



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

Processo nº 10166.720074/2008-92
Recurso nº 503.490 Voluntário
Acórdão nº 2102-002.441 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de fevereiro de 2013
Matéria IRPF - Omissão de rendimentos - Prestação de serviços em caráter personalíssimo
Recorrente ALEXANDRE EGGERS GARCIA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2004, 2005, 2006

REMUNERAÇÃO PELO EXERCÍCIO DE PROFISSÃO, ATIVIDADE OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE NATUREZA NÃO COMERCIAL. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM CARÁTER PERSONALÍSSIMO. CONTRIBUINTE.

São tributadas como rendimentos de pessoas físicas as remunerações por serviços prestados, de natureza não comercial, com ou sem vínculo empregatício. O fato de formalmente a relação contratual ter sido estabelecida em nome de pessoa jurídica não muda o efetivo contribuinte, que é definido em lei e com base na natureza dos rendimentos.

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

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

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

Devem ser compensados na apuração de crédito tributário os valores arrecadados sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos de pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício.

DECLARAÇÃO EM SEPARADO. SOCIEDADE CONJUGAL.
DEPENDENTE.

A apresentação da Declaração de Ajuste Anual em separado por parte de ambos os cônjuges impede que um dos cônjuges faça uso da dedução de dependente em relação ao outro.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em DAR PARCIAL provimento ao recurso, para reconhecer o direito à compensação dos valores pagos pela pessoa jurídica Mercury Comunicação Social Ltda com o imposto exigido em razão da infração de omissão de rendimentos.

Assinado digitalmente

Giovanni Christian Nunes Campos – Presidente

Assinado digitalmente

Núbia Matos Moura – Relatora

EDITADO EM: 26/02/2013

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Acácia Sayuri Wakasugi, Carlos André Rodrigues Pereira Lima, Giovanni Christian Nunes Campos, Núbia Matos Moura, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti e Rubens Maurício Carvalho.

Relatório

Contra ALEXANDRE EGGERS GARCIA foi lavrado Auto de Infração, fls. 1585/1594, para formalização de exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF), relativa aos anos-calendário 2003 a 2005, exercícios 2004 a 2006, no valor total de R\$ 1.715.460,24, incluindo multa de ofício e juros de mora, estes últimos calculados até 30/09/2008.

As infrações apuradas pela autoridade fiscal, detalhadas no Auto de Infração e no Termo de Verificação Fiscal, fls. 1595/1603, foram:

(i) dedução indevida de dependente, nos anos-calendário 2003 e 2004 – não foi acolhida a dependência de Joaniza Maria Nunes Garcia, que apresentou Declaração de Ajuste Anual (DAA) em separado nestes anos-calendário;

(ii) omissão de rendimentos – constatou-se que os rendimentos recebidos pelo contribuinte por prestação de serviços de caráter personalíssimo foram indevidamente oferecidos à tributação na pessoa jurídica Mercury Comunicação Social Ltda, da qual o contribuinte é sócio majoritário.

No que se refere à infração de omissão de rendimentos, para melhor contextualizá-la, traz-se a seguir alguns trechos extraídos do Termo de Verificação Fiscal:

Da análise da documentação reunida, constatou-se a tributação de rendimentos da pessoa física ALEXANDRE EGGERS GARCIA na pessoa jurídica MERCURY COMUNICAÇÃO SOCIAL LTDA, e, também, que nas Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF) do Contribuinte da fl.3 à 16 não foram declarados os rendimentos oriundos do trabalho como jornalista, palestrante, dentre outros; mas sim pró-labore e lucros distribuídos pela empresa anteriormente mencionada, da qual é sócio.

A seguir, expõem-se os fatos que consubstanciam tal constatação.

O fiscalizado é jornalista e presta serviços a diversas emissoras de rádio e televisão e, também, como palestrante, comentarista e mestre de cerimônia, conforme contratos fl. 166 à 315 e notas fiscais da fl. 316 à 1577 apresentados.

(...)

Destarte, os contratos celebrados não podem modificar a definição legal de sujeito passivo, transferindo a tributação da pessoa física para a jurídica, mormente quando se tratam de prestação de serviços de caráter personalíssimo, claramente identificada nas cláusulas dos contratos, nas quais fica evidenciado ser a verdadeira contratada a pessoa física de ALEXANDRE GARCIA, como a seguir destacado:

CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS E OUTRAS AVENÇAS (TV GLOBO)

[...]

CLÁUSULA PRIMEIRA: *O objeto do presente instrumento é a contratação da CONTRATADA pela CONTRATANTE para o fim de prestação dos serviços descritos nos itens (i), (ii) e (iii) desta cláusula, a serem prestados única e exclusivamente pelo INTERVENIENTE SÓCIO, sócio da contratada, que também firma o presente contrato em caráter solidário com a CONTRATADA [...].*

CONTRATO DE FORNECIMENTO DE PROGRAMA RADIOFÔNICO (RÁDIO ATALAIA DE MARINGÁ LTDA)

[...]

I – A CONTRATADA obriga-se a fornecer para a CONTRATANTE um programa radiofônico por dia [...] sempre apresentado pelo jornalista ALEXANDRE GARCIA [...] (grifos nossos)

Observa-se que, no caso dos contratos com a TV GLOBO, o Contribuinte, denominado Interveniente Sócio, os firma solidariamente com a empresa – até mesmo porque a pessoa jurídica MERCURY COMUNICAÇÃO SOCIAL LTDA, com um capital social de cinquenta mil reais, não teria condições de pagar o valor da multa pelo descumprimento do contrato, estipulada na faixa de um milhão de reais – garantindo pessoalmente o que foi avençado.

É notado, também, que, justamente para resguardar de possíveis problemas decorrentes da contratação dos serviços da pessoa jurídica, quando, na realidade, o que realmente ocorre é a contratação de serviços individuais de pessoa física, a TV GLOBO contrata tanto com a empresa MERCURY, denominada Contratada, quanto com o Sr. ALEXANDRE GARCIA, denominado Interveniente Sócio.

Consta na Cláusula Segunda do Contrato Social da empresa MERCURY da fls. 147 à 165 que o objetivo da sociedade será a prestação de serviços de jornalismo nos setores impresso, rádio e televisão; assessoria e consultoria de comunicação social; locação de mão de obra. Salvo melhor juízo, as sócias JOANIZA MARIA NUNES GARCIA (ex-cônjuge tendo como profissão: do lar, nos termos do formal de partilha à fl. 45) e, posteriormente, MARIA THALITA EGGERS GARCIA (mãe do Fiscalizado que, conforme base de dados da Receita Federal, é aposentada e reside no Rio Grande do Sul) não estariam habilitadas a cumprir os objetivos da sociedade, tanto que nas notas fiscais da fl. 136 à 1577 consta que os serviços foram prestados por ALEXANDRE GARCIA, dando a entender que as sócias, cujas participações eram, respectivamente, de apenas 10% e 1% do capital social, entraram na sociedade apenas com o intuito de cumprir as exigências legais para a constituição da empresa.

Os fatos anteriormente mencionados corroboram o caráter eminentemente pessoal dos serviços prestados.

Da análise da escrituração contábil e das DIRPF, conclui-se que os rendimentos decorrentes dos contratos são escriturados na pessoa jurídica, que repassa ao Fiscalizado uma pequena quantia a título de pró-labore, sendo a efetiva remuneração dada através de lucros distribuídos.

Ressalte-se, ainda, que na discriminação dos serviços das notas fiscais consta o nome do Contribuinte, denotando a individualidade e pessoalidade dos serviços por ele prestados.

Inconformado com a exigência, o contribuinte apresentou impugnação, fls. 1614/1670, e a autoridade julgadora de primeira instância julgou procedente o lançamento, conforme Acórdão DRJ/BSA nº 03-30.622, de 29/04/2009, fls. 2079/2111.

Cientificado da decisão de primeira instância, por via postal, em 05/06/2009, Aviso de Recebimento (AR), fls. 2118, o contribuinte apresentou, em 22/06/2009, recurso voluntário, fls. 2120/2188, no qual solicita a reforma da decisão recorrida, com os seguintes argumentos:

(I) O Auto de Infração desconsiderou a personalidade jurídica da Mercury independentemente de prévia autorização judicial e da comprovação da prática de fraude, o que não se compagina com o disposto nos arts. 135, inciso III e 137 do CTN e 50 da Lei nº 10.406/02 (Novo Código Civil);

(II) O Auto de Infração violou flagrantemente o disposto nos arts. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713/88 e 45 do RIR/99, ao passo que o primeiro dispositivo limita-se a positivar o princípio da universalidade da tributação pelo IRPF, de forma a incluir, neste critério, todo e qualquer rendimento auferido pelo contribuinte pessoa física, independentemente de sua denominação, e o segundo apenas prescreve que os rendimentos de trabalho não-assalariado e licenciamento de direitos autorais por pessoa física (e não jurídica) são tributáveis pelo IRPF (de forma que ambos não possibilitam o suposto deslocamento de receitas de pessoa jurídica para pessoa física);

(III) O Auto de Infração violou o disposto no art. 150, §1º, inciso II, do RIR/99, sendo que este dispositivo prescreve apenas a equiparação, à pessoa jurídica e para fins do imposto de renda, de empresas individuais, o que não reflete a realidade fático-jurídico abarcada pelo ato administrativo retro mencionado (onde o serviço personalíssimo é prestado por pessoa jurídica, que, mediante desconsideração de sua personalidade jurídica, é equiparada a pessoa física);

(IV) O Auto de Infração discrepou do teor dos arts. 5º, inciso II e 150, inciso I, da Constituição Federal, art. 97, inciso I e V, 108, inciso I, parágrafo único e 142, todos do CTN, que são expressos ao prescrever que os administrados e, mais especificamente, os contribuintes, somente poderão ser obrigados a fazer ou deixar de fazer alguma coisa em virtude de lei (que deverá trazer todos os elementos necessários a sua aplicação, sob pena de ilegalidade), bem como ser vedado às autoridades fiscais lançarem mão da interpretação analógica (idêntica à interpretação *a contrario sensu*) para fins de exigir o pagamento de tributo;

(V) O Auto de Infração violou o disposto nos arts. 4º, 118, e 123 do CTN, ao passo que os mesmos não permitem, nem de longe, a reclassificação de rendimentos perpetrada pelo Fisco, pelos motivos analiticamente expostos;

(VI) O Auto de Infração violou a legislação e a jurisprudência, os quais expressamente autorizam e reconhecem a possibilidade de prestação de serviços personalíssimos por pessoa jurídica;

(VII) o Auto de Infração, efetivamente, desconsiderou a personalidade jurídica da Mercury e não apenas reclassificou rendimentos por ela percebidos; posto que o art. 129 da Lei nº 11.196/05 é norma de natureza meramente interpretativa, tanto que voltada ao esclarecimento e orientação dos agentes da administração pública para que, no exercício de suas funções, não desconsiderem a personalidade jurídica de sociedades legalmente constituídas para prestação de serviços intelectuais, com a

finalidade de tributar os sócios e também porque tal dispositivo transmudou o modal deôntico proibido para permitido;

(VIII) A autuação fiscal importou em incontestável mudança de critério jurídico na interpretação da legislação fiscal - que homologou todas as declarações prestadas pela Mercury e pelo recorrente por 15 anos -, de forma que este entendimento somente poderá ser aplicado para os períodos futuros;

(IX) O Auto de Infração violou o art. 100, inciso III, parágrafo único, do CTN, tendo em vista que pautou-se na pior hipótese expendidas pelas autoridades fiscais, é vedado que lhe apliquem multa de ofício e juros de mora;

(X) O Auto de Infração deveria ter compensado, com o supostamente devido, os tributos (PIS, COFINS, IRPJ e CSLL) devidamente recolhidos pela Mercury, sendo que tal compensação deve ser feita antes da aplicação da multa de ofício e dos juros de mora;

(XI) Por fim, caso este Julgador Administrativo julgue procedente esta impugnação administrativa no que toca aos tópicos acima mencionados, ter-se-á, de igual forma, de reconhecer a legalidade da dedução das despesas, do IRPF devido pelo recorrente nos exercícios de 2003 e 2004, com a dependente Sra. Joaniza Maria Nunes Garcia, ao passo que, na pior das hipóteses, deveria a autoridade administrativa ter tributado, na pessoa do recorrente, as receitas por ela auferidas, como reiteradamente tem decidido o 1º Conselho de Contribuintes.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Núbia Matos Moura, relatora

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

No que se refere à infração de omissão de rendimentos, pode-se dizer que a defesa do contribuinte se pauta, em suma, nas seguintes teses, as quais serão a seguir examinadas:

1 - O Auto de Infração desconsiderou a personalidade jurídica da Mercury independentemente de prévia autorização judicial e da comprovação da prática de fraude.

2 – A legislação do imposto de renda expressamente autoriza e reconhece a possibilidade de prestação de serviços personalíssimos por pessoa jurídica, logo, incabível o deslocamento de receitas de pessoa jurídica para pessoa física.

3 - O art. 129 da Lei nº 11.196/05 é norma de natureza meramente interpretativa, aplicável, portanto, retroativamente aos anos-calendário em exame.

4 – A autuação fiscal importou em incontestável mudança de critério jurídico na interpretação da legislação fiscal - que homologou todas as declarações prestadas pela Mercury e pelo recorrente por 15 anos -, de forma que o entendimento adotado na Auto de Infração somente poderá ser aplicado para os períodos futuros e, ainda, a teor do art. 100, inciso III, parágrafo único, do CTN, não caberia a aplicação de multa de ofício e juros de mora.

5 - O Auto de Infração deveria ter compensado, com o supostamente devido, os tributos (PIS, COFINS, IRPJ e CSLL) devidamente recolhidos pela Mercury, sendo que tal compensação deve ser feita antes da aplicação da multa de ofício e dos juros de mora.

No que tange às alegações resumidas no item 1 acima, importa dizer que o Auto de Infração não desconsiderou a personalidade jurídica da Mercury. Na verdade, da leitura do Termo de Verificação Fiscal, vê-se claramente que o entendimento da autoridade fiscal foi no sentido de que o produto auferido em razão dos contratos firmados pela pessoa jurídica Mercury e os contratantes eram rendimentos da pessoa física (recorrente), sócio majoritário da empresa, e, via de consequência, procedeu-se a lavratura do competente Auto de Infração, imputando ao recorrente a infração de omissão de rendimentos, de forma a propiciar a correta tributação dos rendimentos recebidos pelo recorrente em razão dos referidos contratos.

Tal conclusão – de que o recorrente deve ser tomado como o contribuinte, no que concerne aos valores recebidos em razão dos contratos celebrados pela Mercury – decorre dos seguintes fatos:

- o contribuinte é sócio majoritário da pessoa jurídica Mercury Comunicação Social Ltda, onde também tem participação, primeiramente, sua ex-cônjuge Joaniza Maria Nunes Garcia, com 10% do capital, até 24/05/2004, e, posteriormente, sua mãe, Maria Thalita Eggers Garcia, que ingressou na sociedade, em 01/06/2004, com participação no capital social de 1%. A participação das outras sócias é ínfima, sendo claro que somente o recorrente pode prestar os serviços contratados com a Mercury.

- o contribuinte é jornalista e presta serviços a diversas emissoras de rádio e televisão e, também, como palestrante, comentarista e mestre de cerimônia, tudo conforme contratos celebrados pela Mercury e os contratantes dos serviços do recorrente, fls. 166/315, e notas fiscais, fls. 316/1577.

- nos contratos o contribuinte figura como sócio interveniente, sendo certo que há sempre a exigência de que os serviços sejam sempre prestados pelo recorrente.

Ora, não há dúvida de que se trata de prestação de serviços de natureza pessoal, prestados pelo próprio recorrente, na geração dos rendimentos em causa, pois sem o recorrente, com absoluta certeza os contratos firmados entre a Mercury e os contratantes sequer seriam celebrados, sendo relevante observar que os rendimentos considerados omitidos no Auto de Infração guardam perfeitamente consonância com as disposições contidas na Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

Conforme já afirmado, durante o procedimento fiscal, observou-se que os rendimentos da pessoa física do recorrente não foram devidamente tributados e nessa conformidade procedeu-se ao lançamento, exigindo o corresponde crédito tributário. Nada mais ocorreu. Não houve a desconsideração da personalidade jurídica da Mercury. Apenas entendeu-se que os rendimentos, que originalmente foram oferecidos à tributação na pessoa jurídica Mercury eram na verdade rendimentos do sócio majoritário da referida empresa e nessa condição foram levados à tributação no Auto de Infração.

Logo, não há que se falar em desconsideração da personalidade jurídica da empresa Mercury.

Para a apreciação das alegações resumidas no item 2, de que a legislação do imposto de renda expressamente autoriza e reconhece a possibilidade de prestação de serviços personalíssimos por pessoa jurídica, deve-se observar o disposto no art. 150 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999):

Art. 150. As empresas individuais, para os efeitos do imposto de renda, são equiparadas às pessoas jurídicas (Decreto-Lei nº 1.706, de 23 de outubro de 1979, art. 2º).

§ 1º São empresas individuais:

I - as firmas individuais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea "a");

II - 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 (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea "b");

(...)

§ 2º O disposto no inciso II do parágrafo anterior não se aplica às pessoas físicas que, individualmente, exerçam as profissões ou explorem as atividades de:

I - médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "a", e Lei nº 4.480, de 14 de novembro de 1964, art. 3º);(grifei)

Como se vê, não se caracteriza como empresa individual a pessoa física que, individualmente, exerça a profissão de jornalista. Ou seja, ao contrário do que entende a defesa, a legislação do imposto de renda não admitia a tributação da prestação de serviços personalíssimos na pessoa jurídica.

E este é o caso dos autos. Do Termo de Verificação Fiscal e dos documentos que compõe o processo restou evidenciado que os rendimentos levados à tributação, sob a rubrica de omissão de rendimentos, são decorrentes do exercício da profissão de jornalista, desenvolvida pelo recorrente, de forma que a autuação obedeceu estritamente o disposto na legislação do imposto de renda.

É preciso que se diga, que a legislação permite a constituição de pessoa jurídica com a finalidade de explorar a prestação de serviços personalíssimos, contudo, a tributação de tais rendimentos deve ser feita na pessoa física.

Nestes termos, correta a conduta da autoridade fiscal em proceder a tributação, na pessoa física, dos rendimentos auferidos pelo recorrente em decorrência dos contratos de prestação de serviços personalíssimos.

No que concerne à alegação do recorrente de que o art. 129 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, é norma de natureza meramente interpretativa, aplicável, portanto, retroativamente aos anos-calendário em exame (item 3), tem-se que esta matéria já foi muito bem apreciada no Acórdão nº 104-21.583, de 24/05/2006, da relatoria do Conselheiro Nelson Mallmann. Assim, adoto integralmente as conclusões lá exaradas e peço vênica para transcrever o trecho do voto que cuida do assunto:

Antes de adentrar no mérito propriamente dito e em razão da matéria ter sido levantada na fase da sustentação oral se faz necessário algumas considerações a respeito do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, abaixo transcrito:

"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."

Dispõe o artigo 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - o Código Civil:

"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."

Não há dúvidas, que o artigo 129 foi editado para resolver problemas relacionados à tributação dos rendimentos produzidos em decorrência da prestação de serviço de natureza pessoal, oferecido ao mercado por intermédio de uma sociedade com personalidade jurídica ("empresas unipessoais"). Entretanto, no caso em discussão, o crédito tributário constituído se reporta a fato gerador ocorrido antes da vigência da mencionada lei, razão pela qual se faz necessária a verificação se o referido dispositivo legal faz inovação ou criação de regime jurídico novo, ou apenas expressa entendimento sobre legislação já existente, ou seja, é esta norma meramente interpretativa?

Indiscutivelmente a lei interpretativa não pode inovar, limita-se a esclarecer dúvida a respeito de dispositivo de lei anterior.

No meu entendimento o art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005 traz inovação e cria as "empresas unipessoais" para fins de tributação como pessoas jurídicas, antes consideradas pessoas físicas perante a legislação tributária.

Entretanto, a norma acima não possui caráter interpretativo, sendo incorreto alegar aplicação retroativa com base no art. 106, inciso I, do CTN.

O art. 106, inciso I, do CTN assim dispõe:

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

I - em qualquer caso, quando expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

Segundo Eduardo Espinola e Eduardo Espinola Filho, "denominam-se leis interpretativas as que têm por objeto determinar, em caso de dúvida, o sentido das leis existentes, sem introduzir disposições novas" (A Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, atualizado por Silva Pacheco, 3ª ed., Ed. Renovar, 1999, vol. 1, p.294).

Portanto, para que uma lei seja considerada interpretativa, são necessários os seguintes requisitos:

- 1) o caráter interpretativo tem que ser expresso;*
- 2) indicação da lei anterior que está sendo interpretada;*
- 3) existência de lei anterior disciplinando a matéria tratada na lei interpretativa; e*
- 4) existência de dúvida quanto ao sentido de uma lei anterior.*

Diz o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999:

(...)

Art. 146. (...)

Art. 147 (...)

Art. 148 (...)

Art. 149 (...)

Art. 150 (...)

Do texto acima transcrito é possível se concluir que as atividades exercidas por pessoas físicas abaixo relacionadas não se caracterizam como empresa individual, ainda que, por exigência legal ou contratual, encontrem-se cadastradas no CNPJ ou que tenham seus atos constitutivos registrados em Cartório ou Junta Comercial:

(1) a pessoa física que, individualmente, exerça profissões ou explore atividades sem vínculo empregatício, prestando serviços profissionais, mesmo quando possua estabelecimento em que desenvolva suas atividades e empregue auxiliares, a exemplo de: médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas;

(2) a pessoa física que explore, individualmente, contratos de empreitada unicamente de mão-de-obra, sem o concurso de profissionais qualificados ou especializados;

(3) a pessoa física receptora de apostas da Loteria Esportiva e da Loteria de Números (Lotomania, Supersena, Mega-Sena etc) credenciada pela Caixa Econômica Federal, ainda que, para atender exigência do órgão credenciador, esteja registrada como pessoa jurídica, e desde que não explore, no mesmo local, outra atividade comercial;

(4) representante comercial que exerça exclusivamente a mediação para a realização de negócios mercantis, como definido pelo art. 1º da Lei nº 4.886, de 1965, uma vez que não os tenha praticado por conta própria;

(5) pessoa física que faz o serviço de transporte de carga ou de passageiros em veículo próprio ou locado, mesmo que ocorra a contratação de empregados, como ajudantes ou auxiliares.

Como se observa, a legislação tributária nunca permitiu que as pessoas físicas que, individualmente, exerçam profissões ou explorem atividade de médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas, tributassem seus rendimentos como se fossem pessoas jurídicas.

Ora, não há dúvidas que os valores recebidos pelo suplicante são decorrentes de natureza eminentemente pessoal, ou seja, decorrem do fruto de seu desempenho pessoal.

Indiscutivelmente, os rendimentos provenientes da cessão do direito ao uso da imagem, do direito de arena, do uso de nome profissional e execução de contrato de trabalho com natureza personalíssima, com cláusula que impossibilite de serem procedidas por outra pessoa, jurídica ou física que não o titular contratado são rendimentos que devem ser tributados na pessoa física do efetivo prestador de serviços.

Da mesma forma, é sabido que as sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada são tributadas pelo imposto de conformidade com as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas. Entretanto, estas sociedades civis devem preencher determinadas condições, tais como: (a) a natureza de suas atividades e dos serviços prestados deve ser exclusivamente civil; (b) todos os sócios devem estar em condições legais de exercer a profissão regulamentada para a qual estiverem habilitados, ainda que diferentes entre si, desde que cada um desempenhe as atividades ou prestem os serviços privativos de suas profissões e esses objetivos estejam expressos no contrato social; (3) as receitas da sociedade devem provir da retribuição ao trabalho profissional dos sócios ou empregados igualmente qualificados; (4) as sociedades civis são aquelas em que todos os sócios estejam legalmente capacitados a atender às exigências dos serviços por elas prestados, etc. Com certeza não é o caso do suplicante, já que a sociedade é formada pelo suplicante e sua esposa, que não exerce atividade igual ao do suplicante.

Como se vê, nunca houve dúvidas que salários e rendimentos provenientes de serviços personalíssimos seriam tributados na pessoa física, tendo como única exceção a sociedade civil de profissão legalmente regulamentada, o que não é o presente caso. O legislador sempre foi inequívoco no sentido de que, em relação a salários e rendimentos produzidos pelo exercício de profissões e pela prestação de serviços de natureza não comercial, o contribuinte será a pessoa física que realiza pessoalmente o fato gerador.

A jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes, em casos semelhantes, sempre se firmou no sentido de que

rendimentos provenientes de serviços personalíssimos devem ser tributados na pessoa física.

É nítido que o referido artigo inovou no ordenamento jurídico, pois até então, a legislação tributária acerca do imposto de renda nunca deixou dúvidas que rendimentos provenientes da exploração do serviço individualmente prestado por um artista, ou seja, serviço personalíssimo, seria tributado na pessoa física prestadora do serviço, mesmo que os serviços fossem contratados e ajustados por meio de uma pessoa jurídica, pois se verifica que, na realidade, o que foi contratado foi um serviço individual.

Tenho para mim, que a referida norma tem por objetivo maior esclarecer e orientar os agentes da administração pública para que, no exercício de suas funções, não desconsiderem a personalidade jurídica de sociedades legalmente constituídas para prestação de serviços intelectuais, com a finalidade de tributar os sócios.

Assim, as empresas legalmente constituídas para a prestação de serviços intelectuais (sociedades de engenheiros, arquitetos, advogados, médicos etc) não podem ser descaracterizadas pelos agentes fiscais ao argumento de que o serviço prestado pelos profissionais aos seus contratantes seria regido pelas normas da CLT, com todos os reflexos trabalhistas e tributários daí decorrentes.

Em conclusão, o art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, é lei inovadora, portanto, inaplicável a regra contida no art. 106, inciso I, do CTN, aos serviços prestados por "empresas unipessoais" (caráter personalíssimo) antes da publicação da referida lei, já que a legislação tributária anterior vedava que os rendimentos oriundos da prestação de serviço em caráter pessoal fossem tributados como de pessoa jurídica.

Nestes termos, afasta-se a pretensão do recorrente de ver aplicado o disposto no art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, aos fatos geradores ocorridos nos anos-calendário 2003, 2004 e 2005.

Finalizando, deve-se apreciar a alegação da defesa de que a autuação fiscal importou em incontestável mudança de critério jurídico na interpretação da legislação fiscal - que homologou todas as declarações prestadas pela Mercury e pelo recorrente por 15 anos -, de forma que o entendimento adotado no Auto de Infração somente poderá ser aplicado para os períodos futuros e, ainda, a teor do art. 100, inciso III, parágrafo único, do CTN, não caberia a aplicação de multa de ofício e juros de mora (item 4).

Ora, como bem afirmado na decisão recorrida, até a publicação da Lei nº 11.196, de 2005, a legislação de regência nunca permitiu que os rendimentos oriundos da prestação de serviços personalíssimos fossem tributados nos moldes em que disposto para as pessoas jurídicas. Logo, não assiste razão ao contribuinte quando afirma que houve alteração do critério jurídico.

Ou seja, até o advento da Lei nº 11.196, de 2005, o critério adotado pelo Fisco foi de que a prestação de serviços personalíssimos fosse tributada na pessoa física, de modo que dentro do prazo decadencial inarredável é a competência da autoridade fiscal para proceder o exame da conduta adotada pelo contribuinte, visando a verificação do correto cumprimento da obrigação tributária, sendo certo que verificada quaisquer infrações, cabe o lançamento de ofício, com as penalidades previstas na legislação.

No presente caso, dentro do prazo decadencial, verificou-se que houve a omissão de rendimentos por parte do recorrente e procedeu-se ao competente lançamento, sendo certo que no que se refere aos anos-calendário já alcançados pela decadência o que houve foi a homologação tácita, sem exame da autoridade fiscal.

No que tange à multa de ofício, tem-se que foi aplicada com base no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que a seguir se transcreve:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

A autoridade fiscal verificou que o contribuinte omitiu rendimentos, deixando, conseqüentemente, de recolher o imposto de renda correspondente e sujeitando-se, portanto, à imposição da multa de 75%.

Assim, deve prevalecer a cobrança da multa de ofício de 75%, conforme exigido no presente Auto de Infração.

Diga-se, ainda, por tudo acima mencionado, que não se vislumbra no lançamento da infração de omissão de rendimentos, nenhuma violação à legislação, seja no que pertine à Constituição Federal ou às leis e normas relativas ao imposto de renda e nessa conformidade deve a referida infração ser mantida.

Já no que diz respeito à alegação da defesa de que a autoridade fiscal deveria ter compensado com o crédito tributário apurado os tributos recolhidos pela Mercury (item 5), tem-se que embora se reconheça que a pessoa jurídica Mercury e o seu sócio majoritário sejam pessoas distintas, não se pode desconsiderar o fato de que quando a autoridade fiscal afirma que os valores lançados como receitas da pessoa jurídica são rendimentos da pessoa física, está reconhecendo que os tributos recolhidos pela pessoa jurídica sobre essas mesmas receitas eram indevidos. Ou seja, está reconhecendo que parte do tributo que o Fisco deveria receber foi efetivamente pago, ainda que por outra entidade ou com outra denominação.

A hipótese aventada de a pessoa jurídica pleitear a restituição do indébito não é razoável, posto que tal solução – pedido de restituição – impõe à pessoa jurídica o ônus de, ao pleitear a restituição dos tributos e contribuições pagos, reconhecer que o Auto de Infração estaria correto, contra suas próprias convicções e principalmente em razão da incidência da multa de ofício sobre a totalidade do imposto apurado no Auto de Infração que, de uma forma ou de outra, já foi recolhido.

Nestes termos, deve ser feita a compensação dos tributos e contribuições pagos pela Mercury com o imposto apurado no Auto de Infração, antes da aplicação da multa de ofício.

Por fim, no que se refere à infração de dedução indevida de despesas com dependente, nos anos-calendário 2003 e 2004, sustenta a defesa que a autoridade fiscal deveria, em lugar de glosar a referida dedução, incluir, nas correspondentes Declarações de Ajuste Anual (DAA) do recorrente, os rendimentos tributáveis declarados por Joaniza Maria Nunes Garcia, sua ex-cônjuge, posto que a mesma até a formalização do divórcio sempre foi dependente do contribuinte, ainda que apresentando DAA em separado.

Tal questão encontra-se muito bem apreciada pela decisão recorrida, que fundamentou a manutenção da glosa, esclarecendo que a regra posta pela legislação de regência é a de declaração em separado, sendo que a declaração em conjunto é uma opção do casal, ou seja, a decisão de apresentar a DAA em conjunto deverá ser tomada por ambas as partes, não podendo ser exercida por apenas uma das partes envolvidas.

No presente caso, a ex-cônjuge do contribuinte apresentou suas DAA, relativas aos anos-calendário 2003 e 2004, abdicando da opção da DAA em conjunto, logo, o contribuinte não poderia incluí-la em suas DAA na condição de dependente, muito menos a autoridade fiscal poderia, em lugar de glosar a dedução de despesa com dependente, incluir, nas correspondentes Declarações de Ajuste Anual (DAA) do recorrente, os rendimentos tributáveis declarados por Joaniza Maria Nunes Garcia, conforme defendido pela defesa.

Nesta conformidade, correta a conduta da autoridade fiscal em glosar as despesas com a dependente.

Ante o exposto, voto por DAR PARCIAL provimento ao recurso, para reconhecer o direito à compensação dos valores pagos pela pessoa jurídica Mercury Comunicação Social Ltda com o imposto exigido em razão da infração de omissão de rendimentos.

Assinado digitalmente

Núbia Matos Moura - Relatora