



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10830.009524/2003-06  
**Recurso n°** - Voluntário  
**Acórdão n°** 2201-002.506 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 09 de setembro de 2014  
**Matéria** IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS  
**Recorrente** ANDRE LUIZ FERREIRA AGUERA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**  
Exercício: 1998, 1999, 2000, 2001

DECADÊNCIA. PRAZO ESTABELECIDO NO CTN. EXTRATOS DE PROCESSAMENTO DAS DECLARAÇÕES. INEXISTÊNCIA DE HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

Os extratos de processamento das declarações apresentadas à Receita Federal não representam a expressa homologação dos créditos tributários, cujo prazo decadencial está estabelecido no Código Tributário Nacional.

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS A HOMOLOGAÇÃO. EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO. AUSÊNCIA DE DOLO FRAUDE OU SIMULAÇÃO. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º.

Nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, havendo previsão legal e ocorrendo o pagamento antecipado da exação, aplica-se ao lançamento o prazo decadencial expresso no art. 150, § 4º, considerando-se como marco inicial a data da ocorrência do fato gerador, que, no caso do IRPF, é o último dia do ano-calendário, salvo se houver constatação de dolo, fraude ou simulação.

RENDIMENTOS. PRESTAÇÃO INDIVIDUAL DE SERVIÇOS. SUJEITO PASSIVO. ANTERIOR A VIGÊNCIA DA LEI Nº 11.196. TRIBUTAÇÃO. PESSOA FÍSICA. APLICAÇÃO DA TABELA PROGRESSIVA.

São tributáveis na pessoa física os rendimentos provenientes de prestação de serviços de natureza personalíssima, cujo fato gerador tenha ocorrido antes da vigência da Lei nº 11.196/2005, nas situações em que o contribuinte constituiu empresas por meio das quais realiza contratos de prestação de serviços.

APLICAÇÃO DE LEI SUPERVENIENTE AO FATO GERADOR. AUSÊNCIA DE CARÁTER INTERPRETATIVO.

Inaplicável o art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, a fatos geradores pretéritos, uma vez que dito dispositivo legal não possui natureza interpretativa, mas sim instituiu um novo regime de tributação.

**MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. REITERAÇÃO. INAPLICABILIDADE.**

Salvo as situações em que exista evidente intuito de fraude ou conluio por parte do contribuinte, descabe a qualificação da multa em relação aos rendimentos reclassificados em decorrência da prestação de serviços de caráter personalíssimo. A reiteração da infração, quando apurada no mesmo lançamento tributário, não é motivo suficiente para a qualificação da multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher a preliminar de decadência, relativamente ao ano-calendário de 1997. No mérito, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%. Vencidos os Conselheiros Nathalia Mesquita Ceia, Guilherme Barranco de Souza (Suplente convocado) e Vinicius Magni Verçoza (Suplente convocado), que deram provimento integral ao recurso. Fez sustentação oral pelo Contribuinte o Dr. Paulo Ayres Barreto, OAB/SP 80.600.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

**MARIA HELENA COTTA CARDOZO – Presidente.**

(ASSINADO DIGITALMENTE)

**FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA – Relator.**

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente), Vinicius Magni Verçoza (Suplente convocado), Guilherme Barranco de Souza (Suplente Convocado), Francisco Marconi de Oliveira, Eduardo Tadeu Farah, Nathalia Mesquita Ceia. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Gustavo Lian Haddad. Presente ao Julgamento o Procurador da Fazenda Nacional, Dr. Jules Michelet Pereira Queiroz e Silva.

## Relatório

Neste processo foi lavrado o auto de infração de IRPF (fls. 398 a 401), referente aos exercícios 1998 a 2001, por classificação indevida na Declaração de Ajuste dos rendimentos recebidos na condição de pessoa física, apurando-se R\$ 523.019,10 de imposto, sobre o qual foi acrescida a de multa de ofício de 150% e dos juros de mora.

A auditoria, no Termo de Verificação Fiscal informa que a ação fiscal foi instaurada em razão de Representação Fiscal encaminhada pela DRF/Uberlândia/MG, estando o contribuinte no rol de pessoas físicas e jurídicas investigadas por aquela Delegacia, em atendimento à decisão judicial, no programa de combate à sonegação fiscal e lavagem de dinheiro. O fiscalizado, intimado para notificar a origem dos recursos que possibilitaram a realização dos depósitos e/ou créditos, efetuados em 1998, em contas bancárias das instituições financeiras Banco de Boston S/A Montevideo e Nassau Branch of BankBoston N.A, situadas no exterior, informou que eram, basicamente, da distribuição de lucros, apurados em 1997, em sua empresa ALFA CONTATOS COMERCIAIS S/C LTDA., CNPJ. 01.474.234/0001-33. Ainda, que no ano-calendário seguinte foi beneficiário da distribuição de lucros em outra empresa da qual era sócio, a ML CONSULTORIA EMPRESARIAL S/C LTDA., CNPJ 02.470.609./0001-50.

Na ocasião, o contribuinte apresentou, dentre outros documentos, cópia das fls. 26 e 27 do Livro Diário da empresa ALFA e de Notas Fiscais de prestação de serviços relacionadas no Diário desta empresa, bem como cópia de “DOC” cujo destinatário foi o BANCO DE BOSTON, com o valor de R\$ 719.574,00, e extratos de sua conta no CITIBANK, onde se verifica o débito, em 1º de outubro de 1998, correspondente a este DOC, bem como o cheque compensado, em 26 de agosto de 1998, no valor de R\$ 215.000,00. Informou, ainda, que em relação às Notas Fiscais de números 9 a 12 (que somadas totalizaram R\$ 1.370.841,80), da empresa ALFA, emitidas em nome de Ana Cláudia Nasser Dorça, Alfredo Guilherme Dorça, Andréa Cristina Nasser Dorça e Luiz Humberto Dorça, não existia contrato de prestação de serviços, uma vez que o acordo entre as partes teria sido verbal. Também, não foram apresentadas as Notas Fiscais da ALFA, referente aos serviços prestados à Rádio Televisão de Uberlândia Ltda., nem a Nota Fiscal de número 20, do serviço prestado à ACD Sistema de Radio e Televisão Ltda.

Em seguida, o período fiscalizado foi estendido aos anos calendário 1997 a 2000, concluindo a auditoria que as receitas atribuídas às pessoas jurídicas, que geraram as distribuições de lucros declaradas em DIRPF como rendimentos isentos pelo contribuinte, constituíam-se, de fato, em rendimentos da própria pessoa física. Assim, procedeu à tributação na pessoa física, mediante reclassificação dos rendimentos declarados como isentos para tributáveis.

O contribuinte apresentou a impugnação tempestiva (fls. 435 a 483), instruída de documentos, na qual argui: “homologação expressa dos lançamentos relativos aos anos-base de 1997, 1998 e 1999”, “decadência do direito de o fisco rever o lançamento referente ao ano-base de 1997”, “a constituição das pessoas jurídicas não configura simulação – as pessoas jurídicas existiram de direito e de fato” há “várias opções (lícitas) para a estruturação dos negócios”, “impossibilidade da cobrança de multa fixada em 150% do valor do tributo”, “impossibilidade

de utilização da taxa Selic como índice de juros de mora” e “improcedência do arrolamento dos bens”.

Os membros da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento São Paulo II (SP), por meio do Acórdão 17-48.566 (fls. 781 a 813), de 17 de fevereiro de 2011, por unanimidade de votos, julgaram improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Cientificado pessoalmente em seis de abril de 2011 (fl. 819), o contribuinte, representado por procurador legalmente habilitado, interpôs o recurso voluntário em quatro de maio de 2011 (fls. 838 a 896), no qual alega:

### **I - Inexistência de simulação.**

As figuras de dissimulação e simulação são tratadas de forma distintas na legislação tributária. A primeira introduzida pela Lei Complementar nº 104/2001, no art. 116 do CTN, parágrafo único. A segunda, simulação absoluta, passou a ser a do art. 116, VII, do CTN. Esta, conclui, teria fundamentado o auto de infração. Tanto é que a auditoria teria citado, expressamente, o art. 102 do Código Civil de 1916, reproduzido no § 1º do art. 167 do Código atual. Entretanto, a alegação fiscal não se enquadra em nenhuma das hipóteses previstas no citado dispositivo. E, sendo simulação absoluta, a nulidade do negócio jurídico somente poderia ser declarada pelo Poder Judiciário.

O que constaria dos livros fiscais corresponderia aos fatos efetivamente ocorridos. A constituição das empresas ALFA e ML produziram exatamente os efeitos típicos do negócio jurídico proposto e não existiu qualquer ato jurídico aparente para acobertar os fatos reais, tão pouco intuito fraudatório para causar prejuízo aos cofres públicos.

Teria constituído as referidas pessoas jurídicas valendo-se de seu magno direito de livre iniciativa, visando à obtenção de lucro por meio da exploração de atividade econômica lícita.

A constituição de pessoas jurídicas para prestação de serviços a terceiros, ainda que de caráter personalíssimo, não configura simulação, pois a Lei nº 11.196/2005, em seu art. 129, possuiria permissivo expresso ao exercício dessas atividades por empresas, e aplica-se a essas situações o regime fiscal afeto às pessoas jurídicas. A jurisprudência do CARF ratificaria tal assertiva. Cita os acórdãos nºs 106-14.244, (que deu provimento parcial ao recurso voluntário para desqualificar a multa), 104-14.898, (que deu provimento parcial ao recurso voluntário para desqualificar a multa), 104-22.408 e 2202-00.252

### **II - Houve expressa homologação dos créditos tributários exigidos e decadência do ano de 1997.**

A autoridade fiscal não poderia rever os lançamentos efetuados, pois já estavam expressamente homologados. E, ainda que fosse permitido ao fisco fazê-lo, o prazo decadencial deveria ser respeitado para o ano calendário de 1997, uma vez que existindo pagamento antecipado e não havendo a pretensa simulação, deveria ser aplicado o prazo disposto no art. 150, § 4º do CTN, mesmo que o pagamento do tributo tenha sido efetuado pelas pessoas jurídicas das quais o recorrente é sócio.

O contribuinte também defende que, por outro lado, independentemente de ter havido ou não pagamento antecipado, o prazo para decadência para o fisco constituir o crédito tributário seria sempre o do art. 150, § 4º do CTN.

### **III - O procedimento encontra fundamento no art. 129 da Lei nº 11.196/2005.**

O art. 129 da Lei nº 11.196/2005 visou conferir uma tributação mais justa aos contribuintes, assegurando maior segurança jurídica, não introduzindo nada de novo ao ordenamento jurídico. A justificação, advinda do Projeto de Lei de Conversão da MP nº 252/2005 (PVL 23/05), teria deixado claro que a norma é interpretativa e veio para solucionar as controvérsias existentes, reconhecendo que os serviços de consultoria e assessoria, assim como os do recorrente, poderiam ser prestados por pessoas jurídicas, sujeitando-se às respectivas regras tributárias. E, sendo interpretativa, a norma seria aplicada aos fatos geradores objeto da autuação em epigrafe, à luz do art. 106, I, do CTN.

### **IV – Licidade na estruturação dos negócios da ALFA e ML.**

A constituição das empresas para o exercício das atividades empresariais é lícita e encontra amparo na legislação tributária federal e no art. 170 da Constituição, sendo insuscetível de qualquer questionamento pelo Fisco. Os rendimentos foram auferidos pela pessoa jurídica e não pela física, conforme devidamente registrados livros fiscais, inclusive o de ISS, evidenciando a lisura e a boa fé.

Mesmo que fosse possível atribuir as receitas auferidas pelas pessoas físicas à pessoa física do sócio, haveria de se considerar o direito de deduzir da base de cálculo do imposto todas as despesas escrituráveis em livro caixa (art. 75 do RIR) incorridas pelas pessoas jurídicas, bem como a compensação integral dos tributos recolhidos.

### **V - Das alegações fiscais e das provas do recorrente**

As empresas ALFA e ML existiram de direito de fato, e mantiveram a escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão, como reconhecido no Termo de Verificação Fiscal.

Alega que a auditoria caracterizou as pessoas jurídicas que apresentaram prejuízos como empresas verdadeiras e descaracterizou as que auferiram lucro para tributá-lo na pessoa física.

Contesta a fragilidade das declarações levadas a termo pela autoridade fiscal, em especial da declaração do Sr. Antonio Del Col Santichole locador do imóvel da empresa ALFA, e argui que a mera transcrição de uma declaração não pode sobrepor à prova concreta.

Também, que seria irrelevante o fato de as empresas não possuírem empregados para reconhecimento de sua existência. A distribuição desproporcional dos lucros aos sócios não interfere na relação jurídica.

### **VI - Impossibilidade da cobrança de multa fixada em 150% do valor do tributo**

Questiona o percentual da multa aplicada, afirmando que não se configurou a hipótese de simulação. Diz que não se verifica no caso qualquer indicio de fraude a dar sustentação à imposição da multa qualificada nos termos do artigo 44, inciso II da Lei 9.430/1996. O atendimento a todas as solicitações do Fisco, a observância da legislação societária e tributária e a exatidão dos registros contábeis evidenciam, desde logo, a correta

atuação das empresas ALFA e ML. Os tributos incidentes sobre os rendimentos da pessoa física, bem como das pessoas jurídicas foram integralmente recolhidos, razão pela qual não se pode cogitar sequer da cobrança da multa no percentual de 75%.

Além da impossibilidade de subsunção do fato a descrição legal que autoriza a aplicação da multa qualificada, entende que esta não pode prevalecer, por ser manifestamente confiscatória e desproporcional.

### **VII - Improcedência do arrolamento dos bens**

Questiona, ainda, o arrolamento dos bens efetuado ao amparo do artigo 64 da Lei 9.532/97, porque não incorreu em qualquer infração como defendido ao longo da impugnação e também porque entende que a matéria não poderia ser tratada por lei ordinária, a teor do artigo 146 da Constituição, que delega à lei complementar dispor sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

Por fim, protestando por provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, em especial pela juntada de novos documentos, requer que seja julgado improcedente o auto de infração, extinguindo-se o crédito tributário nele consolidado, bem como determinando-se o cancelamento do termo de arrolamento de bens lavrado, como medida de Justiça.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Francisco Marconi de Oliveira

O recurso voluntário é tempestivo e, atendidas as demais formalidades, dele tomo conhecimento.

O lançamento em questão decorre da reclassificação dos rendimentos da pessoa física dos serviços de natureza personalística, declarados nas pessoas jurídicas Alfa Contatos Comerciais S/C Ltda. e ML Consultoria Empresarial S/C Ltda., com aplicação de multa qualificada. Contempla fatos geradores dos anos-calendário 1997 a 2000 e foi encerrado em 19 de dezembro de 2003 (fl. 427).

Em resumo, o sujeito passivo alega que inexistiu a simulação, pois as empresas ALFA e ML existiram de direito de fato, possuem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão, e seus negócios jurídicos são lícitos e válidos, pois estariam embasados no art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005. E, se entendido válido o lançamento na pessoa física, que estes teriam sido homologados e, por consequência, extintos. Em última análise, que seria inaplicável a multa qualificada e homologado o crédito tributário ou ocorrido a decadência dos tributos apurados em relação ao ano calendário 1997. E, se mantido o lançamento, que seja permitido o aproveitamento dos tributos recolhidos e das despesas passíveis de dedução no livro caixa para apuração da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física. Por último, questiona o arrolamento de bens.

Inicialmente, cabe esclarecer que o arrolamento de bens efetuado, à época, nos termos do art. 64 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997 e art. 75 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, normatizada na Receita Federal pela IN SRF nº 264/2002, não é objeto de objeto do litígio. Isso é questão meramente administrativa e não faz parte da exigência do auto de infração.

### **Homologação expressa do crédito tributário e decadência dos fatos geradores do IRPF 1997**

Descabe a argumentação do sujeito passivo em relação à expressa homologação dos créditos relativos aos anos-base de 1997 (exercício de 1998), 1998 (exercício de 1999) e 1999 (exercício de 2000) pela Receita Federal, conforme atestariam os documentos que instruíram a impugnação administrativa (extratos dos lançamentos, fls. 530 a 532). Ocorre que tais documentos apenas “mostra como ficaram os dados” da declaração do contribuinte “após o processamento”, como está textualmente expresso. Isso não representa homologação, nem impede a revisão e lançamento pelo Fisco, desde que obedecido o prazo decadencial estabelecido no Código Tributário Nacional.

Isto posto, cabe discutir a decadência do direito de o Fisco de lançar o tributo relativo ao ano-calendário de 1997, considerando a ciência do lançamento ocorrida em 19 de dezembro de 2003.

A decadência dos tributos lançados por homologação obedece duas regras: uma para o direito de constituir o crédito tributário (art. 173), e outra para o direito de não homologar o pagamento antecipado de certos tributos previstos em lei (art. 150, §4º). Apesar de serem situações distintas, as regras produzem o mesmo efeito atingido, uma vez que a homologação tácita do pagamento extingue definitivamente o crédito tributário, não se admitindo novo lançamento, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

O prazo decadencial é o mesmo para as duas regras, de cinco anos. Entretanto, muda a data de início de sua contagem. Enquanto no art. 173 essa data é primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou no dia em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado, no art. 150, § 4º, considera-se como marco inicial a ocorrência do fato gerador.

A jurisprudência administrativa no CARF foi assentada em função da decisão do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 973.733/SC (2007/0176994-0, julgado em 12 de agosto de 2009), submetida ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil. Isso porque o art. 62-A do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF) determina a reprodução pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF das decisões definitivas de mérito, proferidas pelo STJ, em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil).

O Recurso Especial de relatoria do Ministro Luiz Fux restringiu a aplicação do art. 173 do CTN aos casos em que há constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, ou àqueles em que, havendo previsão legal, não ocorra o pagamento antecipado da exação.

Assim, antes de se proceder ao exame da decadência em relação ao ano-calendário 1997, há de se analisar a procedência, ou não, da qualificação da multa, e da antecipação dos pagamentos, haja vista tais fatos serem de fundamental relevância na determinação do marco inicial para a contagem do citado interstício. Por esse motivo, serão analisadas as questões de mérito, as quais sejam: tributação dos rendimentos de pessoas físicas as remunerações por serviços prestados, de natureza não comercial, com ou sem vínculo empregatício, recebidos antes da Lei nº 11.196, de 2005, e sua aplicação a fatos geradores pretéritos; e a qualificação da multa por configuração da hipótese de simulação.

A conclusão quanto à decadência do ano-calendário 1997 será apresentada juntamente com as questões “simulação” e “qualificação da multa”.

### **Rendimentos da pessoa física dos serviços de natureza personalística, declarados como de pessoas jurídicas e o caráter interpretativo do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005.**

A auditoria conclui que teria havido classificação indevida de rendimentos nas declarações de ajuste anual do contribuinte relativas aos anos-calendários de 1997, 1998, 1999 e 2000, tendo em vista que o recebimento deu-se por meio de pessoas jurídicas de fato inexistentes, das quais o beneficiário era sócio.

Durante o procedimento de fiscalização foram realizadas diligências onde se constatou que as empresas não funcionaram nos locais indicados nos contratos sociais, não haviam empregados e os sócios minoritários não exerciam qualquer atividade nas empresas, nem efetuavam retiradas de pró-labore ou participavam da distribuição dos lucros. Todas as atividades eram de responsabilidade do contribuinte Andre Luiz Ferreira Aguera, para quem

era distribuída a totalidade dos lucros e dividendos, conforme se vê nos trechos a seguir transcritos do Termo de Verificação Fiscal:

Através de diligência realizada, em 17.10.03, no município de Morungaba/SP, mais precisamente na Rua Pereira Cardoso, nº 492, local onde supostamente feria funcionado a empresa ALFA, foi lavrado Termo de Declaração, onde a senhora Fátima Elisabete de Souza, C.P.F. 059.117.268-23, informou que trabalhava naquele local desde junho de 1998, época em que celebrou contrato de aluguel com o proprietário do prédio, o Sr. Antonio Santicholi, e que nunca constatou a existência de qualquer indicio de funcionamento de empresa no suposto local ocupado pela ALFA.

Foi, então, solicitada a presença nesta Delegacia do Sr. Antonio Dei Col Santicholi, C.P.F. 329.236.608-97, que prestou declaração, abaixo reproduzida, na qual afirmou:

a) Que é proprietário do imóvel localizado na Rua Pereira Cardoso, 492, Centro, Morungaba/SP; que no ano-calendário 1997 residia no pavimento superior deste imóvel e, com intuito de alugar para empresas que estavam se mudando para Morungaba, atraídas pela baixa alíquota de ISS, dividiu o pavimento inferior em pequenas salas (boxes); que estes boxes estão atualmente alugados a Sra. Fátima Elisabete de Souza, que os ocupa com um saldo de beleza;

b) Que no início do ano-calendário 1998, aproximadamente, foi procurado por um senhor chamado Geraldo, que se identificou como contador, e que desejava instalar duas empresas no imóvel do declarante; que celebrou contrato de locação com o Sr Geraldo, válido por seis meses, cujas mensalidades seriam de R\$100,00 (cem reais); que recebeu como sinal a primeira mensalidade; que o locatário não chegou a ocupar as salas; que o locatário não chegou a mencionar os nomes das empresas que ali seriam instaladas; que o locatário não pagou as demais prestações alegando que houvera desistido de instalar as empresas naquele local; que não quis acionar judicialmente o locatário pelo descumprimento do contrato justamente porque ele não chegou sequer a ocupar os boxes; que após a desistência deste locatário só alugou os boxes para a Sra. Fátima;

c) Que só ouviu falar no nome da empresa Alfa Negócios e Participações S/C Ltda., porque até pouco tempo atrás chegavam correspondências a ela destinadas; que desconhece o Sr. André Luiz Ferreira Aguera;

Tendo em vista a Declaração acima transcrita, foi solicitado o comparecimento nesta Delegacia, da Sra. Thais Barros de Moura Lacerda, C.P.F. 033.648.758-47, suposta sócia do fiscalizado na empresa ALFA. Esta senhora afirmou, através de Termo de Declaração prestado em 20.10.03, que foi sócia de direito da empresa, nunca tendo participado de sua administração ou possíveis negócios por ela realizados. Afirmou, ainda, que tudo funcionou na base da confiança, pois, na época da constituição da empresa o fiscalizado era seu marido. Por fim, acrescentou que jamais recebeu qualquer valor a título de pró-labore ou de distribuição de lucros da ALFA.

A empresa ALFA foi formalmente constituída, em Setembro de 1996, conforme pode ser verificado no CONTRATO DE SOCIEDADE CIVIL POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE, cujo instrumento foi depositado no Cartório de Registro das Pessoas Jurídicas de Itatiba/SP, tomando o número 13519. Lê-se em sua cláusula 2ª. que "o objetivo da sociedade será a prestação de serviços de análise, exames, pesquisas, informações, coleta de dados, processamento de dados na área comercial". Na cláusula 6ª. está disposto que "somente o sócio ANDRÉ LUIZ FERREIRA AGUERA receberá a título de Pró-Labore uma importância fixa mensal". O fiscalizado possuía 99% (noventa e nove por cento) das quotas. Como será exibida adiante, toda a distribuição de lucros destinou-se exclusivamente ao "sócio" André Aguera, muito embora possuísse "sócia".

Como já foi citado no item 111 deste Termo, o Livro Diário da ALFA, referente ao ano-calendário 1997, exibe a Distribuição de Lucros, no valor de R\$ 1.427.536,94

(um milhão quatrocentos e vinte e sete mil quinhentos e trinta e seis reais e noventa e quatro centavos). Em contraposição, verifica-se receita de serviços no total de R\$ 1.621.142,56. As despesas são quase que totalmente relacionadas ao pagamento de tributos (principalmente COFINS e Imposto de Renda). Não se verifica a existência de despesas com empregados. A exceção dos negócios realizados com as pessoas físicas citadas no item I deste Termo, seus únicos "clientes" são as empresas RADIO TELEVISÃO DE UBERLÂNDIA LTDA., e ACD SISTEMA DE RÁDIO E TELEVISÃO LTDA. Nos Termos da Declaração de Informações da Pessoa Jurídica, entregue pela "empresa" houve a opção pelo Lucro Presumido.

Verifica-se, portanto, que a empresa ALFA nunca possuiu sede própria, pois nunca funcionou no Município de Morungaba/SP, o mesmo ocorrendo no município de São Paulo, pois, como será visto adiante, nunca ocupou o endereço na Av. Engenheiro Luis Carlos Berrini, nº 1461, 12º andar, para onde supostamente teria sido transferida, em Agosto de 2002. O capital social pertence quase que integralmente ao fiscalizado (99%). Também, nunca possuiu empregados. Ademais, todo o resultado da empresa foi vertido para apenas um dos "sócios", justamente o fiscalizado.

Com relação à empresa ML CONSULTORIA EMPRESARIAL S/C LTDA., sua constituição, formal, se deu através do INSTRUMENTO PARTICULAR DE CONTRATO DE CONSTITUIÇÃO DE SOCIEDADE CIVIL POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LTDA., depositado no 7º. Serviço de Registro Civil das Pessoas Jurídicas da Capital (São Paulo), tomando o número 15322.

Segundo consta deste Contrato, sua sede seria na Av. Engenheiro Luis Carlos Berrini, nº 1461, 12º andar (coincidentemente, o mesmo local para o qual se transferiu a empresa ALFA) e seu objeto social "compreende a prestação de serviços de consultoria e assessoria contábil conforme Artigo 25 do Decreto Lei 9.295/46, com exceção da alínea C, do Decreto 9295/46". Na cláusula 8ª. Está disposto que "os lucros ou prejuízos verificados serão distribuídos ou suportados pelos sócios na proporção por eles deliberada". O fiscalizado possuía 99,9% (noventa e nove vírgula noventa centésimos percentuais) das quotas.

Foi efetuada diligência no suposto local de funcionamento da ML onde o "sócio" José Luiz de Franco, CPF 403.197.098-68, prestou Declaração onde são revelados fatos no mínimo estarrecedores. O declarante informou que naquele endereço quem funcionava efetivamente era a empresa Consulting Services Gestão Tributária, Contábil e Societária S/C Ltda. Afirmou, ainda, que concedeu seu nome à ML apenas para possibilitar a constituição da sociedade e que participa de outras sociedades na mesma condição, ou seja, empresta seu nome e seu endereço comercial apenas para que seja possível a constituição de empresas (de fato, se verifica nos Sistemas da Secretaria da Receita Federal que o declarante é sócio de vinte e uma empresas!). Informou que nunca recebeu qualquer valor a título de pró-labore ou distribuição de lucros da ML, que por sua vez nunca funcionou, efetivamente, naquele local.

Verifica-se, portanto, que a empresa ML nunca possuiu sede própria, pois nunca funcionou no Município de Seio Paulo/SP. Também, conforme se verifica em seus registros contábeis, nunca possuiu empregados, tendo todo o seu resultado, assim como ocorria na empresa ALFA, vertido para apenas um dos "sócios".

Na ML seus clientes são, novamente, a RADIO TELEVISÃO DE UBERLÂNDIA LTDA., e ACD SISTEMA DE RADIO E TELEVISÃO LTDA.

A ML firmou, através de documentos datados de 31.12.1997, com a RÁDIO TELEVISÃO DE UBERLÂNDIA LTDA., e a empresa ACD SISTEMA DE RÁDIO E TELEVISÃO LTDA., instrumento denominado "Contrato de Prestação de Serviços de Gestão". O que chama a atenção em ambos os contratos é a existência de cláusula (primeira) onde se verifica que o objeto do contrato é a prestação do "efetivo exercício e a responsabilidade pela administração executiva da sociedade, praticando todos os atos necessários a essa gestão e com todos os poderes inerentes a função". Ainda, na Cláusula Quinta (parágrafo primeiro) está disposto que a "contratada" deve zelar para que o profissional por ela designado atue efetivamente como Gerente Executivo.

Ora, quem seria este "profissional por ela designado" numa "sociedade empresária" que só tem um sócio de fato, que não tem sede e não tem empregados, sendo o próprio fiscalizado?

Tanto isto é verdade que, como será visto no item seguinte, o fiscalizado afirmou que era ele quem, em caráter pessoal e exclusivo, executava os serviços.

#### DO TERMO DE DECLARAÇÃO FIRMADO PELO FISCALIZADO

O fiscalizado compareceu, em 05.12.03, na DRF/CAMPINAS, tendo prestado, espontaneamente e sob as penas da lei, a seguinte Declaração, cujos principais trechos vale a pena transcrever. O autuado declarou:

6) Que sua formação profissional é de técnico em contabilidade e administrador de empresas; que antes de constituir a empresa ALFA CONTATOS COMERCIAIS S/C LTDA., C.N.P.J 01.474.234/0001-33, era empregado, registrado, da empresa TV GLOBO DE SÃO PAULO (de 1982 a 1992), RADIO TELEVISÃO DE UBERLÂNDIA LTDA. C.N.P.J. 25.631.672/0001-26 (de 1992 a 1995), e da ACD SISTEMA DE RÁDIO E TELEVISÃO LTDA. C.N.P.J 20.060.471/0001-00 (de 1992 a 1995); que era diretor administrativo financeiro nestas empresas (RADIO TELEVISÃO DE UBERLÂNDIA LTDA. e ACD SISTEMA DE RÁDIO E TELEVISÃO LTDA.); que foi indicado pela TV GLOBO para trabalhar nestas duas empresas;

2) Que ao se desligar destas empresas (ACD SISTEMA DE RÁDIO E TELEVISÃO LTDA. e RÁDIO TELEVISÃO DE UBERLÂNDIA LTDA.) constituiu a empresa ALFA CONTATOS COMERCIAIS S/C LTDA., com o objetivo de efetuar pesquisas de viabilidade da instalação de novas emissoras que seriam ligadas a estas duas empresas (ACD e RÁDIO TV DE UBERLÂNDIA) que por sua vez eram emissoras afiliadas à TV GLOBO. Ou seja, que continuava a prestar serviços exclusivamente para a ACD SISTEMA DE RADIO E TELEVISÃO LTDA e RADIO TELEVISÃO DE UBERLÂNDIA LTDA, só que na condição de sócio da ALFA; que ao final deste trabalho de pesquisa a TV GLOBO comprou as ações pertencentes ao Sr. Luiz Humberto Dorça e aos seus filhos, Ana Cláudia Nasser Dorça, Alfredo Guilherme Dorça, Andréa Cristina Nasser Dorça, que resolveram, por este motivo, lhe dar uma comissão; que esta comissão gerou a emissão das notas fiscais emitidas pela ALFA, de números (009 a 012); que este serviço foi realizado em caráter excepcional, ou seja, não fazia parte dos negócios e serviços realizados pela ALFA.

3) Que embora não tenha apresentado os contratos de prestação de serviços firmados pela ALFA com as empresas Rádio Televisão de Uberlândia e ACD Sistema de Rádio e TV Ltda., os serviços prestados consistiam basicamente de pesquisas (conforme descrito acima) realizados por sua pessoa, em caráter exclusivo; que não possuía auxiliares em seus trabalhos;

4) Que após o trabalho desenvolvido pela ALFA, que concluiu pela viabilidade da implantação de uma nova área de cobertura para as empresas ACD SISTEMA DE RÁDIO E TELEVISÃO LTDA., e RADIO TELEVISÃO DE UBERLÂNDIA LTDA., estas empresas concluíram ser o contribuinte em epígrafe a única pessoa capaz, em função da relação de confiança, para a efetiva implantação do projeto, visando viabilizá-lo. For este motivo foi necessária a criação da empresa ML CONSULTORIA EMPRESARIAL S/C LTDA.;

5) No contrato celebrado pela ML CONSULTORIA EMPRESARIAL S/C LTDA. com a ACD SISTEMA DE RÁDIO E TELEVISÃO LTDA. C.N.P.J 20.060.471/0001-00, e RADIO TELEVISÃO DE UBERLÂNDIA LTDA. C.N.P.J 25.631.672/0001-26, ambos datados de 31.12.1997, sua função era acompanhar o resultado da implantação da filial destas empresas, que foram sediadas em Divinópolis/MG, Patos de Minas/MG, Uberaba/MG e Ituiutaba/MG. Que para poder dar as diretrizes, orientar e acompanhar os resultados nestas filiais, foram lhe concedidos, através do contrato firmado pela ML com a ACD e RADIO TELEVISÃO

DE UBERLÂNDIA, os poderes de Diretor Executivo. Que os diretores destas filiais estavam ligados ao declarante de forma que este pudesse acompanhar todo o processo de implantação, envolvendo até mesmo o controle de caixa, que os resultados de seu trabalho eram repassados aos sócios das empresas ACD SISTEMA DE RÁDIO E TELEVISÃO LTDA. e RADIO TELEVISÃO DE UBERLÂNDIA LTDA.

6) Que as empresas ALFA CONTATOS COMERCIAIS S/C LTDA. e ML CONSULTORIA EMPRESARIAL S/C LTDA., C.N.P.J. 02.470.609/0001-50, nunca possuíram empregados em seus quadros, sendo todo o trabalho desenvolvido pelo declarante, exclusivamente.

Em resumo: as "empresas" do fiscalizado, ou seja, a ALFA e a ML, conforme pode ser verificado no livro Diário, não possuíam empregados. Verifica-se nos contratos que os serviços eram prestados pessoal e exclusivamente e pelo fiscalizado. Nunca foi pago qualquer valor a título de pró-labore ou foi distribuído qualquer parcela de lucros sendo ao fiscalizado, embora constasse dos contratos a existência de outros "sócios". As empresas ALFA e ML nunca possuíram, de fato, sede.

#### DAS CONSIDERAÇÕES A RESPEITO DOS RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS

Conforme já relatado no item I deste Termo, o fiscalizado, através de documento datado de 01.10.03, informou que para as Notas Fiscais de números 009 a 012, da empresa ALFA CONTATOS COMERCIAIS S/C LTDA., emitidas em favor de Ana Cláudia Nasser Dorça, Alfredo Guilherme Dorça, Andréa Cristina Nasser Dorça e Luiz Humberto Dorça, não existia contrato de prestação de serviços, vez que o acordo entre as partes foi verbal, por ter sido realizado um "trabalho de risco", de cunho esporádico. Estas informações foram confirmadas pelo fiscalizado em seu Termo de Declaração.

Através de pesquisas, nos sistemas da Secretaria da Receita Federal, foi verificado que os donos da empresa Rádio Televisão de Uberlândia Ltda. eram as pessoas físicas Ana Cláudia Nasser Dorça, Alfredo Guilherme Dorça, Andréa Cristina Nasser Dorça, ou seja, os mesmos a quem o fiscalizado prestou o serviço "esporádico" que deu margem a emissão das Notas Fiscais de número 09 a 12. Conforme se verifica na alteração do contrato social datada de 04.06.1997 e registrada na Junta Comercial do Estado de Minas Gerais em 11.07.1997, o Sr. Luiz Humberto Dorça transferiu, a título de adiantamento da legítima, suas ações na Rádio Televisão de Uberlândia Ltda., para seus filhos Ana Cláudia Nasser Dorça, Alfredo Guilherme Dorça, Andréa Cristina Nasser Dorça, que logo em seguida alienaram as referidas ações para a Sra. Antônia Marinho Steiman. Este teria sido, então, o motivo do recebimento por parte da "ALFA", do valor de R\$ 1.370.841,80 (um milhão trezentos e setenta mil oitocentos e quarenta e um reais e oitenta centavos), ou seja, a comissão recebida pelo resultado do trabalho realizado pela "ALFA" que culminou na venda destas ações.

Aqui já se constata uma inconsistência: verifica-se no Contrato Social da empresa ALFA CONTATOS COMERCIAIS S/C LTDA., que não consta de seu objeto social a possibilidade de realização de receita em virtude da intermediação na venda de bens ou direitos. Entretanto, foram emitidas Notas Fiscais (de número 09 a 12) em nome de pessoas físicas em função de "corretagem" pela venda de participação societária pertencentes aos ex-proprietários da empresa RADIO TELEVISÃO DE UBERLÂNDIA LTDA. O próprio fiscalizado declarou que este negócio não fazia parte do "objeto social" da ALFA.

A designação específica do objeto da sociedade é exigência do artigo 302 do Código Comercial. Este elemento essencial caracteriza a sociedade e especifica como e em que operações há de ser empregado o fundo social. No caso, verifica-se que sequer consta do objeto desta empresa a possibilidade de intermediação de venda, como o que está descrito nas Notas Fiscais acima citadas.

O recorrente, em relação a estes pontos específicos, argui que:

a) Estaria comprovada a regular constituição da empresa Alfa Contatos Negociais S/C (fls. 35/39) por meio de contrato de sociedade civil por quotas de responsabilidade, como também a regular distribuição de seus lucros, notadamente diante da distribuição de quotas da empresa e a previsão de recebimento de pró-labore mensal tão somente pelo sócio André Luiz Ferreira Aguera.

b) As notas fiscais acostadas aos autos (fls. 43/64), demonstrariam o exercício da atividade empresarial da empresa Alfa Contatos Comerciais S/C, as quais estão de pleno acordo com a previsão contratual da sociedade em comento.

c) Conforme documentos juntados em petição protocolada em 27 de março de 2008, foi celebrado Contrato de locação entre o Sr. Antonio Del Col. Santicholi e a Empresa Alfa Contatos Comerciais S/C Ltda. do imóvel localizado na Rua Pereira Cardoso, nº 492 – sala 1 – Morungaba, SP, para o período de setembro de 1966 a agosto de 1997, e, posteriormente, feito novo contrato entre as mesmas partes para o período de setembro de 1997 a agosto de 1998.

d) A empresa ML Consultoria Empresarial S/C Ltda. exercia regularmente as suas atividades, não havendo dúvidas acerca de sua existência de fato e de direito.

e) As declarações do sócio José Luiz de Franco foram relatadas de forma distorcida e não corresponderiam à realidade fática, pois, conforme declarações anexadas aos autos, prestadas de próprio punho pelo sócio José Luiz, evidenciaram, de maneira cabal, a existência de fato e de direito da empresa ML Consultoria.

f) As empresas Alfa Contatos Comerciais S/C Ltda. e ML Consultoria Empresarial S/C Ltda. foram constituídas no regular exercício de seu direito de Livre Iniciativa, estando equivocada a fiscalização ao presumir que a prestação de serviços a terceiros, ainda que personalíssimos, configuraria ato simulado. Nos autos não haveria a comprovação do intuito simulatório do acusado

g) a prestação de serviços intelectuais, ainda que em caráter personalíssimo, por pessoas jurídicas, não é vedada pelo ordenamento Positivo.

h) A Lei nº 11.196/05, em seu art. 129, possui permissivo expresso ao exercício dessas atividades por empresas, aplicando a essas situações o regime fiscal afeto às pessoas jurídicas.

Pelo que se observa no caso em apreciação, os fundamentos da autuação, assim como os argumentos da defesa, tratam da validade ou não da constituição das empresas para justificar a tributação do imposto apurado nas pessoas jurídicas em decorrência de serviços realizados pela pessoa física em caráter personalítico.

A omissão de rendimentos de natureza personalíssima não é matéria nova neste Conselho. Os diversos lançamentos que trataram desta questão foram objeto de manifestações por Colegiados diversos, inclusive nos Acórdãos nº104-22.408, nº 104-22.898, nº 106-14.244 e nº 2202-00.252, indicados no recurso voluntário do contribuinte.

Além desses, pode-se citar os Acórdãos das Quarta e Sexta Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes (nº 104-18.641, nº 104-19.444, nº 104-20.915, nº 104-21.583, nº 104-21.954 e nº 106-17.147), das Segundas Turmas Ordinárias da Primeira Câmara e da

Primeira Turma Especial, todas da Segunda Seção de Julgamento do CARF (de nº 2102-00.979, nº 2102-00.980, nº 2102-01.490, nº 2102-002.441, nº 2102-002.623, nº 2202-001.702, nº 2801-01.870, nº 2801-02.280), e da Câmara Superior de Recursos Fiscais (de nº 9202-002.451).

Nos citados casos, que são similares ao aqui analisado, a posição deste Conselho é pela manutenção dos lançamentos.

O contribuinte diz que o art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, tem caráter interpretativo, de forma que a regra deve ser estendida a fatos geradores pretéritos. Porém, ao contrário do que argui o recorrente, o art. 129 da lei invocada criou direito novo na medida em que criou as "empresas unipessoais" para fins de tributação como pessoas jurídicas, antes consideradas pessoas físicas perante a legislação tributária, não cabendo a aplicação da retroatividade benigna a que alude o inciso I, do art. 106 do CTN.

Para que uma lei possa ser considerada interpretativa, é necessário que: (i) o caráter interpretativo seja expresso; (ii) haja indicação de que a lei anterior está sendo interpretada; (iii) haja lei anterior disciplinando a matéria tratada na lei interpretativa; e (iv) exista dúvida quanto ao sentido de uma lei anterior, o que não ocorreu no caso em questão.

Assim, até 2005, os rendimentos decorrentes de prestação de serviços de natureza personalíssimas obrigatoriamente tinham que ser tributados na pessoa física. A partir daí, podem ser tributados em pessoa jurídica constituída para tal propósito.

Nessa matéria, filio-me a jurisprudência predominante no CARF para considerar que são tributáveis na pessoa física os rendimentos recebidos pela prestação de serviço de natureza pessoal, oferecido ao mercado por intermédio de uma sociedade com personalidade jurídica, cujos fatos geradores tenham ocorridos antes da Lei nº 11.196, de 2005.

### **Simulação e aplicação da multa qualificada**

O recorrente discorre sobre as figuras de dissimulação e simulação, que seriam tratadas de formas distintas na legislação tributária, destacando que a fundamentação da fiscalização conduziria à simulação absoluta, e, assim sendo, somente poderia ser declarada pelo Poder Judiciário.

Agui, ainda, que os livros fiscais correspondem aos fatos efetivamente ocorridos e que a constituição das empresas ALFA e ML produziu exatamente os efeitos típicos do negócio jurídico proposto e, por isso, não existiu qualquer ato jurídico aparente para acobertar os fatos reais, tão pouco intuito fraudatório para causar prejuízo aos cofres públicos.

Inicialmente, vale salientar que não há nos autos a descon sideração das pessoas jurídicas, como alega o recorrente, mas, tão somente, a reclassificação dos rendimentos, conforme consta no Termo de Verificação Fiscal:

E nem se fale aqui em descon sideração da personalidade jurídica. Em momento algum foi utilizada a teoria do *disregard doctrine* ou descon sideração da personalidade jurídica, mesmo porque, nos termos do § 49 do art. 39 da Lei nº 7.713, de 1988, a tributação independe da existência ou não de personalidade jurídica. Ademais, não houve a descon sideração da pessoa jurídica e sim a descaracterização de rendimentos nela tributados mas que competem à pessoa física.

A fiscalização não adotou procedimentos no sentido de efetivar a descon sideração jurídica das empresas ALFA e ML em sede administrativa, mesmo porque, como já explicado em itens anteriores, a tributação em causa, mormente o preceituado no § 49 do art. 39 da Lei nº 7.713, de 1988, e em face do disposto nos arts. 49, 118 do CTN,

retrotranscritos, independia de tal providência, bem como da descaracterização da escrita fiscal das pessoas jurídicas citadas. Cabe acrescentar que não foi objeto de fiscalização a empresa ALFA e ML.

Não se pode olvidar que não é possível equiparar o fiscalizado as pessoas jurídicas, para efeito de tributação. Nos termos da legislação em vigor algumas pessoas físicas são equiparadas às jurídicas para efeitos do Imposto de Renda. Mas, como já foi visto, o fiscalizado prestava serviço de natureza não-comercial, valendo-se de sua profissão de contabilista/administrador de empresas, inserindo-se, pois, na proibição de equiparação à pessoa jurídica, para fins de tributação, contida na regra disposta nos incisos I e II §2º, do art. 150 do RIR/99 (correspondente as alíneas "a" e "b", §2º, do artigo 127, do RIR/94). (grifos nossos)

As razões da qualificação da multa foi o uso simulado das empresas Alfa Contatos Comerciais S/C Ltda. e ML Consultoria Empresarial S/C Ltda. para a tributação de rendimentos próprios da pessoa física, de forma a favorecer-se de uma tributação mais benéfica, e que tal prática, considerada dolosa pela autoridade lançadora, teria sido reiterada.

A autoridade lançadora argui que o contribuinte, com o intuito de modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária, deslocou para interpostas pessoas jurídicas os rendimentos que são de caráter personalíssimo e que tal procedimento denota simulação, subsumida ao inciso I do art. 102 do antigo Código Civil, vigente à época, pois o ato jurídico aparentou conferir direito à pessoa diversa, ou seja, à pessoa jurídica de natureza comercial, impossibilitada de prestar um serviço personalíssimo de natureza civil.

Entretanto, voltando à jurisprudência deste Colegiado, não tem sido esse o entendimento predominante quanto à aplicação da multa qualificada nos casos de reclassificação dos rendimentos tributados na pessoa jurídica por serem considerados como decorrentes de serviços de natureza personalística.

No caso em análise, ainda que informados pela pessoa jurídica, os rendimentos foram declarados ao Fisco e os tributos tempestivamente recolhidos. Tanto é que nos autos foram considerados os tributos pagos e as deduções com despesas previdenciárias. Da mesma forma, o contribuinte, mesmo que a título de rendimentos isentos, incluiu em sua declaração os valores que considerou como “distribuídos”, o que se conclui que a intenção era se valer de uma tributação que considerava mais benéfica, e não de omitir tais rendimentos. O que ocorreu foi uma forma equivocada do contribuinte de se estruturar administrativa, contábil e fiscalmente. Caso a intenção fosse a sonegação, nada teria sido declarado.

São diversos os julgados que, em situações similares, entendem não ser possível a qualificação da multa por inexistir provas do evidente intuito de fraude ou conluio por parte do contribuinte infrator em relação aos rendimentos reclassificados decorrente da prestação de serviços de caráter personalíssimo. Entre as decisões deste Colegiado, destacamos os Acórdãos nº 106-14.244, nº 104-20.915, nº 104-22.898, nº 2202-02.525 e nº 104-22.408.

Já quanto à reiteração, observa-se que a jurisprudência recente da 2ª Turma da CSRF é pacífica em não considerá-la, isoladamente, como sendo motivo de qualificação da multa no sentido de impedir a ciência, por parte da autoridade fiscal, da ocorrência do fato gerador. Dentre tantos, cita-se os Acórdãos de nº 9202-003.195, nº 90202-003.086, nº 9202-00.956, todos proferidos neste ano.

Assim sendo, entendo que deve ser aplicada a multa regular de 75% (setenta e cinco por cento)

Dito isso, e considerando que a auditoria considerou como pagamento os tributos recolhidos na pessoa jurídica, conclui-se que deve ser aplicado no lançamento o prazo decadencial expresso no art. 150, § 4º, considerando como marco inicial a data da ocorrência do fato gerador, que, no caso do IRPF, é o último dia do ano-calendário.

Desta forma, no encerramento do auto de infração, ocorrido em 19 de dezembro de 2003 (fl. 427), estava decaído o direito de lançar os tributos cujo fato gerador ocorreu no ano-calendário de 1997.

### **Dedução das despesas no livro-caixa e compensação dos tributos**

Nesse ponto, ressalta-se que a auditoria elaborou quatro tabelas, anexadas ao Termo de Verificação Fiscal (fls. 512 e 513), que exibem os valores recebidos mensalmente, extraídos das Notas Fiscais emitidas e atribuídos à pessoa física, efetuando as deduções permitidas em lei e compensando os tributos pagos pelas empresas Alfa Contatos Comerciais S/C Ltda. e ML Consultoria Empresarial S/C Ltda., conforme transcrição a seguir:

Cabe observar que, tendo sido o trabalho, efetivamente desenvolvido pelo fiscalizado, sem vínculo empregatício, e permitindo a legislação do Imposto de Renda a dedução de despesas escrituradas em Livro Caixa, foram elaboradas tabelas (anexadas a este Termo), que exibem os valores recebidos mensalmente (extraídos das Notas Fiscais emitidas) e que estão sendo atribuídos à pessoa física do fiscalizado, com as deduções permitidas em lei.

Ressalte-se que, o contribuinte que recebe rendimentos do trabalho não-assalariado pode deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade, as seguintes despesas:

- i. A remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício;
- ii. Os emolumentos pagos a terceiros;
- iii. As despesas de custeio pagas e necessárias à percepção da receita e a manutenção da fonte produtora, sendo que as despesas de locomoção e transporte são só dedutíveis para os representantes comerciais autônomos.

Portanto, as despesas com restaurantes, hotéis, pedágio, locação de veículos e estacionamento, por exemplo, não puderam ser aproveitadas, pois são consideradas indedutíveis pela legislação do Imposto de Renda.

Ainda, os valores dos tributos pagos tanto pela ALFA como pela ML, cujos dados foram coletados nos Sistemas da Secretaria da Receita Federal (SINAL 08), estão sendo considerados como imposto pago na pessoa física, efetuando-se a devida compensação, conforme pode ser observado na tabela abaixo e no "Demonstrativo de Compensação de Valores" constante do Auto de Infração do qual este Termo faz parte. (grifos nossos)

Portanto, sem sentido a solicitação do contribuinte quanto à dedução das despesas dedutíveis no livro caixa e da compensação dos tributos, uma vez que tais providências já foram adotadas pela fiscalização.

Isto posto, voto em acolher a preliminar de decadência do imposto apurado em relação ao ano calendário de 1997 e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a a 75%.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

**FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA - Relator**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 18/11/2014 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 1

8/11/2014 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 20/11/2014 por MARIA HELENA CO

TTA CARDOZO

Impresso em 27/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 10830.009524/2003-06  
Acórdão n.º **2201-002.506**

**S2-C2T1**  
Fl. 10

---

CÓPIA