



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



<b>PROCESSO</b>	<b>18088.720170/2018-94</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2402-012.795 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	11 de julho de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	WILSON SOARES DOS SANTOS
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015, 2016

NULIDADE POR AUSÊNCIA DE TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DO PROCEDIMENTO FISCAL. ERRO NO LANÇAMENTO. PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. NÃO CONHECIMENTO DE ALEGAÇÕES SUSCITADAS EM RECURSO QUE NÃO FORAM APRESENTADAS EM IMPUGNAÇÃO.

Estabelece o art. 17 do Decreto nº 70.235/72 que se considerará não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. Consideram-se, portanto, preclusas as alegações do contribuinte em recurso voluntário que não integraram a impugnação do lançamento.

NULIDADE. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DA INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA

O Relatório Fiscal que ensejou o auto de lançamento foi claro em identificar que houve omissão de rendimentos a partir de uma reclassificação dos valores pagos indevidamente à pessoa jurídica.

A conduta de reclassificação dos valores pagos indevidamente à pessoa jurídica consiste em prática meio para que se conclua pela infração cometida de omissão de rendimentos de pessoa física.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

A regra contida no §4º do art. 150 do Código Tributário Nacional é excepcionada nos casos em que se comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, passando a prevalecer o prazo previsto no inciso I do art. 173, em que o prazo decadencial se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a constituição do crédito tributário poderia ter sido efetuada.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PREPONDERÂNCIA DE ATUAÇÃO ILÍCITA. 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 DE TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA.

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

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SIMULAÇÃO.

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

RETROATIVIDADE BENIGNA. ART. 106, II, C DO CTN. REDUÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA PARA 100%.

O instituto da retroatividade benigna permite a aplicação de lei a fato gerador de penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária ocorrido antes da sua vigência, desde que mais benéfica ao contribuinte e o correspondente crédito ainda não esteja definitivamente constituído, exatamente como diz o CTN, art. 106, inciso II, alínea “c.

A Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, deu nova conformação ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, refletindo diretamente na penalidade apurada por meio do correspondente procedimento fiscal. Com efeito, a multa de ofício qualificada teve seu percentual reduzido de 150% (cento e cinquenta por cento) para 100% (cem por cento).

DILIGÊNCIA/PERÍCIA.

A realização de perícia pressupõe que a prova não pode ou não cabe ser produzida por uma das partes, ou que o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado, fora do campo de atuação do julgador. Neste contexto, a autoridade julgadora indeferirá os pedidos de perícia, ou mesmo de diligência, que considerar prescindíveis ou impraticáveis. Estando presentes nos autos todos os elementos de

convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência. Inexiste cerceamento de defesa.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário interposto, não se apreciando a inovação recursal e, na parte conhecida: (i) por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares nela suscitadas; e (ii) no mérito, dar-lhe parcial provimento, nos seguintes termos: (a) por unanimidade de votos, reconhecer que a multa qualificada deverá ser recalculada com base no percentual reduzido de 100% (cem por cento); e (b) por maioria de votos, permitir o abatimento dos tributos já recolhidas na pessoa jurídica WSM. Vencidos os Conselheiro Francisco Ibiapino Luz e Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, que negaram-lhe provimento quanto à referida matéria.

Sala de Sessões, em 11 de julho de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**João Ricardo Fahrion Nüske** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Francisco Ibiapino Luz** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Rodrigo Duarte Firmino, Gregorio Rechmann Junior, Marcus Gaudenzi de Faria, Joao Ricardo Fahrion Nuske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Francisco Ibiapino Luz (Presidente)

## RELATÓRIO

Conselheiro **João Ricardo Fahrion Nüske**, Relator

Trata-se de recurso voluntário interposto nos autos do processo nº 18088.720170/2018-94, em face do acórdão nº 106-011.723, julgado pela 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (DRJ06), em sessão realizada em 29 de março de 2021, na qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar parcialmente procedente a impugnação.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

Em decorrência da ação fiscal levada a efeito contra o contribuinte identificado, foi lavrado auto de infração (fls. 1594/1621), relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, dos exercícios 2013, 2014, 2015 e 2016 anos-calendário de 2012, 2013, 2014 e 2015, formalizando lançamento de ofício do crédito tributário no valor total de R\$ 3.818.112,01, estando assim constituído, em Reais:

O relatório fiscal com a descrição dos fatos e enquadramento legal encontra-se às folhas 1540/1593. O lançamento originou-se na constatação de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica e depósitos bancários de origem não comprovada.

Do Termo de Verificação Fiscal – TVF, extraem-se, em síntese, os seguintes pontos:

#### TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

Em razão de diligência fiscal realizada na empresa Uberluz Energética S/A, foi constatada a existência de vultosas transferências de recursos das contas bancárias da empresa para o contribuinte Wilson Soares.

Após todo procedimento fiscal, apurou-se que uma parte substancial desses recursos referiram-se, na verdade, a rendimentos de pró-labore recebidos da Uberluz. A outra parte dos valores creditados nas contas bancárias, após sucessivas intimações para esclarecimentos, não tiveram sua origem comprovada, o que motivou o lançamento dos valores ingressados nas contas correntes, nos termos do art. 42 da Lei 9.430/96, de acordo com o Anexo I do TVF.

Além de não comprovar os depósitos bancários, os rendimentos de pró-labore recebidos, foram pagos mediante adoção de esquema fraudulento, conhecido no meio jurídico como “pejotização”. Utiliza-se uma pessoa jurídica, com o fito de proporcionar economia de tributos e redução de custos trabalhistas e previdenciários.

Desde 2007, Wilson Soares ocupa o cargo de Diretor Executivo da Uberluz. Em 01/09/2010, a empresa contratou a pessoa jurídica WSM Consultoria e Gestão Empresarial para prestação de serviços de consultoria e gestão empresarial.

Ocorre que Wilson Soares é único sócio e gestor da WSM Consultoria. Na condição de diretor da Uberluz, pagou vultosos rendimentos para a sua própria empresa relativos à prestação de serviços de consultoria empresarial executados por ele mesmo no exercício das atribuições do cargo de Diretor da Companhia.

Desse modo, restou evidenciado que o real beneficiário dos rendimentos era Wilson Soares e que houve artifício simulatório consistente em ocultar os pagamentos de pró-labore com aparência enganosa de serviços prestados por pessoa jurídica. Os valores recebidos a esse título constam do Anexo II deste TVF.

A participação de Wilson Soares foi decisiva na perpetração da fraude e do conluio, beneficiando a si próprio e duas outras empresas, mediante redução indevida de tributos devidos à Fazenda Nacional, o que ensejou a qualificação da multa de ofício lançada com relação à omissão de rendimentos recebidos de Pessoa Jurídica.

Cientificado do lançamento, o contribuinte o impugna, alegando, resumidamente, o que se segue:

#### IMPUGNAÇÃO

##### PRELIMINARES

Decadência Referente ao Período de Janeiro até Dezembro de 2012.

Em relação aos fatos geradores ocorridos em 2012 já havia decaído o direito da Fazenda Nacional de constituir o crédito tributário, de acordo com o disposto no art. 150, §4º do Código Tributário Nacional – CTN. Cita acórdãos do CARF.

Erro na Identificação da Infração Decorrente do Trabalho sem Vínculo Empregatício

A autuação carece de fundamentação legal uma vez que decorreu de reclassificação dos rendimentos que já haviam sido declarados pela pessoa jurídica. Não houve omissão de rendimentos.

Tal erro constitui vício insanável, ensejando a nulidade do lançamento.

##### MÉRITO

Inexistência de Omissão de Rendimentos de Pró-Labore Recebidos de Pessoa Jurídica

Afirma que em 01/10/2010 foi celebrado contrato de prestação de serviços de consultoria entre Uberluz e a empresa WSM. Não foi alegado pelo Auditor qualquer vício de nulidade no contrato celebrado que pudesse gerar o deslocamento dos rendimentos. O ponto da fiscalização é a impossibilidade da efetiva realização dos atos personalíssimos praticados por Wilson Soares por meio da pessoa jurídica WSM.

O contrato celebrado entre a Uberluz e a WSM tem caráter personalíssimo, tanto pelo serviço intelectual prestado como pela alta qualificação do seu sócio Wilson Soares. A empresa que exigiu que o serviço fosse prestado pelo profissional, também exigindo que assumisse o cargo de Diretor da empresa Uberluz. O serviço de consultoria é serviço personalíssimo.

Para existir uma empresa não há que se ter os elementos requeridos pelo Auditor. A capacidade operacional da WSM está no intelecto do sócio. Os serviços são realizados em campo, nas unidades da Uberluz.

O fato de Wilson Soares ser sócio majoritário e único administrador da empresa WSM não tem o poder de descaracterizar o contrato de prestação de serviços

celebrado. Quem contratou a empresa foi a Uberluz representada por dois diretores, sendo um deles o impugnante. Não há ilegalidade neste ato.

O Auditor afirmou indevidamente que a WSM foi a responsável pela indicação do Sr. Wilson Soares para o cargo de diretor. A própria Uberluz exigiu que o Sr. Wilson permanecesse no cargo de diretor, inclusive constando em contrato. Não cabe ao Fisco levantar suposições de que a contratação foge do usual ou que não poderia ter se dado de tal forma.

O fato de o Sr. Wilson ter prestado o serviço em nome da WSM não tem o poder de desqualificar o contrato, pois o caráter pessoal está intrínseco a qualquer prestação de serviço. O objeto do contrato de prestação de serviços é atividade totalmente desconexa da atividade de Diretor da Uberluz. Não há elaboração de relatórios ou algo em papel.

Não foi efetuada qualquer diligência na Uberluz para se verificar a existência ou não dos serviços prestados. Requer diligência para essa finalidade.

#### Tributos já Pagos pela Pessoa Jurídica

A fiscalização não considerou os tributos que já foram pagos pela empresa WSM. Esse posicionamento configura confisco e promove enriquecimento sem causa da União. Cita acórdãos do Carf. Anexa os comprovantes dos pagamentos efetuados pela WSM, requerendo a compensação.

#### Multa Ofício Qualificada

Discorre acerca da legislação da multa qualificada.

Assevera que o Auditor foi superficial, genérico e não realizou cotejo entre as condutas praticadas pelo impugnante com as disposições da legislação, não detalhando/fundamentando onde estaria a sonegação, a fraude ou o conluio. Cabe à fiscalização instruir os autos com documentos que comprovem a acusação e o evidente intuito de fraude e a intenção do agente. A simulação por si só não caracteriza o dolo.

#### Depósitos Bancários

Afirma que o entendimento do Auditor pela não comprovação dos depósitos bancários foi equivocado, apresentando planilha onde impugna cada um dos créditos lançados pela fiscalização, de acordo com a planilha de folhas 2680 a 2744.

Ao final, requer a produção de todas as provas admitidas em direito e diligências junto à Uberluz.

Em julgamento a DRJ firmou a seguinte posição:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2013, 2014, 2015, 2016

#### NULIDADE

Inexistindo incompetência ou preterição do direito de defesa, não há como alegar a nulidade do lançamento.

#### DECADÊNCIA.

A regra contida no §4º do art. 150 do Código Tributário Nacional é excepcionada nos casos em que se comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, passando a prevalecer o prazo previsto no inciso I do art. 173, em que o prazo decadencial se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a constituição do crédito tributário poderia ter sido efetuada.

**ÔNUS DA PROVA** Na relação jurídico-tributária o ônus da prova incumbe a quem alega o direito. À autoridade fiscal compete investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência ou não do fato tributário, observando os princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa. Ao sujeito passivo, por sua vez, cabe apresentar prova em contrário, por meio dos elementos que demonstrem a efetividade do direito alegado, bem como hábeis para afastar a imputação da irregularidade apontada.

#### TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA DE RENDIMENTOS DECLARADOS NA PESSOA JURÍDICA.

A constituição do crédito, como rendimentos recebidos por pessoa física, visa assegurar a correta tributação, nos moldes da legislação do imposto de renda, quando demonstrado que foi o contribuinte o real beneficiário dos valores recebidos e que utilizou pessoa jurídica interposta para simular prestação de serviços.

**DEPÓSITOS BANCÁRIOS** Caracterizam-se como omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

#### MULTA QUALIFICADA.

A multa de ofício de 150% é aplicável nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Inconformada, o contribuinte apresentou recurso voluntário, sob alegação de, em síntese: 1) Nulidade por ausência de TDPF; 2) Decadência do período de janeiro a dezembro de 2012; 3) nulidade por erro no lançamento; 4) nulidade por erro na identificação da infração; 5) Inexistência de omissão de rendimentos; 6) caso mantida a autuação, a necessidade de desconto

dos tributos pagos pela WSM; 7) aplicação indevida da multa de ofício qualificada; 8) a realização de diligência na empresa Uberluz.

É o relatório

*Assinado Digitalmente*

**João Ricardo Fahrion Nüske**

## VOTO

Conselheiro **João Ricardo Fahrion Nüske**, Relator

Sendo tempestivo e preenchidos parcialmente os demais requisitos de admissibilidade, conheço em parte do recurso.

### DO NÃO CONHECIMENTO EM PARTE DO RECURSO

#### DA MATÉRIA NÃO IMPUGNADA

Argui o recorrente como preliminar recursal a nulidade por ausência do Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal – TDPF -, bem como por erro no lançamento ao incluir parcelas consideradas decaídas pelo recorrente.

Todavia, em análise da impugnação apresentada percebe-se que estas matérias não foi objeto de impugnação e, conseqüentemente, de análise pela DRJ.

Como se percebe do Decreto nº 70.235/72:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento

(...)

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Desta forma, é a impugnação que delimita a matéria em discussão no Processo Administrativo Fiscal, após instaurar a fase litigiosa do procedimento de determinação e exigência do crédito tributário.

Assim sendo, a matéria que não foi objeto de impugnação não pode ser trazida como inovação no Recurso à segunda instância administrativa, entendimento este já sedimentado neste Conselho:

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Não deve ser conhecida a matéria inovada em recurso voluntário que não havia sido objeto de impugnação, tendo sido consumada a preclusão.

Ac. 2202-004.915, de 17/01/2019 RECURSO VOLUNTÁRIO. INOVAÇÃO RECURSAL. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.

A impugnação, que instaura a fase litigiosa do procedimento fiscal, é o momento no qual o contribuinte deve aduzir todas as suas razões de defesa (arts. 1416, Decreto nº 70.235/1972). Não se admite, pois, a apresentação, em sede recursal, de argumentos não debatidos na origem, salvo nas hipóteses de fato superveniente ou questões de ordem pública. Não configurada hipótese que autorize a apresentação de novos fundamentos na fase recursal, mandatório o reconhecimento da preclusão consumativa.

Ac. 2202-005.272, de 09/07/2019 PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO QUANTO À INOVAÇÃO DA CAUSA DE PEDIR.

É vedado à parte inovar no pedido ou na causa de pedir em sede de julgamento de segundo grau, salvo nas circunstâncias excepcionais referidas nas normas que regem o processo administrativo tributário federal.

Ac. 2202-005.311, de 10/07/2019 INOVAÇÃO EM SEDE DE RECURSO VOLUNTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.

Os argumentos de defesa trazidos apenas em grau de recurso voluntário, em relação aos quais não teve oportunidade de se manifestar a autoridade julgadora de primeira instância, impedem a sua apreciação em segunda instância, por preclusão processual.

Ac. 2402-007.507, de 07/08/2019 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO.

Matéria que não tenha sido objeto de impugnação e, portanto, não conste da decisão de primeira instância, não pode ser alegada em sede de recurso voluntário, por estar preclusa.

Ac CSRF. 9303-009.436, de 18/09/2019

Ainda que se conhecesse do recurso quanto a alegação de nulidade por ausência do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal, entendo que ainda assim não mereceria guarida a nulidade, conforme já apreciado por este órgão:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

**TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DO PROCEDIMENTO FISCAL. TDPF. VÍCIOS FORMAIS. NULIDADE DO LANÇAMENTO. NÃO CONFIGURAÇÃO.**

**Eventuais omissões ou vícios no Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal (TDPF) não acarretam na automática nulidade do lançamento de ofício promovido, se o contribuinte não demonstrar o prejuízo à realização da sua defesa.**

ADICIONAL NOTURNO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA. STF. REPERCUSSÃO GERAL. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA.

O Supremo Tribunal Federal, apreciando a incidência de contribuições previdenciárias sobre o adicional noturno, no tema 20 da repercussão geral fixou a tese de que “A contribuição social a cargo do empregador incide sobre ganhos habituais do empregado, quer anteriores ou posteriores à Emenda Constitucional nº 20/1998

(Acórdão nº 2402-008.222 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária; Julgado em 04.03.2020, Relator Conselheiro Márcio Augusto Sekeff Sallem)

Com isso, não conheço das alegações no recurso.

## **DAS MATÉRIAS CONHECIDAS**

### **DO ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DA INFRAÇÃO**

Afirma o recorrente a nulidade do lançamento tendo em vista o erro na identificação da infração. Argumenta, para tanto que, ao invés de uma omissão de rendimentos, como consta do lançamento, o que de fato ocorreu foi a reclassificação dos valores pagos à pessoa jurídica.

Entendo não haver erro na identificação da infração. O Relatório Fiscal que ensejou o auto de lançamento foi claro em identificar que houve omissão de rendimentos a partir de uma reclassificação dos valores pagos indevidamente à pessoa jurídica.

A infração cometida, de fato, foi a omissão de rendimentos recebidos pela pessoa física uma vez que comprovado pela fiscalização que os valores pagos à pessoa jurídica na verdade eram devidos ao sócio pessoa física. A reclassificação dos valores pagos constitui como atividade meio para que se justifique e se conclua pela omissão de rendimentos da pessoa física.

Inexiste, portanto, nulidade.

## DA NECESSIDADE DE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA NA EMPRESA UBERLUZ

Busca o recorrente a necessidade de realização de diligência junto à empresa Uberluz para que seja apurado se o serviço foi efetivamente prestado pela empresa WSM.

Saliento que durante o procedimento administrativo houve diligência na empresa para a verificação de documentos relativos a operações financeiras.

Quanto à necessidade de realização de diligência, não assiste razão ao recorrente.

O Decreto nº 70.235/1972 assim prevê:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, set-6 apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei 11" 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; Incluído pela Lei nº9.532.

de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente,. (Incluído pela Lei nº9.532. de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº9.532, de 1997)

[...] Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 2º Os prazos para realização de diligência ou perícia poderão ser prorrogados, a juízo da autoridade. (Redação dada pela Lei a" 8.748, de 1993)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, set-6 lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Incluído pela Lei n ' 8.748, de 1993)

[...]

Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento

fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Não se vislumbra necessidade da diligência requerida pela recorrente, estando a prova dos autos plenamente capaz firmar o convencimento do julgador.

## **DA INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS**

Afirma o recorrente inexistir omissão de rendimentos de pró-labore recebidos na pessoa jurídica.

Sobre os fatos o relatório fiscal assim explicitou:

Desde o ano de 2007, o sujeito passivo WILSON SOARES ocupa o cargo de diretor executivo da URBELUZ, fonte pagadora dos rendimentos. No entanto, em 01/09/2010, essa Companhia teria contratado a pessoa jurídica WSM CONSULTORIA E GESTÃO EMPRESARIAL S/S LTDA, CNPJ 03.726.070/0001-10, daqui para a frente apenas (“WSM CONSULTORIA”), para a prestação de serviços de consultoria e gestão empresarial.

Ocorre, todavia, que o diretor WILSON SOARES é o sócio majoritário e único gestor da empresa WSM CONSULTORIA, com participação de 98% (noventa e oito por cento) do capital social, integralizado em R\$ 10.000,00. Com o avançar das investigações, constatamos que, na condição de diretor da URBELUZ, o sujeito passivo WILSON SOARES pagou vultosos rendimentos para a sua própria empresa (WSM CONSULTORIA), relativos à prestação de consultoria e assessoria empresarial executados por ele mesmo (pessoa natural), no exercício das atribuições do cargo de Diretor da Companhia.

O modus operandi pode ser assim sintetizado: mediante adoção de planejamento tributário abusivo, conhecido como “pejotização”, a URBELUZ utilizou-se do estratagema de contratar o Diretor Executivo WILSON SOARES, por meio da interposta pessoa jurídica (WSM CONSULTORIA), que era usada apenas com a finalidade para simular a execução de serviços à Companhia, fazendo transparecer formalmente uma relação jurídica de natureza civil.

Nunca houve prestação de serviços pela WSM CONSULTORIA e tal contratação não passou de um ato simulado visando incrementar a remuneração de pró-labore recebida por WILSON SOARES (diretor da URBELUZ), promovendo, com isso, substancial redução no recolhimento dos tributos devidos à Fazenda Nacional pelas partes envolvidas na conduta fraudulenta.

A controvérsia restringe-se a análise se os valores pagos à WSM Consultoria, cujo sócio majoritário era o ora recorrente, consistia de fato em remuneração por serviços prestados,

ou se eles eram realizados como forma de complemento de pró-labore, através da interposição de pessoa jurídica.

O relatório fiscal foi preciso em identificar diversos fatos que levam à conclusão de a ocorrência de um pagamento de pró-labore por meio de pessoa jurídica interposta, fatos estes que não foram afastados pelo contribuinte, senão vejamos.

Em documento 21 o recorrente afirmou que:

Os pagamentos foram devidamente contabilizados na empresa e o IR foi recolhido conforme a legislação. **Os pagamentos feitos pela Urbeluz para WSM são referentes aos serviços prestados pela minha pessoa na qualidade de Diretor da Companhia desde junho de 2010. A remuneração concedida pela empresa a título de pró-labore era simbólica (de R\$ 1.000 a R\$ 3.000) e foi adequada apenas no ano de 2014.**

Ainda, sobre a contratação da WSM Consultoria, afirmou o Relatório Fiscal que:

Não há dúvida de que estamos diante de um caso típico conhecido no meio jurídico pela designação de “pejotização”, que consiste na utilização de pessoa física (Wilson Soares) como se pessoa jurídica fosse (WSM Consultoria), com o fito de proporcionar irregularmente a economia de tributos, bem como a redução de custos trabalhistas e previdenciários, beneficiando a todos (prestador e tomador dos serviços e pessoa física beneficiária do rendimento) em prejuízo da Fazenda Pública.

Convém registrar que WILSON SOARES era diretor – não empregado, portanto, segurado obrigatório da Previdência Social na condição de Contribuinte Individual (NIT 1.063.892.119-5), nos termos do art. 12, inciso V, alínea “f” da Lei 8.212/91, conforme pesquisa CNIS, copiada nos quadros abaixo:

Curioso observar que a pessoa jurídica WSM CONSULTORIA foi contratada para prestar serviços para a URBELUZ quando WILSON SOARES já o diretor da Companhia, conforme provam o contrato de prestação de serviços e os respectivos aditivos (doc. 018, 079, 080). Ocorre, todavia, que o sujeito passivo é o sócio majoritário da empresa de consultoria, detendo 98 % do capital social, e seu único administrador, conforme disposto na Cláusula Décima do Contrato Social (doc. 074). Isso significa que WILSON SOARES, na condição de diretor da URBELUZ, contratou a sua própria empresa (WSM CONSULTORIA) para prestar serviços de gestão empresarial que ele mesmo (pessoa física) prestava como administrador da Companhia.

A contratação com a condição de que o Senhor Wilson Soares dos Santos ocupasse também o cargo de diretor da Uberluz constou do contrato de Consultoria:

A verdade por trás da contratação da WSM CONSULTORIA está revelada logo no Parágrafo Sexto da CLÁUSULA PRIMEIRA do Contrato de Prestação de Serviços,

segundo o qual a empresa de consultoria fora contratada para que seu sócio majoritário, WILSON SOARES, assumisse o cargo de diretor da URBELUZ, conforme reproduzido abaixo (doc. 018):

“O responsável e principal executante dos serviços de consultoria e assessoria da CONTRATADA é o senhor WILSON SOARES DOS SANTOS, (...), sendo que sua alteração somente poderá se efetivar mediante prévia e expressa autorização da CONTRATANTE, **devendo o mesmo ocupar o cargo de Diretor da CONTRATANTE, sem nenhuma remuneração.**”

A contratação de WILSON SOARES para ocupar o cargo de diretor da Companhia, mediante utilização de contrato de prestação de serviços formalizado entre a WSM CONSULTORIA e a URBELUZ, comprova, de forma irrefutável, a ocorrência da “pejotização”, que consiste na utilização de pessoa física (diretor) como se pessoa jurídica fosse, com o objetivo de propiciar irregularmente a economia de tributos e reduzir custos trabalhistas, beneficiando todas as partes envolvidas em detrimento da Fazenda Nacional.

Quanto a folha de pagamento da URBERLUZ e o pró-labore recebido pelo ora recorrente, constatou-se que:

Do exame da folha de pagamento da URBELUZ (doc. 064), constatou-se que o Diretor Executivo, WILSON SOARES, recebia pró-labore mensal de R\$ 1.000,00, até o mês de maio de 2015.

A partir de junho de 2015, ou seja, de um mês para o outro, sua remuneração saltou para R\$ 32.000,00, o que representa um acréscimo de 3.200%. Esse estratosférico aumento remuneratório coincidiu exatamente com a rescisão do contrato de prestação de serviços entre a URBELUZ e a WSM CONSULTORIA, ocorrida em 08/06/2015 (doc. 081). É de clareza meridiana que, com a rescisão contratual, a Companhia deixou de pagar o pró-labore de WILSON SOARES através da interposta pessoa jurídica (WSM CONSULTORIA) e passou a remunerá-lo como pessoa física.

Ainda, referido aumento no pró-labore coincide com o valor pago à WSM Consultoria no mês de maio de 2015, de R\$30.000,00, que deixou de ser pago a partir de junho de 2015 (data do distrato do contrato entre as empresas).

Quanto à WSM:

O objeto social da WSM CONSULTORIA é a prestação de serviços de gestão, consultoria e assessoria empresarial, nas áreas de administração e economia, conforme preconiza a Cláusula Segunda do Contrato Social (doc. 074).

A despeito do capital social da WSM CONSULTORIA, vale dizer que o valor integralizado de R\$ 10.000,00 é ínfimo quando comparado com as receitas auferidas pela pessoa jurídica nos anos-calendário de 2012 a 2015, que **atingiram**

**a cifra de R\$ 1.344.572,17, originárias dos serviços prestados para a URBELUZ, sua única fonte pagadora.**

**No período de 01/01/2012 a 09/06/2015, a URBELUZ fora a única cliente da WSM CONSULTORIA, conforme provam as notas fiscais emitidas em sequência para a mesma pessoa jurídica (doc. 086).**

Veja-se que os valores pagos pela URBELUZ eram fixos e reajustados anualmente, traduzindo-se em verdadeira remuneração mensal de pró-labore devida ao diretor WILSON SOARES.

A inexistência de empregados, aliado à ausência de despesas básicas de consumo (água, energia, internet, telefone, aluguel etc.), somado à ausência de estrutura própria para a prestação dos serviços (escritório, máquinas, equipamentos, móveis, salas etc.) comprova, de forma patente, que a WSM CONSULTORIA não tinha capacidade operacional para executar os serviços contratados, denotando, assim, que o contrato de prestação de serviços é materialmente inexequível e ideologicamente falso.

A afirmação de que os serviços foram prestados exclusivamente pelo sócio WILSON SOARES e que toda a estrutura foi fornecida pela URBELUZ, apenas confirma a ocorrência da “pejotização”, isto é, a contratação de uma pessoa jurídica de “fachada” com o objetivo de simular a prestação de serviços com o objetivo de ocultar pagamentos disfarçados de pró-labore efetuados ao sujeito passivo (diretor), visto que a WSM CONSULTORIA nunca prestou serviços para a URBELUZ.

Tais fatos, em que pese todos os argumentos trazidos pelo recorrente, não foram capazes de afastar as constatações acima, bem como também não tiveram o condão de comprovar a efetiva prestação de serviço por parte da WSM Consultoria.

Ainda, em que pese a empresa WSM Consultoria existir desde o ano 2000, ou seja, em período anterior à contratação pela Uberluz, a análise da utilização da pessoa jurídica como forma de receber valores devido à pessoa física do Sócio Wilson deve ser realizada no período contratado.

Conforme Livros diários dos anos de 2013 a 2015, a integralidade dos valores recebidos pela WSM Consultoria foi paga pela Uberluz, caracterizando que a mesma prestava serviço de forma exclusiva. Ainda, após distrato de junho de 2015 a empresa WSM parou de registrar entradas no livro diário.

Conforme Notas Fiscais apresentadas (doc. 86) referente ao período de 01/2012 a 05/2015, todas são referentes à Contratante Uberluz.

Assim, os rendimentos auferidos pela pessoa física do contribuinte nestes contratos (discriminados no Anexo II do TVF), enquadraram-se na definição prevista no art. 43 do Código Tributário Nacional. De acordo com o arts. 43 a 45 do CTN, o imposto tem como fato gerador a

aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, sendo contribuinte do imposto o titular dessa disponibilidade:

Art. 43 O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Desta forma, sem razão ao recorrente no ponto.

#### **DA NECESSIDADE DE DESCONTO DOS TRIBUTOS PAGOS PELA WSM**

Busca o recorrente que, caso não sejam considerados os argumentos que buscam afastar a tributação, que seja descontados os tributos já pagos pela WSM não considerados no auto de infração.

Neste aspecto entendo que merece guarida a pretensão recursal.

Adoto como razão de decidir o voto da Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva no Acórdão nº 2202-008.694:

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 constituir-se-ia 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 vênia 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, 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.

Conforme relatório fiscal a URBELUZ foi a única fonte pagadora da WSM Consultoria de 01/01/2012 a 09/06/2015, estando compreendido dentro do período autuado, de 2012 a 2014.

Assim, os valores relativos à IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, deverão, caso tenham sido efetivamente recolhidos, ser deduzidos do IRPF apurado no presente lançamento

### **DO AFASTAMENTO DA MULTA QUALIFICADA, REDUZINDO-A A 75% POR INEXISTÊNCIA DE DOLO**

Busca o recorrente o afastamento da multa qualificada de 150%, regulamentada pelo art. 44, I, §1º da Lei 9.430/96, reduzindo a mesma para o patamar de 75%, sob o argumento de ausência de conduta dolosa.

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.

De fato, a multa de 75% é duplicada nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64. Assim, o percentual de 150% deve ser aplicado quando ficar evidenciada a existência de sonegação, fraude ou conluio, devendo para o seu entendimento serem observadas as definições dos dispositivos:

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

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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

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

Assim, constatada a divergência entre os atos jurídicos formais praticados e os fatos realmente ocorridos, há que se reconhecer a existência de simulação com intuito de fraudar as

relações de trabalho e obstar o conhecimento do fisco do fato gerador das contribuições, nos termos delineados no art. 72 da Lei nº 4.502/64.

Justificada, então, a qualificação da multa de ofício levada a efeito no lançamento, dado o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96, conforme bem apontou o R. Acórdão Recorrido, por todos seus fundamentos, inclusive a respeito ao estabelecimento da penalidade.

### RETROATIVIDADE BENIGNA

O instituto da retroatividade benigna permite a aplicação de lei a fato gerador de penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária ocorrido antes da sua vigência, desde que mais benéfica ao contribuinte e o correspondente crédito ainda não esteja definitivamente constituído, exatamente como diz o CTN, art. 106, inciso II, alínea “c”, que ora transcrevo:

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

[...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

[...]

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

Nesse pressuposto, a Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, deu nova conformação ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, refletindo diretamente na penalidade apurada por meio do correspondente procedimento fiscal. Com efeito, a multa de ofício qualificada ora em litígio teve seu percentual reduzido de 150% (cento e cinquenta por cento) para 100% (cem por cento), verbis:

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 majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; [...]

Assim entendido, referida penalidade deverá ser recalculada, aí se considerando o percentual atualmente vigente, que é de 100% (cem por cento).

Desta forma, dou parcial provimento ao recurso no presente ponto para limitar a multa qualificada em 100%.

## DA DECADÊNCIA

Sustenta o recorrente a aplicação do previsto no art. 150, §4º do CTN, devido a inexistência de dolo capaz de sustentar a aplicação do art. 173, I do CTN.

Desta forma, considerando o acima exposto, mantenho a decisão recorrida por seus próprios fundamentos:

Com relação à decadência, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a lei determina que o contribuinte apure e pague o tributo por ele devido, com garantia à administração tributária de fiscalizar a atividade do contribuinte, homologando-a ou dela discordando, com o lançamento de ofício da diferença detectada.

O prazo decadencial para se efetuar o lançamento do tributo é, em regra, aquele previsto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional, segundo o qual o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

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;

[...]

Para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, incide a regra do §4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, onde o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador.

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 a 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.

[...]

A regra contida no mencionado §4º do art. 150 é excepcionada nos casos em que se comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, passando a prevalecer o prazo previsto no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional.

A análise efetuada anteriormente, não deixa dúvida de que o autuado agiu dolosamente com o intuito de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador do imposto de renda, razão pela qual não se pode empregar no caso concreto a dicção contida no §4º do art. 150 do Código Tributário Nacional.

Desse modo, o Auto de Infração lavrado em 04/12/2018 e com ciência ao interessado em 07/12/2018, referente ao ano-calendário 2012, não ultrapassou o período previsto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional, que seria 31/12/2018, não havendo que se falar em decadência.

Deste modo, afasto a alegação de decadência.

## CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por conhecer em parte do recurso, exceto quanto as matérias preclusas e, no mérito, rejeitar as preliminares suscitadas e dar parcial provimento para permitir o abatimento dos tributos já recolhidos pelos sócios e limitar a multa qualificada em 100%.

*Assinado Digitalmente*

**João Ricardo Fahrion Nüske**