



MINISTÉRIO DA FAZENDA

LADS/

Sessão de 27 de janeiro de 19 84

ACORDÃO Nº 104-4.266

Recurso nº : 41.044 - IRPF - EX: DE 1979

Recorrente : FRANCISCO VICENTE PEREIRA

Recorrido : DELEGADO DA RECEITA FEDERAL NO RIO DE JANEIRO (RJ)

NULIDADE - É nulo o lançamento em que se apura erro na identificação do sujeito passivo.

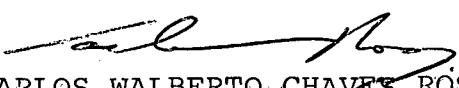
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por FRANCISCO VICENTE PEREIRA,

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, declarar a nulidade do lançamento. Vencidos os Cons. Tereso de Jesus Torres e Helena Cristina Lana de Paula.

Sala das Sessões, em 27 de janeiro de 1984

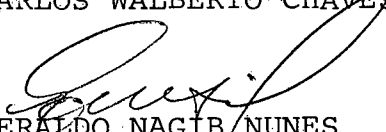

 FRANCISCO AMARAL MANSO

- PRESIDENTE


 CARLOS WALBERTO CHAVES ROSAS

- RELATOR

VISTO EM


 GERALDO NAGIB NUNES

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

SESSÃO DE: 23 MAR 1984

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL: RP/104-0.133

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: Mário Rodrigues Teixeira, Olavo João Galvão, Eugênio Botinelly Soares e Victorino Ribeiro Coelho.

O presente acórdão foi reformado pelo acórdão C5RF/01-0.481 de 26-10-84, com decisão de seguinte teor: Por maioria de votos, dar provimento ao recurso para, reformando a decisão recorrida, determinar a devolução dos autos à Câmara recorrida para a apreciação do mérito, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Luiz Miranda e Francisco Amaral Manso.

E. M.	PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES (4.ª CÂMARA)
	EM 11 / <u>junho</u> / 1986 <u>[assinatura]</u> MARIA JOSE ROCHA LOPES Chefe da Secretaria



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0710/002.115/81-06

RECURSO Nº: 41.044

ACÓRDÃO Nº: 104-4.266

RECORRENTE: FRANCISCO VICENTE PEREIRA

R E L A T Ó R I O

Em decorrência de revisão promovida na declaração de rendimentos do ora recorrente, relativa ao exercício de 1979, expediu a Repartição Fiscal a notificação de imposto suplementar em razão de rendimentos omitidos no valor de CR\$ 167.288,00.

Apresentou o interessado a impugnação de fls. 1, na qual sustenta que alguns rendimentos, perfazendo CR\$ 61.770,00 foram recebidos e escriturados na contabilidade da firma individual do qual é titular, daí porque se faz necessária a retificação do lançamento em tela.

A fls. 116 acha-se parecer exarado pela ilustre Fiscal de Tributos Federais, que assim se pronunciou sobre a matéria em discussão, verbis:

parly

"As empresas individuais organizadas exclusivamente para a exploração individual das atividades profissionais enumeradas no artigo 97 "b" e § 2º do RIR (Decreto 85.450/80) não são consideradas das pessoas jurídicas civis ou comerciais, ainda que por exigência legal estejam inscritas nos Cartórios de Registro Civil de Pessoas Jurídicas ou nas Juntas Comerciais, emitam notas fiscais para cobrança de seus serviços, e possuem estabelecimento no qual desenvolvam suas atividades e empregam auxiliares.

O Código Civil, no que diz respeito ao

Acórdão nº 104-4.266

conceito de sociedade, admite que para a sua formação seja estritamente necessário a reunião de duas ou mais pessoas com o mesmo objetivo.

Não pode, portanto, prevalecer o conceito primário de que seriam firmas individuais todas aquelas que tivessem registro em repartições competentes, porquanto esse registro pode ser irregular e, como a experiência tem demonstrado, efetuatedo contra a lei de regencia.

Considerando que a legislação tributária define expressamente, a forma de tributação para os resultados das atividades exercidas por profissionais liberais, (artigo 30 do RIR), a receita bruta produzida por tais empresas será classificada na cédula "D" da declaração de rendimentos da pessoa física do beneficiário. (PN CST nº 80/71 e 38/75).



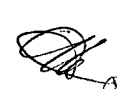
Assim sendo, tendo em vista o exposto, considero improcedente a solicitação efetuada pelo contribuinte, devendo pois ser considerado para efeito de tributação na cédula D da respectiva declaração de pessoa física, a totalidade dos rendimentos considerados omitidos."

O decisório de primeiro grau, arrimando-se nas informações de fls. 117, verso, indeferiu a pretensão, determinando a retificação, de ofício, do lançamento, para excluir das cédulas "C" e "E" os rendimentos indevidamente declarados a título de "pro labore" e de lucros, respectivamente, ordenou o cancelamento do CGC da firma individual e reabriu o prazo para nova impugnação do sujeito passivo.

Apresentou esse, em tempo hábil, a reclamação de fls. 123, no qual assegura que os serviços de análise clínica são prestados pela firma individual e não como profissional liberal, trazendo para os autos diversos documentos que comprovam a regularidade da firma ante os órgãos locais, inclusive como contribuinte de ISS à alíquota de 5% sobre o faturamento mensal.

Seguiu-se o veredito de fls. 136 que indeferiu a pretensão do interessado, entendendo que os rendimentos auferidos somente podem ser incluídos na cédula "D", nos termos do art. 97, § 1º alínea b e § 2º do RIR/80 e Pareceres Normativos nº 80, de 1971 e 38, de 1975.

Intimado da decisão em 9 de julho de 1982, protocolizou o irresignado o presente apelo em 6 de agosto do mesmo ano,



repisando as alegações já enunciadas na peça impugnatória.

A fls. 147 encontra-se ofício da Junta Comercial do Estado do Rio de Janeiro que atesta que a firma Francisco Vicente Pereira acha-se registrada naquela Junta desde 15/6/73 e que em 14/1/82 foi registrado o contrato social do Laboratório Bruno Ltda., que veio a suceder a referida firma.

A fls. 148 a Divisão de Informações Econômico-Fiscais informa que em 2/5/78 a firma individual foi baixada, tendo sido reativada em 8 de novembro de 1979.

Em 4 de março do corrente foi determinado pelo Delegado da Receita Federal no Rio de Janeiro o cancelamento do CGC da firma em questão, constando dos autos, ainda, cópia do contrato social do Laboratório Bruno Ltda., que, a partir de 23 de dezembro de 1980, sucedeu a firma Francisco Vicente Pereira.

É o relatório.



V O T O

Conselheiro CARLOS WALBERTO CHAVES ROSAS - RELATOR

Conheço do recurso face à sua oportuna interposição, nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972.

A decisão ora atacada negou ao recorrente o direito de apresentar à tributação os ganhos obtidos pela prestação de serviços de exames efetuados por laboratório de análise de patologia clínica, mediante declaração de pessoa jurídica, determinando, ademais, o cancelamento do respectivo CGC, por entender que os rendimentos auferidos somente podem constar da Cédula "D" da declaração a ser oferecida pela pessoa física.

Sustenta o interessado que os serviços de análise clínica são prestados pela firma individual da qual é titular e que até a formalização da sociedade que passou a se denominar Laboratório Bruno Ltda., em dezembro de 1980, achava-se registrada



na Junta Comercial competente e inscrita como contribuinte do ISS como empresa.

Não obstante, entendo que os serviços de análise clínica prestados por profissionais tenham seus rendimentos classificáveis na cédula "D" da declaração do respectivo prestador, não vejo como se negar que esse profissional venha a estruturar-se na forma de firma individual e, por via de consequência, a submeter-se à tributação como pessoa jurídica.

Em que pese reconheça que a quase totalidade dos profissionais submetem-se à tributação do imposto de renda como pessoas físicas, não me parece que a lei de regência impeça a constituição de firma individual, desde que atendidos os requisitos indispensáveis à sua formação e ao seu regular funcionamento.

A legislação de regência, de fato, prevê a incidência do imposto com base na declaração da pessoa física, consoante disposições constantes nos arts. 32, I do RIR/75, correspondente ao art. 30, I do Regulamento em vigor, cujos preceitos matrizes acham-se consignados no Decreto-lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea a e lei nº 4.480, de 1964, art. 3º.

A regra em questão consigna, verbis:

"Art. 30 - Na cédula D serão classificados os rendimentos do trabalho não compreendidos na cédula anterior, tais como:

I - honorários do livre exercício das profissões de médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outros que lhes possam ser assemelhados."

Todavia, o mesmo diploma ao definir as empresas individuais, as quais se equiparam as pessoas jurídicas, para os efeitos do imposto de renda, estabelece:

"Art. 97

§ 1º - São as empresas individuais:

a) as firmas individuais;

b) as pessoas físicas que, em nome individual, exploram, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou

comercial, com o fim especulativo de lucro
mediante venda a terceiros de bens ou servi-
ços;"

Visando a exclusão da hipótese supra mencionada no art. 30, I, do mesmo instrumento normativo, o § 2º do também citado art. 97, determina que o disposto na alínea b do § 1º não se aplica às pessoas físicas que, individualmente, venham a exercer as profissões ou explorar as atividades aludidas no art. 30.

Ressalte-se, entretanto, que tal norma não encontra matriz legislativa, tratando-se de orientação oriunda do próprio Regulamento, ratificado, tão somente por atos e pareceres normativos expedidos pela Administração Fiscal.

Diante da inexistência de dispositivo legal que, expressamente, impeça a ação do administrado e levando em conta a princípio constitucional inserido no § 2º do art. 153 da Lei Fundamental, o qual consagra o princípio da reserva legal, inclino-me a admitir a legitimidade da pretensão do suplicante.

Recordo, nesse passo, o brilhante voto recentemente prolatado pelo ilustre Conselheiro Francisco Amaral Manso ao apreciar o Recurso nº 38.841, de São Paulo, cuja tese parece-me perfeitamente aceitável e aplicável à hipótese em exame.

Esclareço que por ocasião do julgamento supra referido, apenas não acompanhei o eminente Relator por entender que, naquele caso a equiparação não se justificava por se tratar de atividade ligada à locação e sublocação de imóveis.

Em trecho elucidativo, consigna o insigne Conselheiro Francisco Amaral Manso, verbis:



"Assim, embora a legislação civil deixe de considerar as empresas individuais como pessoas jurídicas, a norma positiva tributária equiparou, para os efeitos da legislação do imposto de renda, a pessoas jurídicas as empresas individuais, entre as quais se encontram, além das firmas individuais e das pessoas físicas que praticarem operações imobiliárias, "as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços" (RIR/80, art. 97, § 1º, "b").



Observa-se, inicialmente, que a equiparação ocorre objetivamente, por imposição "ex lege", independentemente de qualquer ato de reconhecimento: "são equiparadas", "são empresas individuais"; e não: "podem ser".

A descrição hipotética consubstanciada na norma legal contém diversos caracteres, eleitos pelo legislador como necessários e suficientes para descrever o estado de fato para os efeitos de criar a hipótese de incidência. Para haver a subsunção do fato impositivo à hipótese de incidência em questão é necessário:

- a) que se trate de pessoa física;
- b) que se explore atividade econômica;
- c) que a atividade seja de natureza civil ou comercial;
- d) que a exploração seja habitual;
- e) que a exploração seja feita em caráter profissional;
- f) que a atividade seja explorada com o fim especulativo de lucro; e
- g) que o fim especulativo de lucro se traduza na venda a terceiros de bens ou serviços.

Em sua obra "Imposto de Renda Interpretado para Empresas", Hiromi Higuchi reserva capítulo para as empresas individuais, e, depois de analisar a situação das firmas individuais, assim se expressa:

"No segundo grupo estão incluídas as pessoas físicas que apesar de não estarem organizadas juridicamente como firmas individuais, a elas são equiparadas em razão da exploração habitual de atividade econômica, mediante venda a terceiros de bens ou serviços, com o objetivo de lucro. Se a atividade explorada habitualmente consiste na venda de bens materiais a terceiros, não resta nenhuma dúvida, trata-se de atividade mercantil e por isso mesmo equiparada a pessoa jurídica. No entanto, se a exploração da atividade refere-se a prestação de serviços, não há uniformidade de entendimento" (l.c., 1977, pág.14).

O inciso II, do art. 39, do RIR/80, consolidando o disposto no art. 12, § 2º, da Lei nº 154/47, manda classificar na Cédula "H" da declaração de rendimentos, como percebidos, portanto, por

Acórdão nº 104-4.266

peças físicas, "os lucros do comércio e da indústria, auferidos por todo aquele que não exercer, habitualmente, a profissão de comerciante ou industrial" (grifei).

Os lucros, pois, da atividade mercantil, tributam-se na pessoa física, se a prática comercial não for habitual, contrariamente, tributam-se na pessoa jurídica, cujo surgimento ocorre por expressa equiparação "ex lege".

Isto significa que, de acordo com as normas positivas tributárias, a profissão de comerciante ou industrial por ser exercida em caráter habitual ou eventual, classificando-se como lucro da pessoa física os resultados positivos da segunda hipótese, e como lucro da pessoa jurídica se o exercício profissional for habitual."

Ao buscar a conceituação de habitualidade, assim expõe o referido voto:

"Embora o legislador tenha precisado, através de sucessiva legislação (DL. 515/69, DL. 1.381/84 e 1.510/76), o conceito de habitualidade para fins de equiparação nas operações imobiliárias, deixou, contudo, de fixar qualquer parâmetro quantitativo ou temporal após os quais a equiparação, por ficção legal, ter-se-ia consumado, preferindo ater-se ao conceito de habitualidade sem qualquer interferência disciplinadora ou restritiva desse mesmo conceito.

É de se admitir que a habitualidade se traduz pela repetição freqüente do mesmo ato, vinculando-se seu conceito, intimamente, a freqüência e repetição.

 Também estes termos são empregados de maneira não unívoca, variando sua conceituação em função de circunstâncias, as mais variadas. Admite-se que tais conceitos impliquem razoável dose de subjetividade, dependendo, inclusive, do ato que se pratica, ainda que a repetição e a freqüência dos mesmos envolvam períodos relativamente longos como intervalo entre cada ato praticado e o subsequente. Assim, a habitualidade pode configurar-se com a prática de atos repetidos diária, semanal, mensal ou anualmente. Tratando-se, por exemplo, de veículos, do tipo automóvel, poder-se-ia aceitar que a troca anual de automóvel corresponderia a um padrão razoável de comportamento de determinados segmentos da população, tendo em vista a atual conjuntura e os principais indicadores da economia nacional. Como margem de segurança, ele-



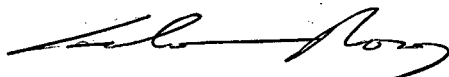
var-se-ia o número para duas, ou até três trocas anuais. Além desse número, porém, estaria evidenciado o fim especulativo de lucro, característica de atividade comercial; ainda que a reiterada troca anual de apenas um automóvel pudesse vir a ser considerada "habitual".

Presente a habitualidade, fica caracterizada igualmente a profissionalidade, no entender de Plácido e Silva, segundo o qual "em regra, o vocábulo (profissão) traz consigo a idéia do exercício de um ofício, arte ou cargo, com habitualidade. Desse modo, a continuidade ou a repetição dos atos, que constituem o gênero de trabalho, do qual a pessoa se diz ou se mostra perito ou mestre é que caracteriza a qualidade do profissional a respeito da atividade declarada."

Em conclusão, entendo aplicável à espécie a regra contida no § 1º, alínea b do art. 97 do Regulamento em vigor, ensejando a tributação dos rendimentos auferidos pelo in~~con~~formado como pessoa jurídica, tanto mais quando já se estruturara ele como firma individual para a prestação ou venda dos serviços antes mencionados.

Dessarte, voto no sentido de que seja declarada a nulidade do lançamento nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, tendo em vista a existência de erro na identificação do sujeito passivo.

Brasília-DF., 27 de janeiro de 1984



CARLOS WALBERTO CHAVES ROSAS

- RELATOR