



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18471.001898/2005-75
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-011.154 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de março de 2023
Recorrente CARLOS ROBERTO GERALDO PASCHOAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2001, 2002

NULIDADES VICIO MATERIAL FUNDAMENTO EQUIVOCADO
CONTRADIÇÃO OMISSÃO E PARCIALIDADE INEXISTÊNCIA

Lançamento tributário que obedece aos requisitos legais obrigatórios que descreve fato a disposição legal infringida e a penalidade aplicável não incorre em vicio material. Decisão fundamentada proferida por autoridade competente e sem preterição do direito a defesa não é nula tampouco parcial.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA.

Os rendimentos auferidos pela prestação individual de serviços de consultoria e pelo cargo de diretor que são prestados de forma pessoal são tributados na pessoa física.

MULTA DE OFÍCIO SUCESSÃO APLICAÇÃO

A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão, independentemente de esse crédito ser formalizado, por meio de lançamento de ofício, antes ou depois do evento sucessório.(Sum. Carf nº 113)

Recurso Voluntário improcedente.

Crédito Tributário mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso interposto. Vencida a conselheira Ana Cláudia Borges de Oliveira, que deu-lhe provimento parcial, reconhecendo o direito à compensação do IRPJ pago pela pessoa jurídica, Thuga's, com o IRPF apurado no reportado lançamento.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Duarte Firmino - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Duarte Firmino, Gregorio Rechmann Junior, Jose Marcio Bittes, Ana Claudia Borges de Oliveira, Wilderson Botto (suplente convocado), Francisco Ibiapino Luz (Presidente).

Relatório

AUTUAÇÃO

Em 07/12/2005, precisamente às 11:57, foi constituído o Auto de Infração de fls. 89 e ss, ciência em 13/12/2005, fls. 117, para a cobrança de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) referente aos anos calendários 2000 e 2001, exercícios 2001 e 2002, calculado em R\$ 123.123,17, acrescido de Juros de Mora de R\$ 81.546,30 e Multa de Ofício de R\$ 92.342,37, totalizando R\$ 297.011,84, em razão OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO.

Referida exação foi precedida por fiscalização tributária, realizada ao amparo do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nº 0719000/01953/2004, que apurou IRPF referentes aos anos calendários de 2000 e 2001 do contribuinte, iniciada em 25/10/2004, 16:00, fls. 15 e ss.

Consta ainda Termo de Verificação Fiscal, que circunstanciou os fatos e expôs fundamentos de direito, conforme fls. 84 e ss.

DEFESA

O contribuinte, por seu advogado, apresentou defesa a fls. 130 e ss, atacando o entendimento fiscal em dois pontos principais:

- 1) De que os valores recebidos pela Empresa Thuga's, sendo o interessado sócio majoritário da empresa, são oriundos de lucros auferidos no período, portanto, sem tributação;
- 2) De que o contribuinte não foi o real contratado pela empresa que recebeu e pagou serviços executados pela Thuga's, como entendido pela fiscalização, e que há prática diuturna empresarial de prestação pela mesma pessoa física em "sociedades unipessoais", ao que citou legislação a respeito.

Apresentou também doutrina, jurisprudência e outras teses de defesa, inclusive decadência de parte do crédito e, quanto a natureza dos gastos realizados pela empresa que contratou a Thuga's, já que o contribuinte foi diretor daquela, fundamentou em legislação isentiva, pugnando ao final pela improcedência do lançamento.

Juntou cópia de contratos e outros documentos para embasar suas alegações, fls. 140 e ss.

DECISÃO ADMINISTRATIVA DE PRIMEIRO GRAU

A 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte (MG) julgou a impugnação procedente em parte, fls. 240 e ss, excluindo valores da base de cálculo utilizada na exação somados em razão de benefícios indiretos, tais como gastos com cartão de crédito, viagens e automóvel, haja vista a não apresentação, pelo fisco, de elementos caracterizadores do alegado. Excluiu também valores referentes a pagamento de previdência privada, haja vista existência de norma isentiva.

Por fim, **reduziu o Imposto de Renda Pessoa Física devido de R\$ 123.123,17 para R\$ 100.150,06 e Multa de Ofício de R\$ 75.112,55**, com os acréscimos legais.

Abaixo expõe-se a ementa do acórdão:

NULIDADE.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

SÚMULA CARF Nº 38.

O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA.

Os rendimentos auferidos pela prestação individual de serviços de consultoria e pelo cargo de diretor que são prestados de forma pessoal são tributados na pessoa física.

ERROS NO LANÇAMENTO.

Os equívocos cometidos quando do lançamento devem ser corrigidos, a fim de que esse possa adequar-se à realidade dos fatos.

ATIVIDADE VINCULADA.

A atividade administrativa, sendo plenamente vinculada, não comporta apreciação discricionária no tocante aos atos que integram a legislação tributária.

O contribuinte foi regulamente notificado da decisão *a quo* em **14/06/2011**, conforme fls. 255 a 258, substabelecimento a fls. 259.

RECURSO VOLUNTÁRIO

O espólio do contribuinte autuado, falecido em 22/06/2011, às 18:35, representado por advogado, procuração a fls. 288, **interpôs recurso voluntário em 14/07/2011**, fls. 262 e ss.

Ao historiar os fatos, o recorrente (espólio) traz aos autos a informação de que a empresa Thuga's Comércio e Informática LTDA foi fiscalizada ao amparo do MPF nº 08.1.13.00-2004-001117-6, tendo o procedimento encerrado em 06/09/2004 sem detecção de irregularidades.

PRELIMINARES

Os argumentos em preliminar de mérito são os seguintes:

- a) VÍCIO MATERIAL - glosa incorreta de rendimentos distribuídos por Thuga's a seu sócio.

Tal como feito na impugnação ao lançamento, o espólio alega que a Empresa ASMAE contratou serviços especializados em consultoria da Empresa Thuga's, de tal modo que os pagamentos foram realizados a esta, em razão das execuções das atividades. De outro lado, afirma que a fiscalização glosou a distribuição de valores ao seu sócio, o Sr. Carlos Roberto Geraldo Paschoal e não adotou igual medida para aqueles pagamentos realizados de ASMAE para THUGA'S:

13. Ora, se o "verdadeiro contratado e prestador de serviços", ao ver da fiscalização, foi a pessoa física do contribuinte ora Recorrente e não a empresa THUGA'S, é de se indagar a razão pela qual a fiscalização glosou os valores que foram auferidos por THUGA'S e distribuídos para o ora Recorrente, ao invés de glosar os valores pagos pela ASMAE ao "verdadeiro contratado".

Alegou que a glosa incorreu em vício material, na medida em que o cálculo do montante tributário, ao utilizar base oriunda de distribuição de rendimentos auferidos por Thuga's, incluiu realidade distinta da motivação da autuação, isso por causa de olvidar que os rendimentos eram, em realidade, oriundos de serviços prestados para outras empresas que não a ASMAE, tal como a UNISYS, Caixa Econômica Federal, dentre outras:

16. Dessa forma, a fiscalização acabou por incorrer em vício insanável no cálculo do montante do tributo supostamente devido eis que, ao computar, na base de cálculo do tributo, os rendimentos distribuídos por THUGA'S ao ora Recorrente, a mesma acabou por incluir realidades distintas da motivação da autuação, eis que desprezou que os rendimentos de THUGA'S eram oriundos de serviços prestados para outras empresas

que não a ASMAE, como, por exemplo, a UNISYS, a Caixa Econômica Federal, dentre outras (cfr. doc. 06).

b) FUNDAMENTO EQUIVOCADO - Incoerência de provas juntadas

Alega que a Empresa Thuga's foi constituída em momento anterior àquele fiscalizado, o que fragiliza a exação quanto à afirmativa de constituição da empresa somente objetivando sua utilização para encobrir atividades de seu sócio majoritário:

20. E de se questionar como seria possível uma empresa ser acusada de ter sido criada apenas para encobrir a prestação de serviços de seu sócio majoritário (fls. 100), se a mesma já existia muito antes (ao menos em 18/07/1997) de aludida prestação de serviços firmada com a ASMAE.

21. Com a devida vênia, trata-se de tamanho absurdo a fundamentação do auto de infração que, além do exposto no tópico anterior, ainda se sustenta em provas que apenas atestam o quão infundadas e ilógicas estão as suas razões.(grifo do autor)

22. Repita-se, as provas, notória e visivelmente, mostram-se favoráveis ao ora Recorrente. Eis aí outro vício material do lançamento apto a embasar a total insubsistência do mesmo.(grifo do autor)

c) AUTUAÇÃO CONTRADITÓRIA

O recorrente entende que, uma vez declarado como rendimento não tributável, não há que se falar em omissão do mesmo, estando o auto de infração incoerente com os termos utilizados:

26. Dessa forma, considerando que não há qualquer infração para "omissão de rendimentos que foram lançados em Declaração", mas muito pelo contrário, há declaração, demonstração e esclarecimento dos rendimentos que o ora Recorrente auferiu, impõe-se seja reconhecida a nulidade material do lançamento também por esse motivo.

d) OMISSÃO E PARCIALIDADE EM DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

Alega que a decisão *a quo* violou o princípio da motivação, previsto no art. 50, I da Lei nº 9.784, de 1999:

31. No entanto, de forma **excessivamente econômica e incoerente**, a DRJ, para refutar aludido argumento, simplesmente alegou que "acerca do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, há que se considerar que, por se tratar de regra de direito material, e não processual, não se aplica ao caso em tela".(grifo do autor)

32. E assim, **ao não enfrentar o argumento do ora Recorrente de que o lançamento viola o disposto no art. 129 da Lei nº 11.196/2005, o qual encontra-se acima destacado, a decisão acabou por contrariar o princípio da motivação previsto no inciso I do artigo 50 da Lei 9.784/99.** (grifo do autor)

34. Ora, a Delegacia de Revisão e Julgamento (DRJ), ao deixar de fundamentar a razão pela qual a legislação (art. 129 da Lei 11.196/2005) **não seria materialmente aplicável ao caso em tela, acaba por não ser nem um pouco explícita, nem clara, nem, tampouco, congruente, mas, muito pelo contrário, flagrantemente omissa.** (grifo do autor)

Aduz também que houve **parcialidade** do colegiado de piso, o fazendo nos seguintes termos:

46. Ora, é evidente que o caso em tela encontra-se plenamente enquadrado no dispositivo supra, razão pela qual a DRJ, observando aludido enquadramento, mas, ao que parece, **visando encobrir o evidente erro da fiscalização, afasta a aplicação de uma lei plenamente aplicável**, sob a frágil fundamentação de que se trata "de regra de direito material, e não processual". (grifo do autor)

MÉRITO

a) REGULARIDADE DE CONTRATAÇÃO

No mérito o recorrente (espólio) alega que entre as atividades desenvolvidas pela Thuga's está consultoria empresarial em negócios de informática, sendo a empresa submetida a fiscalização que nada constatou, e que entre os negócios realizados está a contratação feita pela ASMAE para prestação de consultoria, tal como previsto no objeto social da Thuga's.

Portanto, no entendimento do recorrente, nenhuma irregularidade houve no processo de contratação, sendo a tese da fiscalização de que o Sr. Carlos Roberto Geraldo Paschoal era o real contratado pela ASMAE uma construção "mirabolante", "fantasiosa" e "extremamente arbitrária" da autoridade constitutiva da autuação.

Afirma que o art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, foi justamente construído para afastar a interpretação realizada na exação:

43. A Lei nº 11.196/2005, editada exatamente para evitar esse tipo de situação, em seu artigo 129, dispõe que "para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil

44. Ora, jamais poderia a fiscalização ter ignorado, nos presentes autos, o fato de que o contrato de "prestação de serviços intelectuais", firmado entre a empresa ASMAE e a empresa THUGA'S, o qual foi concretizado "em caráter personalíssimo" pelo sócio de THUGA'S, ora Recorrente, encontra-se plenamente enquadrado no dispositivo legal supra transcrito, cabendo, tão somente, a aplicação da "legislação aplicável às pessoas jurídicas" e não a legislação aplicável às pessoas físicas, como fez o presente auto de infração.

Aduz também que não houve produção de provas quanto a existência de simulação do recorrente, o fazendo nos seguintes termos:

48. Se a fiscalização entendeu que houve alguma forma de simulação por parte do Recorrente, seria mister que a mesma tivesse feito provas cabais de que houve simulação, fundamentando o lançamento de forma sólida e pertinente, conforme exige o artigo 924 do RIR/2005 c/c o art. 142 do CTN, e não que, em ato arbitrário, tenha pré-suposto que bastaria uma declaração do ora Recorrente de que prestou serviços com exclusividade para a empresa ASMAE, por meio de contrato firmado com a empresa THUGA'S, para alegar que essa empresa seria "de fachada".

Apresentou opinião doutrinária em reforço às suas teses.

b) BENEFÍCIOS INDIRETOS

Ataca o recorrente a interpretação da autuação quanto a benefícios recebidos, todavia, como a decisão de primeiro grau retirou parte dos mesmos, insiste que sejam declarados insubsistentes valores oriundos de depreciação do veículo cedido pela ASMAE, faturas pagas de cartão de crédito corporativo e viagens:

55. Considerando que a DRJ somente excluiu do auto de infração os valores oriundos das despesas com plano de saúde, previdência privada e seguro de vida, o ora Recorrente insiste a V. Sas. que sejam também declarados insubsistentes os valores oriundos de (i) depreciação do veículo cedido pela ASMAE; (ii) faturas pagas de cartão de crédito corporativo; e (iii) viagens.

REQUERIMENTOS

a) COMPENSAÇÃO DE IRPJ COM IRPF

O recorrente requer que haja compensação de valores pagos em Imposto de Renda Pessoa Jurídica pela Thuga's com aqueles devidos no lançamento, caso saia perdedora em suas alegações, o fazendo nos seguintes termos:

67. Caso as razões anteriormente mencionadas não sejam acolhidas, o que se admite somente por força do argumento, o ora Recorrente vem respeitosamente requerer que, ao menos os valores pagos pela empresa THUGA'S à título de IRPJ, no que tange aos rendimentos recebidos de ASMAE, sejam considerados como créditos a serem abatidos dos valores de IRPF consubstanciados no presente auto de infração.

b) IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO A ESPÓLIO

Aduz que, por ter carácter punitivo, **a multa de ofício deve ser excluída**, já que o recorrente é espólio do *de cujus*, não podendo ser transmitido aos sucessores, fundamentando seu entendimento conforme o art. 23, II, §2º do Decreto nº 3000/1999:

73. Assim, é fato que o espólio, ora Recorrente, na remota e improvável hipótese de que todos os argumentos anteriormente citados venham a ser afastados, somente será responsável pelo imposto devido acrescido de juros moratórios.

74. Incabível, portanto, a manutenção da multa de ofício prevista no artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96, eis que o RIR limita a responsabilidade do sucessor ao pagamento de imposto devido pelo de cujus, acrescido de juros de mora e da multa de mora prevista no artigo 950 desse mesmo Regulamento.

c) Pedidos finais

Ao final **requer o provimento de seu recurso** e faz os pedidos seguinte:

(i) seja declarada a nulidade do lançamento, eis que eivado de evidentes vícios materiais;

(ii) seja declarada a nulidade da decisão a quo que, ao afastar a aplicação da Lei 11.196/2005 sob fundamento de que a mesma se trata de "regra de direito material, e não processual, acaba por incorrer em violação ao princípio da motivação e, conseqüentemente, em supressão de instância notoriamente prejudicial à defesa do contribuinte;

(iii) caso não sejam acolhidas as preliminares anteriormente citadas, o que apenas se admite em remota hipótese, seja julgado totalmente improcedente o lançamento ora atacado para que seja reconhecida a total insubsistência do débito fiscal imputado ao ora Recorrente, eis que o mesmo fora exclusivamente devido e pago por sua empresa THUGA'S;

(iv) sejam totalmente excluídos do auto de infração os valores recebidos em decorrência dos gastos operacionais com a depreciação do veículo cedido pela ASMAE, fatura do cartão de crédito corporativo e as viagens;

(v) ou, caso assim não se entenda, o que se admite apenas em remota hipótese, que sejam devidamente aproveitados os valores pagos pela pessoa jurídica a título de IRPJ como rendimentos a serem creditados na apuração do IRPF; e

(vi) seja totalmente excluída a multa de ofício do artigo 44, I da Lei nº 9.430/96, eis que, segundo o artigo 23, § 2º do RIR, a responsabilidade dos sucessores se restringe aos impostos devidos pelo *de cujus*.

Juntou cópia de certidão de óbito do contribuinte objeto da autuação, assim como também de demais documentos, conforme fls. 284 e ss.

É o relatório!

Voto

Conselheiro Rodrigo Duarte Firmino, Relator.

O recurso voluntário interposto é tempestivo e obedece aos requisitos legais, portanto, dele tomo conhecimento.

PRELIMINARES

a) VÍCIO MATERIAL – alegação de glosa incorreta de rendimentos distribuídos por Thuga's a seu sócio.

Segundo o recorrente, a glosa deveria ser realizada nas contas da Thuga's, pela contratação de serviços da ASMAE, nos seguintes termos:

13. Ora, se o "verdadeiro contratado e prestador de serviços", ao ver da fiscalização, foi a pessoa física do contribuinte ora Recorrente e não a empresa THUGA'S, **é de se indagar a razão pela qual a fiscalização glosou os valores que foram auferidos por THUGA'S e distribuídos para o ora Recorrente, ao invés de glosar os valores pagos pela ASMAE ao "verdadeiro contratado"**.(grifo do autor)

Na continuação, aduziu a ocorrência de vício material nos seguintes termos:

16. Dessa forma, **a fiscalização acabou por incorrer em vício insanável no cálculo do montante do tributo supostamente devido eis que, ao computar, na base de cálculo do tributo, os rendimentos distribuídos por THUGA'S ao ora Recorrente, a mesma acabou por incluir realidades distintas da motivação da autuação**, eis que desprezou que os rendimentos de THUGA'S eram oriundos de serviços prestados para outras empresas que não a ASMAE, como, por exemplo, a UNISYS, a Caixa Econômica Federal, dentre outras (cfr. doe. 06).

Primeiramente, salta ao olhos a confusão entre a Pessoa Física Sr. Carlos Roberto Geraldo Paschoal com a Pessoa Jurídica da Thuga's, vez que o fiscalizado não é este, mas aquele, portanto, **há uma construção recursal lógica contraditória**, na seguinte medida:

- Se o verdadeiro contratado é Sr. Carlos Roberto, então a glosa deveria ser realizada para Thuga's. **Essa afirmativa é incoerente com a exação**, na medida em que são pessoas absolutamente diferentes, e quem realmente as confunde não é a autoridade responsável pelo lançamento e sim o próprio recorrente, em sua alegação;
- A segunda afirmação, de vício material, decorre da primeira e incorre na mesma incoerência, vez que a *ratio essendi* da exação é a percepção da confusão entre o Sr. Carlos Roberto e a sua empresa, o que torna os lucros recebidos pela Thuga's, na realidade, auferidos de fato pelo próprio Carlos Roberto, portanto, tributáveis como Imposto de Renda Pessoa Física.

Isto posto, não vejo vício material na autuação.

b) FUNDAMENTO EQUIVOCADO – Alegação de incoerência de provas juntadas

Conforme Termo de Verificação Fiscal, fls. 84 e ss, especificamente a fls. 86 e 87, a fundamentação normativa utilizada foi o art. 926 do Decreto nº 3000, de 1999 (Regulamento de Imposto de Renda – RIR), sendo apuradas duas omissões de receitas, da seguinte forma:

1.1 - Omissão de rendimentos recebidos da empresa THUGA'S COMÉRCIO E INFORMÁTICA LTDA, CNPJ nº 96.419.312/0001-03, no período de janeiro de 2000 a dezembro de 2001, recebidos indevidamente como lucros e dividendos e conseqüentemente lançados (indevidamente) na Declaração de IRPF de Ajuste Anual de 2002 e 2001 como rendimentos isentos e não-tributáveis nos totais abaixo discriminados:

ANO-CALENDÁRIO	RENDIMENTOS OMITIDOS
2000	27.227,93
2001	344.945,92

1.2 - Omissão de Rendimentos recebidos da empresa ASMAE, CNPJ nº 03.034.433/0001-56 conforme Representação Fiscal elaborada pela DIFIS/SERVIÇOS de S.Paulo em que foram verificados vários pagamentos feitos pela citada empresa em favor de seus diretores, sem a justificativa e comprovação destes dispêndios em relação ao objeto social para o qual a entidade foi constituída.

A alegação recursal é de que a Thuga's foi constituída em momento anterior e, por esse motivo, torna frágil a afirmação de que a empresa foi criada para encobrir atividades de seu sócio:

20. E de se questionar como seria possível uma empresa ser acusada de ter sido criada apenas para encobrir a prestação de serviços de seu sócio majoritário (fls. 100), se a mesma já existia muito antes (ao menos em 18/07/1997) de aludida prestação de serviços firmada com a ASMAE.

21. Com a devida vênia, **trata-se de tamanho absurdo a fundamentação do auto de infração que, além do exposto no tópico anterior, ainda se sustenta em provas que apenas atestam o quão infundadas e ilógicas estão as suas razões.**(grifo do autor)

Mais uma vez se observa incoerência lógica entre a afirmação de que o fundamento utilizado é absurdo, pois a empresa foi criada antes da fiscalização. Simplesmente o fato da Thuga's ter constituição em data anterior nada tem a ver com o fato fundamentado na exação.

Isto posto, não vejo vício na fundamentação.

c) ALEGAÇÃO DE AUTUAÇÃO CONTRADITÓRIA

Aduziu o recorrente que, uma vez lançado o rendimento na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física, não há que se falar em omissão, já que foi declarado.

Mais uma construção sem coerência lógica, pois resta muito claro na exação que a omissão aferida está justamente no fato de lançar os valores recebidos da Empresa Thuga's fora do alcance da tributação, já que detectou a autoridade lançadora tratar, de fato, de serviços prestados pelo *de cujus*.

Isto posto, não vejo autuação contraditória.

d) ALEGAÇÃO DE OMISSÃO E PARCIALIDADE EM DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

O recorrente aduziu a inobservância do princípio da fundamentação, quanto à apreciação da impugnação feita pelo colegiado de piso a uma de suas teses, o fazendo nos seguintes termos:

31. No entanto, **de forma excessivamente econômica e incoerente**, a DRJ, para refutar aludido argumento, simplesmente alegou que "acerca do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, há que se considerar que, por se tratar de regra de direito material, e não processual, não se aplica ao caso em tela".(grifo do autor)

(...)

34. Ora, a Delegacia de Revisão e Julgamento (DRJ), ao deixar de fundamentar a razão pela qual a legislação (art. 129 da Lei 11.196/2005) **não seria materialmente aplicável ao caso em tela, acaba por não ser nem um pouco explícita, nem clara, nem, tampouco, congruente, mas, muito pelo contrário, flagrantemente omissa.** (grifo do autor)

O que percebo da alegação é puro descontentamento do recorrente para com parte da decisão de origem que não lhe foi favorável, pois houve completa apreciação de todas as matérias impugnadas pelo colegiado, tanto que foi julgada procedente parte da impugnação.

Há que se destacar que, por tratar de processo administrativo fiscal, a norma processual de regência é o Decreto nº 70.235, de 1972, e diz o seu art. 59, quanto às nulidades das decisões, o seguinte:

Art. 59. São nulos:

(...)

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

O recorrente também atacou a decisão *a quo*, **chamando-a de parcial** nos seguintes termos:

46. Ora, é evidente que o caso em tela encontra-se plenamente enquadrado no dispositivo supra, razão pela qual a DRJ, observando aludido enquadramento, mas, ao que parece, **visando encobrir o evidente erro da fiscalização, afasta a aplicação de uma lei plenamente aplicável**, sob a frágil fundamentação de que se trata "de regra de direito material, e não processual". (grifo do autor)

Trata-se, tão só, de outra ilação baseada em suas próprias conjecturas, portanto, não merecem as alegações de nulidade serem acolhidas.

MÉRITO

Quanto ao mérito, passo a analisar todas as alegações recursais.

a) ALEGAÇÃO DE REGULARIDADE NA CONTRATAÇÃO

Aduziu o recorrente que a Empresa Thuga's exerce a atividade de consultoria empresarial em negócios de informática e referida empresa foi auditada pela fiscalização tributária federal que nada constatou de irregular para o período.

Informou que a ASMAE contratou os serviços da Thuga's para exatamente realizar a atividade para qual a empresa foi criada e que, neste contexto, o art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, deve ser aplicado.

O art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, diz o seguinte:

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

Mister que se faça aqui uma análise sistemática não só da legislação, mas também dos fatos. Primeiramente, trata-se de lançamento de Imposto de Renda Pessoa Física referente aos anos calendários 2000 e 2001, portanto, **ocorridos em momento anterior à vigência da lei**, com vigor a partir da data de sua publicação, ocorrida em 22/11/2005.

Em primeira aproximação, infere-se que o dispositivo legal em análise é remissivo ao art. 50 da Lei nº 10.406, de 2002 – Código Civil, que trouxe a seguinte redação original:

Art. 50. **Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade**, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica. (grifo do autor)

É importante contextualizar a remissão do disposto no art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, pois fica claro que o legislador mostrou preocupação com o uso abusivo da personalidade jurídica, especialmente quanto a eventual **desvio de finalidade**.

Consta do Termo de Verificação de fls. 84 e ss, que a fiscalização tributária foi iniciada a partir de ofício do Ministério Público Federal ao órgão fiscal, dando conta de que o *de cujus*, enquanto diretor da Empresa ASMAE, que é aquela quem contratou o serviço da Thuga's, sendo referido diretor cotista majoritário de 99% do capital desta, **estaria cometendo ilícito tributário, traduzindo-se em desvio de finalidade do contrato entre as empresas**, sendo o objetivo real a remuneração da ASMAE ao seu diretor.

Referido ofício, juntado a fls. 101 e ss, descreve irregularidades da ASMAE, detectadas em relatório da ANEEL, tais como supersalários pagos a diretores, criação de empresas de fachada, ao que cita textualmente a Thuga's, apontando claramente para desvio de finalidade quanto as operações desta com a ASMAE.

Ao examinar a decisão *a quo*, da qual o recorrente alegou falta de clareza quanto ao exame de seu pleito, **os motivos determinantes para o desvio de finalidade na contratação da Thuga's pela ASMAE são os seguintes**, fls. 247 e 248:

Na hipótese de se caracterizar a subordinação jurídica ou a personalidade diretamente com o tomador de serviços, é estabelecido o vínculo empregatício diretamente com esse. Saliente-se que não precisam estar presentes os dois elementos para macular a licitude da terceirização, basta existir um deles para deflagrar-se a falha. (grifo do autor)

O contribuinte em epígrafe era Diretor de Operações de Mercado da ASMAE e ao mesmo tempo tinha estabelecido contratos com a ASMAE via a figura da pessoa jurídica THUGA'S COMÉRCIO E INFORMÁTICA LTDA., CNPJ 96.419.312/0001-03 (contratos de fls. 40 a 48), da qual, repita-se, era sócio majoritário (99% do capital social).

Da leitura das várias cláusulas desses contratos, ressalta-se que embora as partes apontem expressamente no sentido de não haver "vínculo" empregatício entre a ASMAE e a THUGA'S, a cláusula 4.2 (fl. 46) caminha em sentido contrário. (grifo do autor)

(...)

Pelas cláusulas constantes às fls. 40 a 48, **não pairam dúvidas de que os serviços contratados relativos à realização de serviços de consultoria estavam vinculados a uma determinada pessoa, no caso, ao Sr. Carlos Roberto Geraldo Paschoal, ora autuado, sem o qual, inclusive, o contrato inter-empresarial firmado ficaria automaticamente extinto, sendo correto afirmar que os valores pagos pela ASMAE correspondiam ao trabalho pessoal do contribuinte em causa.** (grifo do autor)

Embora apenas o aspecto acima apontado seja suficiente para caracterizar uma relação de emprego clássica entre a empresa ASMAE e o impugnante, observe-se a ocorrência, também, da segunda hipótese ensejadora da ilicitude da terceirização, qual seja, a de subordinação jurídica direta com o tomador dos serviços.

Note-se que o contribuinte, ao assumir o cargo de Diretor de Operações de Mercado da ASMAE, demonstrou, de forma incontestada, a condição de subordinação jurídica direta, pois passou a integrar a pirâmide hierárquica da empresa, tendo de prestar contas ao seus superiores (da ASMAE) e coordenar o pessoal de sua Diretoria (que nada mais são que outros empregados da ASMAE) sob as regras estabelecidas na organização e determinadas pelos seus superiores. Verifica-se que, também sob esse aspecto, encontra-se desqualificado como trabalho terceirizado aquele desenvolvido pelo contribuinte em causa.

Conclui-se que restaram caracterizadas a subordinação jurídica e a personalidade diretamente com o tomador de serviços, estabelecendo, assim, o vínculo empregatício relativamente aos serviços prestados pelo autuado junto à ASMAE.

Resta claro o abuso de direito por desvio de finalidade, entre os serviços prestados pela Thuga's à ASMAE, resta mais claro ainda que o art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, sequer vigente à época do fato gerador dos tributos e multas lançados, NÃO TEM APLICAÇÃO ao caso concreto.

b) BENEFÍCIOS INDIRETOS

A decisão de primeiro grau excluiu da base de cálculo os benefícios indiretos com cartão de crédito, viagens, automóvel e previdência privada, por entender que não constam dos autos os elementos caracterizadores de que referidas despesas seriam benefícios indiretos, nos seguintes termos:

Em relação **aos gastos com cartão de crédito, viagens e automóvel, em que, sinteticamente, o contribuinte alega serem gastos operacionais necessários ao desenvolvimento da atividade de diretor da ASMAE, deve-se dar razão aos seus argumentos.** Na verdade não constam nos autos elementos caracterizadores de que tais itens seriam benefícios indiretos ou, como asseverou a Fiscalização, "vantagens de ordem particular".(grifo do autor)

Igualmente assiste razão ao autuado no que se refere às contribuições para a previdência privada, eis que a teor do inc. XI do art. 39 do RIR/99 não entrarão no cômputo do rendimento bruto as contribuições pagas pelos empregadores relativas a programas de previdência privada em favor de seus empregados e dirigentes. Nesse sentido também é para o plano de saúde, conforme inc. XLV do mesmo artigo.

O recorrente entende que deve também ser excluídos todos os valores, nos termos abaixo:

55. Considerando que a DRJ somente excluiu do auto de infração os valores oriundos das despesas com plano de saúde, previdência privada e seguro de vida, o ora **Recorrente insiste a V. Sas. que sejam também declarados insubsistentes os valores oriundos de (i) depreciação do veículo cedido pela ASMAE; (ii) faturas pagas de cartão de crédito corporativo; e (iii) viagens.** (grifo do autor)

Primeiramente destaco que o juízo de primeiro grau já excluiu da base aqueles valores referentes a cartão de crédito, viagens, automóvel e previdência privada, incluindo-se pagamentos com seguro de vida, por entende-lo como remuneração indireta, nos termos do art. 358 do RIR/99, utilizo de mesmo fundamento para destacar que se inclui na remuneração aquele veículo utilizado no transporte de diretores, especificamente quanto à alínea “a” do inciso I, art. 358:

Art. 358. Integrarão a remuneração dos beneficiários (Lei nº 8.383, de 1991, art. 74)

I - a contraprestação de arrendamento mercantil ou o aluguel ou, **quando for o caso, os respectivos encargos de depreciação:** (grifo do autor)

a) **de veículo utilizado no transporte de administradores,** diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros em relação à pessoa jurídica; (grifo do autor)

Portanto, nenhum outro valor deve ser retirado da base de cálculo.

REQUERIMENTOS

a) COMPENSAÇÃO DE IRPJ COM IRPF

Como foi claramente visto, tanto que é a base da exação a confusão entre a Pessoa Física do Sr. Carlos Roberto Geraldo Paschoal com a Pessoa Jurídica Thuga's, o espólio do de

cujus requer compensação de tributos pagos pela empresa, com aqueles devidos pela pessoa física, todavia esse pleito pode ser requerido pela Thuga's, caso seus atuais representantes, se ainda existir, requeiram perante a administração pública em processo próprio.

Portanto, não tendo representatividade para atuar pela empresa, entendo descaber esse pedido.

b) EXCLUSÃO DE MULTA DE OFÍCIO AO ESPÓLIO

A multa de ofício aplicada, tratando-se que o recurso foi interposto pelo espólio do *de cujus*, há que se observar o art. 131, III, e inc. II, **porém sem olvido do art. 129**, todos da Lei nº 5.172, de 1966, Código Tributário Nacional - CTN, abaixo transcrito:

Art. 129. **O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.**(grifo do autor)

(...)

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

(...)

II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, **pelos tributos devidos pelo de cujus** até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;(grifo do autor)

III - o espólio, **pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.**(grifo do autor)

A leitura conjunta dos dispositivos acima permite inferir que a responsabilidade do espólio, tratando-se de fato gerador ocorrido antes do falecimento do *de cujus*, **tem aplicação por igual aos créditos tributários**, portanto com maior abrangência, tanto que essa matéria se encontra sumulada por este Conselho, Súmula Carf nº 113, abaixo transcrita, a qual aplico *in casu*:

Sum. Carf nº 113

A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão, independentemente de esse crédito ser formalizado, por meio de lançamento de ofício, antes ou depois do evento sucessório. (grifo do autor)

A multa de ofício, calculada em 75% sobre o valor do tributo, tem por fundamento legal o art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1966:

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Entendo **aplicável a referida multa**.

Por tudo posto, rejeito as preliminares e, no mérito voto pela improcedência do Recurso Voluntário interposto.

É como voto!

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Duarte Firmino