



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10410.721736/2010-27
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-009.830 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 27 de agosto de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado DJALMA LEONARDO DE SIQUEIRA

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

Exercício: 2006, 2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial, quando não demonstrada a divergência jurisprudencial, em face da ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

O presente processo trata de exigência de Imposto de Renda Pessoa Física, em razão de omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício, recebidos de pessoas jurídicas no ano-calendário de 2005, bem como omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários sem comprovação de origem, nos anos-calendário de 2005 e 2006, acrescido de multa de ofício de 150% e juros de mora.

Conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 15 a 40, a autuação ocorreu no bojo da denominada "Operação Castelhana", sendo o Contribuinte denunciado pelo Ministério Público Federal, conforme consta do Processo Judicial nº 2008.38.00.03850-0, em curso perante a 4ª Vara da Justiça Federal, Seção Judiciária de Minas Gerais. A Fiscalização concluiu que autuado foi contador e empregado da empresa Triunfo até 1997, e, posteriormente, passou a

exercer suas funções na empresa como contador autônomo, utilizando-se da DLS Assessoria e Consultoria Empresarial S/C Ltda. para fornecer notas fiscais para acobertar suas atividades profissionais de contador, assim como nota “fria” para simular a entrada de recursos em Caixa, visando acobertar os supostos repasses de recursos a seu filho Carlos Eduardo Leonardo de Siqueira. Além disso, cedeu seu nome para figurar como interposta pessoa no quadro societário de inúmeras empresas.

O lançamento foi parcialmente mantido em primeira instância (fls. 2.219 a 2.250), afastando-se a qualificação da multa de ofício tão somente sobre o imposto relativo à infração omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários sem comprovação de origem.

Inconformado, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, julgado em sessão plenária de 28/01/2016, prolatando-se o Acórdão nº 2201-002.810 (fls. 2.358 a 2.381), assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2006, 2007

PROVA EMPRESTADA AUTORIZAÇÃO JUDICIAL.

É lícito ao fisco utilizar, para fins de apuração tributária, dados e documentos fornecidos pelo Poder Judiciário.

INFORMAÇÕES BANCÁRIAS. ACESSO PELA RFB. POSSIBILIDADE.

A matéria relativa à utilização de informações bancárias por parte da RFB encontra-se pacificada no STJ, que decidiu, em sede de recurso repetitivo, que a autoridade fazendária pode ter acesso direto às operações bancárias do contribuinte até mesmo para constituição de créditos tributários anteriores à vigência da Lei Complementar nº 105/2001, ainda que sem o crivo do Poder Judiciário.

IRPF. SERVIÇO PRESTADO POR PESSOA JURÍDICA. IMPUTAÇÃO DA RECEITA AO SÓCIO. NECESSIDADE DE JUSTIFICATIVA.

É lícita a prestação de serviços por pessoa jurídica regularmente constituída, sendo desta a receita correspondente. A desconsideração da pessoa jurídica com a imputação das receitas como rendimentos do sócio somente se justifica quando comprovado o intuito de fraude.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITO BANCÁRIO. PRESUNÇÃO. SÚMULA CARF Nº 26:

A presunção estabelecida no art. 42 da Lei Nº- 9.430/ 96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

UTILIZAÇÃO DE DEPÓSITOS DE MÊS ANTERIOR PARA COMPROVAÇÃO DE ORIGEM DO MÊS SEGUINTE. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF N 30.

Na tributação da omissão de rendimentos ou receitas caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, os depósitos de um mês não servem para comprovar a origem de depósitos havidos em meses subseqüentes.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Caracterizam omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito mantida junto à instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. RENDIMENTOS CONFESSADOS. TRÂNSITO PELAS CONTAS DE DEPÓSITOS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO LANÇADO. POSSIBILIDADE SE OS VALORES NÃO FOREM CORRETAMENTE IMPUGNADOS PELA FISCALIZAÇÃO.

É razoável compreender que, além dos rendimentos omitidos, os ingressos de recursos declarados oportunamente pelo contribuinte, desde que tacitamente confirmados pelo Fisco transitam, igualmente, pelas contas bancárias do fiscalizado. Acertadamente impugnados os recursos declarados pelo contribuinte, não há como excluir os correspondentes valores da base de cálculo da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do Colegiado, 1. Preliminarmente: a) por unanimidade de votos, rejeitar a nulidade por utilização de prova emprestada; b) por maioria de votos, rejeitar a nulidade quanto à matéria de obtenção de dados bancários pelo Fisco. Vencido o Conselheiro Carlos César Quadros Pierre (Relator). 2. No mérito: Por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir do lançamento a omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica. Vencido quanto a esta matéria o Conselheiro Márcio de Lacerda Martins (Suplente convocado). Designado para a redação do voto vencedor o Conselheiro Marcelo Vasconcelos de Almeida.

O processo foi encaminhado à PGFN em 11/04/2016 (Despacho de Encaminhamento de fls. 2.382) e em 10/05/2016 a Fazenda Nacional interpôs o Recurso Especial de fls. 2.383 a 2.408 (Despacho de Encaminhamento de fls. 2.409), com fundamento no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, visando rever a **tributação, na pessoa jurídica, de rendimentos oriundos da prestação individual de serviços de contabilidade**.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho de fls. 2.410 a 2.415.

Em seu apelo, a Fazenda Nacional apresenta as seguintes alegações:

- com relação às alegações da existência formal da pessoa jurídica DLS Assessoria e Consultoria Empresarial S/C Ltda., verifica-se que a Fiscalização não negou tal existência, bem como não houve a sua desconstituição, como se pode constatar no Termo de Verificação Fiscal;

- de outro lado, não poderia (e não pode) prevalecer o conceito de que seriam tributados como de pessoa jurídica todos os rendimentos que o Contribuinte classificasse como tal, bastando para isso a existência de uma sociedade formal;

- os rendimentos devem ser submetidos às normas de tributação relativas ao Imposto de Renda Pessoa Física, independentemente a tributação da denominação dos rendimentos, da condição jurídica da fonte e da forma de percepção das rendas, conforme dispõem o CTN e o art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713, de 1988;

- 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 administração tributária, por sua vez, já se manifestou a respeito desse assunto, no Parecer Normativo CST nº 38, de 1975, assim ementado:

“Os rendimentos do trabalho percebidos por pessoa física em decorrência de atividade profissional não podem ser incluídos em declaração de pessoa jurídica, mesmo quando a pessoa física possua estabelecimento no qual desenvolve suas atividades e emprega auxiliares; a opção é incabível, por carência de direito.”

- considerando que a legislação tributária expressamente define a forma de tributação para os rendimentos obtidos por profissionais no exercício individual de sua função,

não pode remanescer dúvida de que os rendimentos obtidos pelo contribuinte no exercício da atividade de contador devam ser tributados na declaração da pessoa física, sendo, por conseguinte, irrelevantes o registro no cadastro de pessoa jurídica, sob forma de Empresa Individual ou Ltda.;

- tendo o Fisco identificado que a contraprestação por essa atividade laboral foi paga a uma pessoa jurídica, poderia e deveria requalificar os fatos para formalizar a exigência do Imposto da pessoa física que, tendo relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador, é o Contribuinte, sujeito ao regime de tributação próprio das pessoas físicas;

- não se trata aqui de desconsiderar a personalidade jurídica da DLS Assessoria e Consultoria Empresarial S/C Ltda., mas tão-somente de requalificar os fatos, para a correta identificação do sujeito passivo da obrigação tributária;

- ao exigir o imposto do verdadeiro sujeito passivo, o Fisco não está de modo algum desconsiderando a personalidade jurídica pela aplicação de norma antielisiva;

- ainda, dos arts. 146 a 150 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999, 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;

- 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 autuado, já que a sociedade é formada pelo Contribuinte e seu filho, que não exerce atividade igual a dele;

- da mesma forma ficou comprovado que apenas o autuado prestava individual e pessoalmente os serviços contratados;

- não pairam dúvidas, para quem analisa as peças contidas nos autos, que se trata, realmente, de um caso de trabalho pessoal, ou seja, prestação de serviços de natureza pessoal, prestados pelo próprio litigante, na geração dos rendimentos em causa, pois sem ele, com absoluta certeza o faturamento da empresa ficaria em torno de receita bruta “quase zero”;

- logo, não se pode negar que os valores percebidos relativamente à prestação individual e pessoal dos serviços em análise correspondem a rendimentos obtidos por profissional no exercício de sua função, e assim devem ser tributados na pessoa física.

Ao final, a Fazenda Nacional pede que seja conhecido e provido o Recurso Especial, para que seja restabelecida a decisão de primeira instância.

Cientificado do acórdão, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento em 09/06/2016 (AR - Aviso de Recebimento de fls. 2.418), o Contribuinte, em 14/06/2016 (carimbo apostado às fls. 2.420), opôs os Embargos de Declaração de fls. 2.420 a 2.434, rejeitados conforme despacho de 23/08/2016 (fls. 2.453 a 2.457), e, em 24/06/2016 (carimbo de postagem de fls. 2.450), ofereceu as Contrarrazões de fls. 2.436 a 2.449, contendo os seguintes argumentos:

- inicialmente, necessário se faz destacar que os paradigmas apontados pela Recorrente, apesar de versarem sobre a mesma matéria analisada nos autos em tela, não se prestam para demonstrar a divergência jurisprudencial, uma vez que a realidade fática dos acórdãos em questão em nada se assemelha a dos autos em tela;

- isto porque, conforme se verifica no trecho extraído do Acórdão nº 2101-01.325, a pessoa jurídica analisada foi registrada como "sociedade de médicos", todavia apresentava apenas uma pessoa capacitada para exercer atividades médicas, sendo evidente que os serviços eram prestados única e exclusivamente pelo sócio administrador, já que a sócia minoritária não possuía qualquer possibilidade de auxiliar no objeto desta sociedade;

- a mesma situação é identificada no Acórdão nº 104-21583, que versa sobre sociedade formada entre um apresentador de televisão e sua esposa, sendo que todos os rendimentos da sociedade são provenientes de campanhas publicitárias realizadas por tal apresentador, além do seu próprio trabalho na rede de televisão ao qual é vinculado, ou seja, o Contribuinte era o único possibilitado a exercer a função principal da empresa, já que toda a renda auferida pela sociedade advinha de sua imagem;

- o mesmo não acontece no caso dos autos em tela, já que se trata de empresa cujo objetivo principal é a assessoria empresarial tributária, de modo que perfeitamente compreensível que integre o quadro societário desta empresa um contador especializado em lançamentos de pessoas jurídicas e um advogado especializado em direito tributário;

- neste sentido, evidenciado que os acórdãos apontados pela Fazenda Nacional não se prestam a demonstrar a divergência jurisprudencial, já que se trata de decisões proferidas em situações completamente distintas da verificada nos autos em tela;

- ainda que se pudesse considerar como paradigmas hábeis as decisões acima mencionadas, o fato é que as próprias razões dos julgados em questão são suficientes para afastar a pretensão da Fazenda Nacional;

- isto porque, como dito, ambos os acórdãos trazidos no Recurso Especial em análise mencionam quatro requisitos de validade para as sociedades civis de prestação de serviços, os quais se passa a analisar neste momento;

- quanto ao primeiro requisito - (a) a natureza de suas atividades e dos serviços prestados deve ser exclusivamente civil - não restam dúvidas de que a empresa DLS Assessoria e Cons. Emp. S/C Ltda. presta serviços exclusivamente de natureza civil, de modo que atendido o primeiro requisito;

- o segundo e principal requisito indicado nos paradigmas é o que tange ao fato de que é indispensável que (b) todos os sócios devam 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;

- reside neste ponto a maior fragilidade no argumento da Fazenda Nacional, que quer fazer parecer que somente é válida a tributação na pessoa jurídica quando ambos os sócios exercem a mesma profissão;

- entretanto, conforme os próprios paradigmas evidenciam, basta que ambos os sócios estejam em condições de prestar os serviços que constem como objeto da empresa, ainda que estes possuam profissões distintas;

- como dito, a empresa DLS Assessoria e Cons. Emp. S/C Ltda. tinha como objetivo a consultoria tributária empresarial, a qual abrange, além dos efetivos trabalhos contábeis e fiscais, a análise da legislação pertinente, estudo acerca das formas mais benéficas de estruturação empresarial, etc. dentre outras atividades intimamente ligadas aos profissionais de formação contábil e de direito;

- evidente que os conhecimentos profissionais dos sócios eram complementares, o que possibilitava oferecer um serviço mais completo aos seus clientes; neste sentido, o fato de não exercerem a mesma profissão não poderia, de maneira alguma, servir como fundamento para a alteração da forma de tributação dos rendimentos desta sociedade;

- ora, não se poderia atribuir o caráter de "irregular" a toda empresa de prestação de serviços que apresente profissionais com formações distintas, sendo devida a análise de cada caso concreto;

- diferentemente de uma sociedade de engenharia que apresente como um dos sócios um médico, ou mesmo uma sociedade de médicos que apresente como sócia pessoa que

se qualifica como "do lar", uma empresa que presta serviços de consultoria empresarial não possui qualquer incompatibilidade com as profissões de advogado e contador;

- o terceiro requisito - (3) as receitas da sociedade devem provir da retribuição ao trabalho profissional dos sócios ou empregados igualmente qualificados - também não é objeto de qualquer controvérsia no caso em tela, já que o fato de ser o serviço prestado pelos sócios é justamente o fundamento utilizado pela Fazenda Nacional, que tenta justificar sua pretensão sob o argumento de que apenas o Contribuinte seria responsável pela prestação de serviços da empresa mencionada;

- ocorre que em uma sociedade de prestação de serviços cujo objetivo social é a assessoria empresarial, é comum se determinar qual o membro da sociedade que cuidará mais detidamente de determinado cliente;

- nem por isso os outros membros da sociedade serão alheios a tal cliente, especialmente no caso do serviço descrito, o qual, como dito, requer necessariamente a análise e interpretação da legislação tributária relativa a cada caso concreto, atividade esta que é exercida de maneira muito mais completa por um advogado tributarista do que por um contador;

- não há que se falar, portanto, em serviço prestado em caráter personalíssimo, já que, como dito, ainda que o Contribuinte tenha maior contato com seus clientes, o serviço prestado pela DLS Assessoria e Cons. Emp. S/C Ltda requer, necessariamente, o trabalho conjunto de um contador e de um advogado;

- por fim, o último requisito trazido nos paradigmas do Recurso Especial combatido, qual seja, - 4) as sociedades civis são aquelas em que todos os sócios estejam legalmente capacitados a atender às exigências dos serviços por elas prestados, etc. - resta devidamente preenchido, já que, como amplamente exposto, em uma sociedade que possui como objeto a consultoria tributária, não resta qualquer dúvida de que um contador com registro no CRC e um advogado devidamente registrado na OAB, com especialização em direito tributário, se encontram perfeitamente capacitados para atender às solicitações de seus clientes;

- conforme restou demonstrado nos autos em tela, no tocante às receitas da empresa DLS, relativamente ao período de 2005 e 2006, todas advêm de serviços prestados, os quais têm a sua efetividade de prestação por meio da devida emissão das Notas Fiscais competentes;

- ademais, tudo foi devidamente contabilizado pela sociedade DLS (diário, razão, livro de prestação de serviços etc.), tendo o pagamento de tais serviços sido realizado pelos clientes, ora em espécie, ora mediante depósito bancário na conta de um dos sócios da empresa, o Contribuinte, fato que, como muito bem observado no acórdão recorrido, em nada interfere na natureza do serviço prestado;

- importante esclarecer que somente alguns dos pagamentos foram realizados diretamente na conta da pessoa física do sócio Djalma (os de menor monta), não havendo nenhum óbice legal para tanto;

- no presente caso, torna-se evidente tal possibilidade, pois o próprio Fisco informou que a empresa DLS não tinha conta bancária, o que também não é obrigatório por lei;

- ademais, a referida empresa era optante pela modalidade de escrituração pelo lucro presumido, no entanto fazia a escrituração pelo lucro real, ou seja, confeccionava livro Diário, Razão etc., que continham, pormenorizadamente, as entradas e saídas da empresa, sendo

que qualquer irregularidade na escrita contábil deve ser analisada à luz da tributação de pessoas jurídicas, como muito bem observa o acórdão recorrido;

- desta forma, e considerando-se todo o acima exposto, evidente que não existem fundamentos suficientes para se "requalificar" os valores recebidos pela empresa DLS Assessoria e Cons. Emp. S/C Ltda, devendo ser mantida a decisão recorrida no que tange a este ponto.

Ao final, o Contribuinte pede o não provimento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, mantendo-se a parte recorrida do acórdão.

Intimado da rejeição de seus Embargos em 24/10/2016 (AR - Aviso de Recebimento de fls. 2.460), o Contribuinte interpôs, em 08/11/2016 (carimbo de postagem de fls. 2.461), o Recurso Especial de fls. 2.463 a 2.488, com fundamento no art. 68 e seguintes, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, suscitando diversas matérias.

Ao Recurso Especial do Contribuinte foi negado seguimento, conforme despacho de fls. 2.555 a 2.564. Cientificado do Despacho de Admissibilidade em 25/05/2017 (AR - Aviso de Recebimento de fls. 2.567), o Contribuinte apresentou, em 30/05/2017 (fls. 2.569), o Requerimento de Agravo de fls. 2.568 a 2.579, rejeitado conforme despacho de 22/03/2018 (fls. 2.583 a 2.588), do qual foi cientificado em 27/07/2018 (AR - Aviso de Recebimento de fls. 2.593).

Em 09/08/2018, o Contribuinte juntou a petição de fls. 2.597 a 2.609, por meio da qual reforçou as alegações despendidas em Contrarrazões quanto ao não conhecimento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, tendo em vista a prolação do Acórdão nº 9202-006.225, relativo à mesma autuação em face do Contribuinte, referente a exercício anterior.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos para o seu conhecimento. Foram oferecidas Contrarrazões tempestivas.

O presente processo trata de exigência de Imposto de Renda Pessoa Física, em razão da apuração de omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício, recebidos de pessoas jurídicas no ano-calendário de 2005, bem como omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários sem comprovação de origem, nos anos-calendário de 2005 e 2006, acrescido de multa de ofício de 150% e juros de mora. Em primeira instância houve a desqualificação da multa, relativamente aos depósitos bancários sem comprovação de origem.

O Colegiado recorrido, por sua vez, deu provimento parcial ao Recurso Voluntário para excluir do lançamento a omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica.

A Fazenda Nacional visa, em seu apelo, rediscutir a **tributação, na pessoa jurídica, de rendimentos oriundos da prestação individual de serviços de contabilidade**. Para demonstrar a alegada divergência, indicou como paradigmas os Acórdãos nºs 2101-01.325 e 104-21.583.

Em sede de Contrarrazões, o Contribuinte pede o não conhecimento do apelo, alegando que não teria havido a demonstração de divergência, uma vez que os acórdãos paradigmas não teriam analisado as mesmas questões discutidas no acórdão recorrido, de sorte que convém examinar as situações retratadas nos julgados em confronto.

Antes, porém, registre-se que a ação fiscal objeto do presente processo deu origem ao processo de nº 10410.006797/2009-27, em face do mesmo Contribuinte, em que se apreciou a mesma matéria ora analisada, divergindo apenas quanto ao exercício objeto da autuação. O Recurso Especial relativo ao citado processo já foi apreciado por esta Turma, quando a questão do conhecimento foi muito bem analisada pela Ilustre Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, em voto acompanhado por esta Conselheira, prolatado no Acórdão nº 9202-006.255, de 29/11/2016.

Naquela oportunidade, não se conheceu do Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional com base nos mesmos paradigmas indicados no presente processo. A Relatora deixou claro que a situação enfrentada nos acórdãos apresentados como paradigmas era diferente da situação enfrentada no acórdão recorrido. Confira-se:

Acórdão nº 9202-006.255, de 29/11/2018

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2005

SITUAÇÕES FÁTICAS DIFERENTES. COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

O Recurso Especial da Divergência somente deve ser conhecido se restar comprovado que, em face de situações equivalentes, a legislação de regência tenha sido aplicada de forma divergente, por diferentes colegiados.

Hipótese em que a situação enfrentada no acórdão apresentado como paradigma é diferente da situação enfrentada no acórdão recorrido.

Voltando ao processo ora em julgamento, observa-se que no acórdão recorrido, em relação à matéria suscitada pela Fazenda Nacional, o voto assim registra (destaques acrescidos):

Quanto a mérito, vale ressaltar inicialmente que o que se discute neste processo é tão-somente o cometimento da infração tributária imputada ao contribuinte, matéria que deve ser examinada independentemente das outras imputações que estão sendo feitas ao Contribuinte em matéria penal.

Feita essa necessária delimitação, o que se tem aqui é a afirmação, feita pela autoridade lançadora, que receitas da empresa DLS Assessoria e Consultoria Empresarial Ltda., referentes à prestação de serviços de assessoria foram efetivamente recebidas pela pessoa física do ora Recorrente, que teria prestado pessoalmente os serviços; que a empresa acima seria mera “fachada”; que, as receitas da empresa DLS seriam, assim, rendimentos do trabalho não-assalariado recebidos pela pessoa física.

Assim, a autuação limitou-se, neste aspecto, a atribuir à pessoa física, como rendimentos desta, valores informados como receita da empresa DLS. Por outro lado, embora questionando a existência efetiva da empresa, a Fiscalização em momento algum negou a existência formal da pessoa jurídica.

Ora, os serviços de assessoria e consultoria poderiam ser prestados pela pessoa jurídica, fato que também não é questionado pela autuação, que discute apenas quem foi o efetivo prestador dos serviços, dizendo que foi a pessoa física e não a pessoa jurídica. Mas, é o caso de se indagar: o fato de os serviços terem sido prestados efetivamente pelo sócio, impossibilita que o pagamento dos serviços seja uma receita da pessoa jurídica? Ou, por outro ângulo, como, considerando que a

empresa não tem empregados (e não era obrigada a ter), os serviços poderiam ser (efetivamente) prestados pela pessoa jurídica e não por um ou por ambos. O que se tem aqui, de fato, é uma desconsideração da pessoa jurídica da DLS que declarou as receitas referentes à prestação dos serviços, sem que haja razões de fato ou de direito que justificassem essa medida, pelo menos, estes não foram apresentados. Por outro lado, se o Fisco identificou irregularidades na escrituração da empresa e no recolhimento dos tributos, a legislação própria da tributação das pessoas jurídicas disciplina os procedimentos a serem adotados nessas situações e, eventualmente, a formalização de exigência de tributos e/ou penalidades administrativas.

Assim, em conclusão, penso não ser cabível **neste caso** a autuação na pessoa física do sócio dos valores declarados como receitas da pessoa jurídica da DLS ASSESSORIA E CONSULTORIA EMPRESARIAL S/C LTDA.

Como se vê, trata-se de lançamento que atribuiu à pessoa física rendimentos informados como receitas da pessoa jurídica, uma vez que a Fiscalização concluiu que os valores foram recebidos pelo sócio, em razão de prestação pessoal/individual de serviços de contabilidade, e não por meio da pessoa jurídica constituída para prestação de serviços de assessoria e consultoria empresarial, considerada como “empresa de fachada”, ou seja, inexistente de fato. O Colegiado, por sua vez, entendeu que houve uma injustificável desconsideração da personalidade jurídica e que eventuais irregularidades na escrituração da empresa ou no recolhimento de tributos por ela devidos não respaldariam a autuação na pessoa física.

Nesse contexto, o paradigma apto a demonstrar divergência jurisprudencial teria de ser representado por julgado em que, presentes as mesmas condições do recorrido – tributação dos rendimentos na pessoa física do sócio, por prestação de serviço individual, em virtude da caracterização da inexistência de fato da pessoa jurídica – o lançamento fosse mantido. Entretanto, o paradigma indicado pela Fazenda Nacional, único examinado no despacho de admissibilidade – **Acórdão nº 2101-01.325** – não apresenta tais características, conforme será demonstrado. Confira-se:

Ementa

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 1997

(...)

REMUNERAÇÃO PELO EXERCÍCIO DE PROFISSÃO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO MÉDICO **FORA DO ÂMBITO DE UMA SOCIEDADE CIVIL**. É tributada como rendimento de pessoa física a remuneração por serviços prestados de natureza pessoal.

Voto

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 contribuinte, já que a sociedade é formada por este e sua esposa, que nos Contratos Sociais juntado aos autos possui qualificada “do lar” (fl. 23) e “comerciante” (fl. 25).**

Ressalte-se, por oportuno, que sob outras circunstâncias, não há qualquer impedimento para que os cônjuges constituam uma sociedade empresarial. Cumpre ainda acrescentar que no Livro de Registro de Empregados, à fl. 30, consta apenas o registro de uma recepcionista, o que evidencia tratar-se especificamente do consultório médico do Dr. Josué Beyer de Carvalho, razão pela qual inaplicável a legislação do lucro presumido à espécie, pois **aqui não se vislumbra uma sociedade de médicos**, mas de atividade individual de médico, conforme descrito no Auto de Infração. **Considerando que o autuado presta individualmente o serviço médico**, sequer se poderia cogitar da possibilidade de tratar-se de uma firma individual, por expressa vedação contida no artigo 150, § 2º, inciso I. **Outra circunstância que denota o exercício individual da atividade de médico, em caráter personalíssimo, é que 100% do lucro distribuído pela “clínica” teve o autuado por beneficiário, conforme DIPJ à fl. 51, em dissonância com a sua “participação societária”, que é de 90% (fl. 52).**

Desta forma, não pode prevalecer o conceito de que seriam tributados como de pessoa jurídica todos os rendimentos que o contribuinte classificasse como tal, bastando para isso a existência de uma sociedade formal. Os rendimentos devem ser submetidos às normas de tributação relativas ao Imposto de Renda Pessoa Física, independentemente a tributação da denominação dos rendimentos, da condição jurídica da fonte e da forma de percepção das rendas, conforme dispõe o CTN.

(...)

Considerando que a legislação tributária, expressamente, define a forma de tributação para os rendimentos obtidos por profissionais no exercício individual de sua função, não pode remanescer dúvida de que os rendimentos obtidos pela contribuinte no exercício da atividade de médico devam ser tributados na declaração da pessoa física, **sendo, por conseguinte, irrelevantes o registro no cadastro de pessoa jurídica, sob forma de empresa individual ou Ltda. O fato de se tratar de uma sociedade e não de firma individual em nada altera o entendimento dado pela fiscalização, já que a realização dos serviços somente pode ser exercida pelo sócio habilitado para tanto, tal como disposto no Contrato Social. Dessa maneira, não se pode negar que os valores percebidos são decorrentes da prestação pessoal e individual, decorrente do exercício da atividade médica.**

No caso do paradigma, o lançamento de reclassificação dos rendimentos, da pessoa jurídica para a pessoa física do sócio, decorreu da constatação de prestação de serviço de natureza personalíssima, por sujeito passivo que atuava como médico fora do âmbito de uma sociedade civil de médicos. Isso porque apenas um sócio estava habilitado para o desempenho da atividade desenvolvida, o que foi reforçado pela distribuição de lucros destinada apenas ao sócio habilitado para a prestação dos serviços. Com base nesse contexto – falta de atendimento de requisitos a serem observados pelas sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, para que se permitisse a tributação na pessoa jurídica – o Colegiado manteve o lançamento pelos ganhos obtidos no exercício da atividade individual de médico.

Em suma, o fundamento jurídico para a manutenção do lançamento efetuado na pessoa física do sócio, no caso do paradigma, foi o fato de a atividade da sociedade civil envolver serviço de natureza personalíssima, que somente poderia ser desempenhado por um dos sócios. Essa situação é diversa da que se observa no caso do acórdão recorrido, em que a discussão não contemplou qualquer questão acerca de natureza personalíssima de atividade ou qualificação dos sócios, tampouco de qualquer outro requisito para que a tributação dos rendimentos pudesse se dar na sociedade civil constituída para prestação de serviços por

profissionais regulamentados. Com efeito, a decisão recorrida baseou-se na efetiva existência da empresa, de modo que não há base de comparação entre os julgados em confronto, para o estabelecimento da divergência interpretativa suscitada.

Com efeito, não se pode afirmar que o Colegiado paradigmático, presentes as mesmas condições do acórdão recorrido, principalmente a existência efetiva da empresa, teria adotado a mesma decisão quanto à tributação dos rendimentos como prestação de serviço individual pelo sócio.

Portanto, as diferentes conclusões a que chegaram os julgados decorreram, claramente, das circunstâncias específicas enfrentadas em cada caso. Nessas condições, não é possível estabelecer o necessário paralelo entre acórdão recorrido e paradigma, de modo a verificar eventual divergência de interpretação de normas. Assim, esse primeiro paradigma não é hábil à demonstração da divergência jurisprudencial suscitada.

Destarte, não se reconhecendo a divergência com relação ao primeiro paradigma, constata-se que o segundo paradigma indicado pela Fazenda Nacional – Acórdão nº 104-21.583 – não foi analisado no Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial de fls. 2.410 a 2.415, razão pela qual, a princípio, seria necessário o retorno à Câmara de Origem, para que esse julgado fosse examinado. Este é o procedimento que esta Turma vem adotando há anos.

Entretanto, no presente caso há uma questão que deve ser considerada: quanto ao outro processo do Contribuinte, citado linhas atrás (nº 10410.006797/2009-27), no Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial tratou-se dos dois paradigmas, de sorte que a Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, relatora daquele apelo, já contemplou em seu voto a revisão do segundo paradigma, no que foi acompanhada à unanimidade. Nesse passo, trata-se de um caso excepcional, em que este Colegiado já se debruçou sobre caso idêntico, emitindo decisão unânime, no sentido de que também esse julgado não demonstrou a alegada divergência.

Nesse contexto, no entender desta Conselheira, não constituiria irregularidade, tampouco seria configurado cerceamento de direito, a adoção do voto proferido no Acórdão nº 9202-006.255, no que tange ao paradigma nº 104-21.583. Isso porque, ainda que no exame preliminar pelo Presidente da Câmara se entendesse pela demonstração de divergência, tal posicionamento não foi referendado pela CSRF. Por outro lado, se o exame de admissibilidade confirmasse que o paradigma não demonstraria a alegada divergência, da mesma forma o processo teria de retornar a esta Turma.

Nesse passo, adoto o citado voto proferido no Acórdão nº 9202-006.255, na parte em que trata do paradigma não examinado no presente processo, submetendo-o ao Colegiado:

No segundo acórdão, o de nº 104-21.583, o lançamento concluiu pela incidência do imposto de renda sobre os valores pagos à pessoa jurídica cuja sócio majoritário era um conhecido apresentador de televisão. Foi argumentado que parte das receitas auferida pela pessoa jurídica estavam intrinsecamente vinculada a pessoa do artista, tínhamos a prestação de serviços personalíssimo, ou seja, apenas um dos sócios seria hábil a realizá-los.

Vale citar trecho das explicações dadas pelo relator:

A matéria em discussão no presente litígio, como se pode verificar no Auto de Infração e Termo de Verificação Fiscal, refere-se à omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, decorrentes de trabalho com e sem vínculo empregatício, cuja origem provém da análise dos Contratos de Prestação de Serviços e de Parceria Empresarial apresentados pela empresa Massa & Massa Ltda., da qual o contribuinte é sócio, onde foi constatado o caráter eminentemente pessoal na prestação de serviços e

que motivou o lançamento dos rendimentos decorrentes dos serviços realizados individual e pessoalmente pelo contribuinte na declaração de sua pessoa física.

...

Enfim, a matéria se encontra longamente debatida no processo, sendo despidendo maiores considerações, razão pela qual, estou convicto que a farta documentação carreada aos autos não só evidencia como comprova de forma inequívoca que parte dos valores contabilizados na pessoa jurídica de Massa & Massa, são, na verdade, rendimentos de pessoa física do artista/apresentador/animador Carlos Roberto Massa. Resta evidenciado nos autos que a exação não resulta de mera presunção ou suspeita, tendo, ao contrário, respaldo em fatos fartamente documentados. Não tenho dúvidas que os serviços foram prestados pela pessoa física do apresentador, com a contratação de terceiros que não poderiam, sob nenhuma hipótese, substituí-lo em suas funções por disposição contratual expressa.

Percebemos, portanto, que nos casos paradigmáticos ficou claro que o lançamento se deu pelo fato de que a atividade principal da sociedade envolvia serviço que somente poderia ser desempenhado por um dos sócios. Pelas decisões proferidas não havia qualquer irregularidade na constituição dessas pessoas jurídicas, o que justificou a mera requalificação de parte dos valores auferidos por elas, atribuindo-os à pessoa física do sócio responsável pela realização dos serviços tido como personalíssimo.

Não é essa a situação enfrentada pelo acórdão recorrido.

Conforme consta do relatório, o lançamento é proveniente de um extenso trabalho de fiscalização que envolveu a análise dos contribuinte DLS Assessoria e Consultoria Empresarial S/C Ltda., do autuado e também do seu sócio Carlos Eduardo Leonardo da Siqueira. Ao apurar a ausência de atividades na pessoa jurídica conclui-se que os valores recebidos pelos sócios eram decorrentes da prestação de serviços individuais a terceiros.

Citamos alguns itens do TVF de e-fls 9/20 que demonstram isso:

9. Através do MPF nº 04401.002009009504 foi aberto procedimento de fiscalização na empresa DLS ASSESSORIA E CONSULTORIA S/C LTDA, cujo sócio-administrador é o contribuinte Djalma Leonardo de Siqueira e tendo como sócio, ainda, seu filho Carlos Eduardo Leonardo de Siqueira, que também está sendo fiscalizado, conforme foi determinado pelo MPF nº 04401.002009009610 (fls. 17 e 581 do Anexo I).

10. Já a empresa TRIUNFO AGRO INDUSTRIAL S/A foi objeto de procedimento de diligência, mediante MPF nº 04401.002009001460, com o objetivo de verificar a efetividade dos serviços que a DLS teria prestado para ela e dos respectivos pagamentos.

11. Durante a realização dos trabalhos, a fiscalização conseguiu apurar os seguintes fatos:

A DLS nunca esteve estabelecida no endereço constante de seus atos societários e do CNPJ;

Seu sócio-administrador, Sr. Djalma Leonardo de Siqueira, declarou à fiscalização que somente ele prestou serviços ao Grupo TRIUNFO;

As notas fiscais da DLS foram impressas com CNPJ errado;

O Livro Diário da DLS não foi registrado no órgão competente;

O Livro Razão da DLS não possui termo de abertura e de encerramento;

O Livro Registro de Serviços Prestados da DLS não foi registrado no órgão competente;

As notas fiscais de serviços emitidas pela DLS são referentes a serviços contábeis prestados por Djalma Leonardo de Siqueira e foram recebidos diretamente por ele em sua conta bancária;

A empresa TRIUNFO AGRO INDUSTRIAL S/A declarou que Djalma Leonardo de Siqueira já foi seu empregado;

A empresa TRIUNFO declarou que Djalma Leonardo de Siqueira é a pessoa que lhe prestou os serviços;

A empresa TRIUNFO depositou diretamente na conta bancária de Djalma Leonardo de Siqueira os valores referentes à prestação de seus serviços;

A empresa TRIUNFO declarou que não pagou a nota fiscal 241, comprovadamente caracterizada como nota fria;

A DLS nunca possuiu empregados;

A contabilidade apresentada pela DLS é ficta;

A empresa contabilizou empréstimos e distribuição de lucros a Carlos Eduardo Leonardo de Siqueira, seu sócio minoritário, ambos fictícios, uma vez que a empresa não auferiu receitas no ano-calendário 2004 e tampouco teve movimentação financeira nesse ano;

A maior parte das despesas contabilizadas não identificam o beneficiário. Alguns documentos identificam o Sr. Djalma Leonardo de Siqueira como beneficiário, dentre os quais, a Taxa de Licença e Fiscalização para Localização, Instalação e Funcionamento paga à Prefeitura Municipal de Maceió, que se encontra em seu nome e com o seu endereço, o que significa que o Sr. Djalma mantinha escritório em seu endereço residencial. Algumas dessas despesas foram pagas através de débito na conta bancária do Sr. Djalma.

12. Por fim a fiscalização concluiu que a empresa DLS ASSESSORIA E CONSULTORIA EMPRESARIAL S/C LTDA não manteve atividades operacionais no ano-calendário de 2004, tendo emitido notas fiscais para acobertar as atividades profissionais de contador de seu sócio-administrador Djalma Leonardo de Siqueira, bem como para simular o repasse de recursos ao sócio Carlos Eduardo Leonardo de Siqueira, os quais, conforme indicam os indícios coletados no decorrer da sua fiscalização (MPF nº 04401.002009009610), são provenientes de suas atividades profissionais como advogado.

Não há no termo de verificação fiscal qualquer menção acerca da impossibilidade de se constituir uma pessoa jurídica para prestação de serviços por profissionais regulamentados. Não foi esta a discussão travada pelo fiscal e combatida ao longo do presente processo administrativo. Ora, o lançamento foi realizado em razão da constatação da inexistência de fato da pessoa jurídica, levando à conclusão de que os valores movimentados pelos sócios foram decorrentes de serviços prestados à margem da pessoa jurídica, ou seja, trabalho prestado de forma individual e não alcançado pelo objeto social da DLS Assessoria e Consultoria Empresarial S/C Ltda..

Lembramos que a sociedade possuía como objeto a prestação de serviços na área de consultoria empresarial, justificando a composição do seu quadro societário (advogado e contabilista), entretanto segundo a fiscalização o contribuinte não comprovou que tais serviços eram prestados por meio da pessoa jurídica.

O lançamento não fala em reclassificação dos valores recebidos pela pessoa jurídica, até porque restou comprovado que nela inexistia qualquer movimentação (DIPJ e-fls. 316 e seguintes). Diante da ausência de provas acerca da efetiva prestação de serviços por meio da DLS Assessoria e diante das provas colhidas junto ao estabelecimento tomador dos serviços, o que se tributou foram os valores recebidos pelos sócios em razão da prestação de serviços individuais.

Ao analisar o lançamento, e contrariando o entendimento da DRJ, o colegiado a quo concluiu pela inexistência de elementos que justificassem a desconsideração da pessoa jurídica e a tributação na pessoa física, afirmou: O que se tem aqui, de fato, é uma desconsideração da pessoa jurídica da DLS que declarou as receitas referentes à prestação dos serviços, sem que haja razões de fato ou de direito que justificassem essa medida, pelo menos, estes não foram apresentados. Por outro lado, se o Fisco

identificou irregularidades na escrituração da empresa e no recolhimento dos tributos, a legislação própria da tributação das pessoas jurídicas disciplina os procedimentos a serem adotados nessas situações e, eventualmente, a formalização de exigência de tributos e/ou penalidades administrativas.

Assim, ao contrário do que afirma a Recorrente, salvo melhor juízo, o lançamento teve origem na comprovação da ausência de atividades realizadas por meio da pessoa jurídica, tendo direcionado a tributação para a pessoa física do autuado não por se tratar o serviço de assessoria empresarial de um serviço de natureza personalíssima e sim porque o que efetivamente ocorreu foi a prestação de serviços contábeis de forma individual/exclusiva por uma pessoa física.

Por tais razões, entendo que os paradigmas não se prestam para comprovação da divergência. Deveria a Fazenda Nacional ter juntado aos autos decisão proferida em situação onde o tribunal manteve o lançamento de IRPF em razão da caracterização da inexistência de fato da pessoa jurídica.

Diante do exposto, deixo de conhecer do recurso interposto.

Assim, adotando as razões acima, no que tange ao segundo paradigma indicado pela Recorrente, não conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo