida a multa qualificada aplicada.

Do pedido de compensação

Quanto ao pedido de compensação dos tributos recolhidos pela MM Consultoria de Engenharia Ltda. ME, o Código Tributário Nacional, em seu art. 170, é expresso ao afirmar que a lei poderá permitir a compensação, desde que seja ela feita com a utilização de créditos líquidos e certos.

Não basta, assim, que existam pagamentos que eventualmente possam se tornar indevidos, é preciso que exista a certeza do pagamento indevido, bem como o valor atualizado do seu montante.

Assim, a pretensão formulada pelo recorrente não pode ser acolhida, pois tais créditos não eram líquidos e certos no momento da autuação nem no momento atual, o que, evidentemente, somente pode ocorrer, em tese, **após o julgamento definitivo deste processo na esfera administrativa.**

Ressalte-se, ainda, que, na situação dos autos, o contribuinte não é o credor do alegado crédito contra a Fazenda Nacional, com o qual pretende ver compensado o débito lançado em seu nome, sendo tal crédito oriundo de terceiro, no caso, a pessoa jurídica MM Consultoria de Engenharia Ltda. ME. De acordo com o princípio da entidade, o patrimônio da pessoa jurídica não se confunde com aquele dos seus sócios ou proprietários.

Veja-se, ainda, o que dispõe a Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012:

“Art. 68. É vedada a compensação de débitos do sujeito passivo, relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF, com créditos de terceiros”.

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

Feito o registro acima, e após detida análise, entendo que a pretensão recursal deve parcialmente prosperar.

Não obstante, dada a pertinência e por se amoldar perfeitamente ao caso vertente – com destaque para **a omissão de rendimentos apurada; a ausência de responsabilidade pelo recolhimento do IRPF, em face da obrigação de retenção na fonte; e a dedução dos tributos já recolhidos pela PJ do IRPF ora apurado** – vale transcrever excertos do voto-condutor proferido no acórdão nº 2202-008.694 (sessão de 04/10/2021), onde a conselheira relatora Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, com clareza, assim se manifestou sobre a matéria aqui recorrida, cujas razões de decidir perfilho:

Trata-se de Auto de infração lavrado em decorrência de omissão de rendimentos tributáveis decorrentes do trabalho com vínculo empregatício, recebidos de pessoa jurídica.

Conforme relatado, a lide se resume a saber se os valores recebidos pelo contribuinte em razão dos serviços prestados à empresa Mendes Júnior Trading e Engenharia S.A. por meio de contrato de prestação de serviços com a pessoa jurídica Alcaenge Engenharia Eireli caracterizam verbas de natureza salarial, uma vez ter a autoridade lançadora classificado, após análise de toda a situação fática e documental averiguada, que a relação contratual existente entre Pessoas Jurídicas **são na realidade relações reais de trabalho entre patrão**

e empregado, uma vez que, embora a contratação do profissional seja feita por meio de uma Pessoa Jurídica própria, constata-se que esta foi criada para atuação junto a um contratante e preenche todos os requisitos que caracterizam a relação de emprego, quais sejam, pessoalidade, habitualidade, onerosidade e subordinação.

O recorrente alega que sua empresa Alcaenge nada mais foi do que mera prestadora de serviços à Mendes Junior e apresenta no recurso voluntário teses de defesa já submetidas à apreciação de primeira instância, quais sejam:

1 – Da inexistência de irregularidade: histórico da relação de trabalho entre o Sr. Ewerton Alvarenga, a Alcaenge Engenharia Eireli e a Mendes Júnior Trading e Engenharia S.A.

Neste capítulo combate a alegação de que sua empresa ALCAENGE teria sido criada apenas para simular uma relação empregatícia, por ausência de provas nesse sentido. Após historiar sobre suas relações laborais como empregado da MENDES JUNIOR, relata que a ALCAENGE foi contratada para auxiliar em serviço, totalmente autônomo, de consultoria nos estudos de determinação da tecnologia construtiva a ser adotada em projeto de construção; discorre como se deu a realização da atividade e conclui que não há irregularidades na relação entre o contribuinte, a ALCAENGE e a MENDES JUNIOR, uma vez que a prestação de serviços entre as pessoas jurídicas se deu forma legal;

2 – Ausência de comprovação da prática de ato ilícito: ônus da prova da Receita Federal.

Neste capítulo relata que não há comprovação de que o recorrente praticou atos ilegais no período fiscalizado, pois não houve qualquer vínculo como pessoa física capaz de caracterizar os ilícitos apontados; que os serviços prestados pela ALCAENGE são alicerçados na capacidade técnica de seu sócio diretor; que deveria estar demonstrada a subordinação alegada pela fiscalização para justificar a desconsideração da personalidade jurídica da ALCAENGE, o que a fiscalização nem mesmo tentou demonstrar e a DRJ se apegou apenas na inexistência de relatório de medição ou conclusões sobre os serviços de engenharia consultiva prestados pela empresa, sob a equivocada pretensão de ser este algum tipo de requisito a ser observado para aferição da subordinação, o que não existe; que para comprovar a ausência de subordinação basta verificar que o recorrente sequer morava no mesmo local da sede da empresa, de forma que não tinha qualquer obrigação de comparecimento à mesma e poderia realizar serviços da maneira que bem entendesse, ou seja, o fisco não comprovou que o recorrente tinha obrigação de comparecer todos os dias, que havia controle de horário, ou qualquer outro meio de gerência empresarial; que o fisco equivoca-se ao confundir recontração de empregado com início de um contrato de prestação de serviços celebrado entre as empresas; que o montante que a ALCAENGE recebia era inferior ao salário que recebia como celetista, de forma que não seria lógico simular uma prestação de serviços para receber R\$ 8.000,00 a menos a ainda perder todos os benefícios decorrentes da relação laboral, e que por isso não faz sentido a tese da fiscalização no sentido que seria vantajosa a opção por receber através de uma pessoa jurídica; que o lapso entre o término do vínculo do empregatício (7/2012) e o início da prestação do serviço de consultoria (1/2013) deixa claro que não se tratou de continuidade de uma relação anterior, mas de uma nova oportunidade;

Por serem argumentos que se confundem ou se complementam, analiso esses dois tópicos em conjunto.

A legislação trabalhista assim prevê:

Art. 3º - Considera-se empregado, toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.

Parágrafo único - Não haverá distinções relativas à espécie de emprego e à condição de trabalhador, nem entre o trabalho intelectual, técnico e manual.

Art. 9º **Serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação."**

Por sua vez, a Lei nº 8.212, de 1991, assim estabelece:

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;

Posteriormente foi editada a Lei nº 11.196, de 2005, cujo artigo 129, disciplina que:

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.

Deve-se frisar inicialmente que a redação do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, não deixa dúvidas quanto à possibilidade de contratação de prestação de serviço intelectual (de natureza científica, artística e cultural) a ser executado de maneira eventual por pessoa jurídica, sujeitar-se às legislações fiscal e previdenciária aplicável às pessoas jurídicas.

Entretanto, noto inicialmente que no caso concreto a fiscalização apurou que não foi apresentado nenhum produto gerado da relação contratual alegada, ou seja, **não há comprovação que houve prestação de trabalho intelectual**, o que atrairia a aplicação do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005: não há nenhum Parecer, Laudo, ou resultado de trabalho científico.

(...)

Ademais, o limite para diferenciar a existência de uma relação de emprego simulada em forma de contrato de prestação de serviços, e assim estabelecer a forma de tributação ao caso concreto, **está na comprovação da presença simultânea dos requisitos legais, quais sejam continuidade, subordinação, onerosidade e pessoalidade**.

Nesse sentido, conforme exposto pela DRJ (fls. 563), *não haveria impedimento algum para que a empresa criada, de acordo com o direito de livre associação para fins lícitos, viesse a ser constituída. Coisa diversa, no entanto, é atribuir os rendimentos decorrentes deste caso concreto à pessoa jurídica, visto que a execução do contrato, ante a natureza*

personalíssima das obrigações, ficava a cargo do contribuinte e não da citada empresa, além dos outros requisitos existentes e inerentes à relação empregatícia como veremos a seguir.

No caso concreto, a empresa contratada (ALCAENGE) **era de propriedade exclusiva do contribuinte, que prestou serviços exclusivamente à MENDES JUNIOR, não possuía empregados e recebia, no período do contrato, pagamentos mensais fixos, de forma que o Sr. Ewerton exercia pessoalmente o serviço, de forma onerosa e continuada (tanto que recebeu pagamentos mensais e prestou o serviço de maneira permanente)**, não pairando dúvidas quanto à prestação do serviço de forma pessoal, onerosa e continuada, fato que o próprio contribuinte não mais discute no recurso apresentado.

Quanto ao quesito da subordinação (argumento maior do contribuinte para fundamentar sua tese de que não houve demonstração pela fiscalização de que estar-se-ia diante de um contrato de trabalho e não de prestação de serviços), alega que para comprovar a ausência de subordinação bastaria verificar que ele sequer morava no mesmo local da sede da empresa, de forma que não tinha qualquer obrigação de comparecimento na mesma e poderia realizar serviços da maneira que bem entendesse, de forma que o fisco não comprovou qualquer meio de gerência empresarial.

A respeito do tema, cito trechos do voto do Acórdão 2201-004.378, em sessão de 3, de abril de 2018, proferido pelo Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira:

Porém, não se pode, sob pena de ofensa ao direito, entender que qualquer forma de direção da prestação de serviços é a subordinação típica das normas trabalhistas.

Esta, a subordinação trabalhista, se apresenta em duas situações específicas.

A primeira se observa quando o empregador, no nosso caso o contratante da prestação de serviços conduz, ordena, determina a prestação de serviços. É a chamada subordinação subjetiva onde o prestador de serviços, o trabalhador, recebe ordens específicas sobre seu trabalho, assim entendida a determinação de como trabalhar, de como executar as tarefas a ele, trabalhador, atribuídas. É a subordinação típica, aquela presente no modelo fordista-taylorista de produção. Modernamente, encontramos o segundo modelo de subordinação, erroneamente chamado por muitos de subordinação jurídica. Não se pode admitir tal denominação, quanto mais a afirmação que esta subordinação decorre do contrato. Ora, qualquer contrato imputa direitos e deveres e por certo, desses decorre subordinação jurídica, posto que derivada de um negócio jurídico que atribui obrigações.

Essa moderna subordinação é a chamada subordinação estrutural, nos dizeres de Maurício Godinho Delgado. É a subordinação consubstanciada pela inserção do trabalhador no modelo organizacional do empregador, na relação institucional representada pelo fluxo de informações e de prestação de serviços constante do negócio da empresa contratante desses serviços.

Mister realçar que é por meio da subordinação estrutural que o empregador, o tomador de serviços que subordina o prestador, garante seu padrão de qualidade, uma vez que controla todo o fluxo da prestação dos serviços necessários a consecução do mister constante de seu objeto social, ou seja, é por meio de um modelo de organização que há o padrão de qualidade necessário e o controle das

atividades e informações imprescindíveis para a prestação final dos serviços, para a elaboração do produto, para a venda da mercadoria que é o fim da atividade econômica pretendida pelo contratante dos serviços, pelo empregador.

De fato, a subordinação deve ser comprovada pelos fatos apurados na prestação do serviço. No caso, considerando a natureza do serviço prestado, pouco importa o local de residência do Sr. Ewerton ou ainda se ele comparecia todos os dias na empresa, pois a tendência mundial, aliada às tecnologias, é que muitos trabalhos, principalmente aqueles que demandam conhecimentos técnicos, possam ser realizados sem a necessidade de comparecimento presencial diário nas repartições; a subordinação nesse caso não se amolda ao tipo de subordinação tradicional, mas, de outra forma, clara está a presença da chamada “subordinação estrutural”. (...)

Além disso, no item 4.1 do contrato pode-se constatar a existência de cláusula contratual que assegura à MENDES JÚNIOR exclusividade sobre os trabalhos executados pela Alcaenge, ou seja, a Alcaenge, **cujo único sócio é o sr. Ewerton, ex-empregado da Mendes Junior, prestava serviços exclusivamente à Mendes Junior, e os resultados de suas pesquisas eram de exclusividade da Mendes Júnior**. A exclusividade de fato não representa requisito necessário à caracterização da subordinação, mas é um forte indício, pois não há como negar, nesse caso, a inexistência de autonomia ou de independência do Sr. Ewerton à sua fonte exclusiva de renda, a Mendes Júnior.

Ademais, os trabalhos desenvolvidos pelo Sr. Ewerton **são verdadeiras atividades ligadas às rotinas operacionais da empresa MENDES JUNIOR**, eis que, no ramo no qual opera, serviços de consultoria são de necessidade permanente e estão relacionados à atividade fim da empresa, senão vejamos:

73. O serviço prestado consistia, na primeira fase da consultoria, no auxílio aos membros do grupo de trabalho da Mendes Júnior, reuniões e eventuais visitas técnicas a fornecedores de tecnologia e de materiais, para a escolha da tecnologia construtiva.

...

Posteriormente, na segunda fase da consultoria, o serviço consistiu no planejamento da execução da obra, de logística, tempos e movimentos.

(...)

Ainda conforme apurado pela fiscalização, a Mendes Junior foi intimada duas vezes a apresentar documentação comprobatória da prestação dos serviços e nada, além do contrato que rege a relação, foi apresentado. A mesma solicitação de apresentar algo que comprovasse a prestação de serviços pela ALCAENGE, foi feita ao Sr. Ewerton **e nenhum documento foi encaminhado**. (...)

O Sr. Ewerton já trabalhava para a MENDES JUNIOR como empregado no ano anterior ao do lançamento e, como ele mesmo afirma, “depois de adquirir relevante experiência ao longo de sua carreira no setor de Engenharia...”, ou seja, mesmo diante de tanta experiência constituiu empresa que prestou serviços exclusivamente para a empresa da qual foi empregado; além disso, como ele mesmo afirma, estaria “cansado da rotina subordinada de um empregado, resolveu montar sua própria empresa para poder prestar serviços de forma autônoma, fazendo seu próprio horário”, ou seja, prestou serviços com exclusividade à empresa que ele mesmo afirma que estaria cansado de sua rotina, e ainda, na sequência assume novo ‘contrato de prestação de serviço’ com essa mesma empresa,

voltando à mesma rotina de empregado que alegara ter-se cansado, de forma que diante da conjugação de tais fatos, aliados à farta narrativa fática constante no relatório fiscal, entendo que restaram evidenciados os requisitos de relação de emprego.

(...)

Se considerarmos que o contribuinte recebeu no ano o valor de R\$ 395.650,00 (valor do lançamento) tem-se que o valor médio de pagamento mensal foi de R\$ 32.970,83, o que corrobora para derrubar sua tese.

Em conclusão, sem razão o contribuinte neste Capítulo.

3 - Da ausência de responsabilidade pelo recolhimento do IRPF: Obrigação de retenção na fonte.

Neste capítulo o contribuinte pretende que, caso as alegações anteriores não sejam acatadas, pugna pela ausência de responsabilidade uma vez que o IRRF teria de ser recolhido pela MENDES JUNIOR na condição de fonte pagadora.

Aqui trago novamente os ensinamentos do Parecer Normativo SRF nº 1/2002, já transcritos pela DRJ, que concluiu que a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção e recolhimento do imposto extingue-se, no caso de pessoa física, no prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, que, não o fazendo espontaneamente, sujeita-se ao lançamento de ofício com os acréscimos que lhe são próprios:

IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE. RESPONSABILIDADE.

Quando a incidência na fonte tiver a natureza de antecipação do imposto a ser apurado pelo contribuinte, a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção e recolhimento do imposto extingue-se, no caso de pessoa física, no prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, e, no caso de pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual.

(...)

14. Por outro lado, se somente após a data prevista para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, após a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, for constatado que não houve retenção do imposto, o destinatário da exigência passa a ser o contribuinte. Com efeito, se a lei exige que o contribuinte submeta os rendimentos à tributação, apure o imposto efetivo, considerando todos os rendimentos, a partir das datas referidas não se pode mais exigir da fonte pagadora o imposto.

Nesse mesmo sentido, transcrevo a **Súmula CARF nº 12**, de observância obrigatória por todos que aqui atuam como Conselheiros:

Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a constituição de crédito tributário na pessoa física do beneficiário, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção.

(...)

5 - Da dedução dos tributos já recolhidos com base nos rendimentos do ano de 2013.

Neste capítulo requer, caso não prevaleça as razões apontadas nos capítulos anteriores, que os tributos recolhidos pela ALCAENGE sejam deduzidos do IRPF apurado no lançamento, uma vez que teriam sido pagos sobre o mesmo rendimento, de modo a evitar a bitributação, afastando-se ainda a multa correspondente.

Nesse aspecto, entendo que a pretensão **merece prosperar**. O contribuinte pleiteia que os valores recolhidos a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sejam deduzidos do IRPF apurado no lançamento que se discute.

Inicialmente friso que o pedido feito no recurso se limita à pretensão de que sejam **deduzidos do IRPF apurado no lançamento os valores recolhidos pela Alcaenge a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS (fl. 598 – item 79 e seguintes do recurso), afastando-se a multa corresponde**.

Transcrevo excertos do voto proferido no Acórdão 2202-004.869, da lavra do Conselheiro Ronnie Soares Anderson, Presidente desta Turma, que se pronunciou sobre pedido semelhante:

No que tange à possibilidade de dedução dos valores pagos pela... a título de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins do montante de IRPF lançado, **assiste razão ao recorrente**.

Partilha-se do entendimento já consolidado no âmbito do CARF conforme o qual, em casos similares ao ora enfrentado, **devem ser aproveitados os tributos já pagos pela pessoa jurídica verificada como sendo mera interposta pessoa do verdadeiro titular dos rendimentos de pessoa física**.

Trata-se de uma única capacidade contributiva, e as receitas oneradas pelos tributos da legislação atinente às pessoas jurídicas consubstanciam-se de fato, em rendimentos e proventos da pessoa física do recorrente, consoante a reclassificação promovida pela autoridade lançadora verificou, **e que já foram parcialmente onerados por tributos federais**.

Tendo em vista tais constatações, a não consideração desses tributos como compensáveis **constituiria-se em locupletamento indevido da Fazenda Pública**, caso de todo denegada no âmbito administrativo. E, se condicionada à posterior formulação de pedido de restituição por parte da pessoa jurídica, possivelmente **implicaria violação ao princípio da eficiência e da duração razoável do processo, podendo acarretar, inclusive, em decadência do direito creditório correspondente**.

Tem-se por bastante felizes e pertinentes as seguintes considerações do relator do Acórdão nº 9202-002764, j. 06/08/2013, Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, as quais peço a devida vênua para transcrever:

Entendo que, tendo sido **desconsiderada a validade de um ato simulado, devem ser também desconsiderados todos seus efeitos e buscados os efeitos do ato dissimulado**. Ora, a imputação dos valores pagos pela pessoa jurídica, referentes à atividade que de acordo com a própria fiscalização não teria sido por ela exercida, **é uma mera consequência lógica e necessária ao lançamento**. De outra forma, penso que não realizar a imputação dos valores pagos pela pessoa jurídica aos valores devidos pela pessoa física, decorrentes da mesma atividade, **seria uma incoerência interna, desconsiderando-se somente uma parte do ocorrido**.

Na mesma senda, tem-se, dentre vários outros, os Acórdãos nos 9202-002451 (j. 08/11/2012), 9202-002451 (j. 08/11/2012), 106-14244 (j. 20/10/2004), 9202-003.665 (j. 09/12/2015), 9202-004.458 (j. 23/11/2016), 2402-005.703 (j. 15/03/2017), e 2202-004.008 (j. 04/07/2017).

O contribuinte demonstra por meio do anexo intitulado “doc. 6”, às fls. 313 a 322 que efetuou recolhimentos a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, **que deverão, caso tenham sido efetivamente recolhidos, ser deduzidos do IRPF apurado no presente lançamento.**

Com isso, a multa **deverá** incidir sobre os valores remanescentes.

Destarte, restando demonstrada a omissão de rendimentos recebidos do trabalho com vínculo empregatício – não descuro, dentre outros fatores que dos reembolsos de despesas acostados, o Recorrente é qualificado como Gerente de Engenharia da empresa, aliado ao fato de o contrato firmado entre as partes é assinado pela Diretora de Recursos Humanos da MENDES JUNIOR, aliás como bem fundamentado na decisão recorrida (fls. 485/488) – além da existência de elementos consistentes comprovando a conduta capaz de ensejar a aplicação de multa qualificada nos anos-calendários de 2011 a 2013, sobretudo diante da caracterização das condutas tipificadas nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, consubstanciadas em **fraude fiscal**, ao impedir e retardar a ocorrência do fato gerador, resultando na supressão do imposto devido nos exercícios autuados, correta a ação fiscal e a decisão recorrida no particular.

No que tange à aplicação da multa diante da omissão de rendimentos apurada, melhor sorte não lhe socorre. De fato, sua incidência decorre de expressa previsão legal (art. 44 da Lei nº 9.430/96), **não podendo ser reduzida e nem dispensada**, cabendo ao Fisco aplicá-la na apuração e cálculo do imposto devido, por força do dever funcional. Enquanto vigentes os dispositivos legais devem ser cumpridos, principalmente em se tratando da administração pública, cuja atividade está atrelada ao princípio da estrita legalidade.

Todavia, com a edição da Lei nº 14.689/2023 (que importou na alteração do art. 44 da Lei nº 9.430/96, inclusive com inclusão do inciso VI em seu § 1º), o percentual da multa qualificada **foi reduzido para 100%**, urgindo sua incidência no presente feito, ancorado no art. 106, “c” do CTN, que prevê a retroatividade benigna da lei a fato pretérito quando se tratar de cominação de penalidade menos severa, o que ocorre no contexto dos autos, sobretudo diante da ausência de notícia da prática recidiva prevista no § 1º-A do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (incluído pela Lei nº 14.689/2023).

No mesmo sentido, deverá ser **oportunizada** a dedução dos valores eventualmente arrecadados a título de tributos no período autuado pela MM Consultoria de Engenharia Ltda. ME, cuja receita foi desclassificada e considerada rendimentos auferidos pelo contribuinte, pessoa física.

Em relação às supostas inconstitucionalidades aventadas, com especial destaque para a natureza confiscatória e abusiva da multa qualificada aplicada, nada a prover. Como é sabido, este CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade e ilegalidade de lei tributária, cuja matéria aliás está pacificada por meio da Súmula nº 2:

Sumula nº 2

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

Enquanto vigentes, os dispositivos legais devem ser aplicados, principalmente em se tratando da administração pública, cuja atividade está atrelada ao princípio da estrita legalidade.

Quanto à possibilidade de **terceirização** para a execução das atividades da empresa contratante, inclusive suas atividades-fim, de fato, a mesma foi deliberada no julgamento da ADC nº 66/DF pelo STF, restando reconhecida a constitucionalidade do art. 129, da Lei nº 11.196/2005, onde a Min. Cármen Lúcia, em seu voto, faz apontamentos sobre a necessidade de se assegurar a liberdade de organização da atividade econômica empresarial, dotando-a da flexibilidade e da adequação atualmente exigidas, e da necessidade de compatibilização com os valores sociais do trabalho, culminando com o edição do Tema 725:

Tema 725: É lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, mantida a responsabilidade subsidiária da empresa contratante.

Não obstante, também ressaltou em seu voto que eventual conduta de maquiagem do contrato deverá ser avaliada, ante ao fato de inexistir no ordenamento constitucional garantias ou direitos absolutos. Logo, indene de dúvida que, mesmo após a vigência do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, não há óbice que o Fisco promova eventual desconsideração da contratação da PJ prestadora de serviços intelectuais, desde que demonstrado que os serviços contratados foram efetivamente prestados pelo sócio da PJ **na condição de empregado (constatação da existência de vínculo empregatício), além da ocorrência das irregularidades e simulações na constituição e contratação das aludidas empresas terceirizadas.**

E, trazendo a regra para o caso vertente, tem-se que a fiscalização comprovou que a prestação dos serviços ocorreu direta e exclusivamente pelo sócio, reclassificando assim os valores recebidos como rendimentos do trabalho, considerando a identificação no negócio jurídico dos pressupostos da relação de emprego com a MENDES JUNIOR, de modo que a tributação dos rendimentos apurados deverá ocorrer na pessoa física, aliás como bem descrito no termo de verificação fiscal (fls. 14/42), calhando assim na manutenção da autuação no particular.

Quanto ao entendimento jurisprudencial trazido para justificar as pretensões recursais, o mesmo nesta seara é improfícuo, porquanto as decisões, mesmo que colegiadas, sem um normativo legal que lhe atribua eficácia, não se traduzem em normas complementares do Direito Tributário, e somente vinculam as partes envolvidas nos litígios por elas resolvidos.

Na mesma toada, tem-se que a doutrina também não é oponível ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade, tudo à inteligência do art. 150, I, da CF/88.

Em relação ao pedido de dilação probatória, com especial destaque para eventual apresentação de novo suporte probatório documental, não vislumbro a sua eventual necessidade, visto que o processo se encontra suficientemente instruído e é contundente em demonstrar a sujeição passiva em relação à matéria autuada. Ademais no processo fiscal a produção probatória

somente se justifica se necessária à formação de convicção do julgador (art. 18 do Decreto nº 70.235/72), o que se torna despiciendo no presente feito.

Por fim, vale relembrar que o lançamento rege-se por expressa determinação legal, sendo portanto a atividade fiscal vinculada e obrigatória, na exata dicção do art. 142 do CTN, competindo ao Fisco revisar as declarações de ajuste, calcular a exigência e constituir o crédito tributário, sob pena de responsabilidade funcional.

Conclusão

Ante o exposto, voto por rejeitar a preliminar de decadência suscitada, e no mérito em DAR PARCIAL PROVIMENTO ao presente recurso, para reduzir a multa qualificada aplicada ao percentual de 100%, com base no art. 44, § 1º, VI da Lei nº 9.430/96, bem como sejam deduzidos os valores eventualmente recolhidos no período atuado, cuja receita foi desclassificada e considerada como rendimentos recebidos de pessoa física.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto