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

Processo nº	10670.000675/2004-51
Recurso nº	522.786 Voluntário
Acórdão nº	**2101-00.804 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	20 de outubro de 2010
Matéria	IRPF
Recorrente	RICARDO TEIXEIRA DE ALMEIDA
Recorrida	1ª. TURMA/DRJ-JUIZ DE FORA/MG

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2001

Ementa: IRPF. RENDIMENTOS DECORRENTES DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS CONTÁBEIS TRIBUTADOS EM FIRMA INDIVIDUAL DO CONTRIBUINTE. DESCABIMENTO.

Sendo certo que a prestação de serviços contábeis, por não consistir em atividade empresária, ou mesmo, à época do fato gerador, em atividade mercantil (Teoria dos Atos de Comércio), não pode ser efetivada por meio de firma individual e, na forma do art. 150, §1º., I, do RIR/99, é descabida a qualificação de rendimentos dela decorrentes na pessoa jurídica do contribuinte, tais rendimentos são, portanto, atribuíveis à sua pessoa física.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma Ordinária da Primeira Câmara da Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

CAIO MARCOS CÂNDIDO - Presidente

ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA - Relator

FORMALIZADO EM: 11 FEV 2011

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Ana Neyle Olímpio Holanda, Caio Marcos Cândido, Alexandre Naoki Nishioka, José Raimundo Tosta Santos, Odmir Fernandes e Gonçalo Bonet Allage.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 207/208) interposto, em 12 de março de 2010, contra o acórdão de fls. 196/198, do qual o Recorrente teve ciência em 12 de fevereiro de 2010 (fl. 205, verso), proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (MG), que, por unanimidade de votos, julgou procedente o auto de infração de fls. 81/89, lavrado em 18 de março de 2004 (ciência em 04 de julho de 2008, fl. 91), em decorrência de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício, verificada no ano-calendário de 2000.

O acórdão teve a seguinte ementa:

> "ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
>
> Exercício: 2001
>
> RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS. IRRF.
>
> Mantém-se o lançamento, quando caracterizado nos autos, pelo conjunto probatório, estarem corretos os valores de Rendimentos Tributáveis e IRRF considerados pelo Fisco.
>
> Impugnação Improcedente.
>
> Crédito Tributário Mantido" (fl. 196).

Não se conformando, o Recorrente interpôs o recurso voluntário de fls. 207/208, no qual reiterou os argumentos apresentados na impugnação, no tocante aos aspectos julgados improcedentes pela instância *a quo*.

É o relatório.

Voto

Conselheiro ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Relator

O recurso preenche seus requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

Compulsando-se os termos do recurso voluntário interposto, aduz o contribuinte, exclusivamente, que (i) os rendimentos percebidos das Prefeituras Municipais de Itacarambi/MG e Januária/MG, em virtude da prestação de serviços de contabilidade são tributáveis, exclusivamente, em sua firma individual, cadastrada no CNPJ sob o n.º 01.729.764/0001-85; e, igualmente, (ii) que eventuais equívocos decorrentes da informação,

em DIRF, pelas referidas municipalidades seria de única e exclusiva responsabilidade destas últimas, não havendo que ser exigido qualquer crédito tributário do Recorrente.

Nesse sentido, no que atine à primeira alegação do contribuinte, pertinente à tributação dos serviços na firma individual do Recorrente, pode-se extrair, de uma análise do conjunto probatório carreado aos autos, do ponto de vista estritamente formal, que os contratos de prestação de serviços contábeis efetivamente foram celebrados com a firma individual cadastrada sob o CNPJ n.º 01.729.764/0001-85.

De fato, foram carreadas aos autos, além das notas fiscais de prestação de serviços emitidas pela referida firma individual, diversas notas de empenho emitidas pelas municipalidades com referência, inclusive, à correspondente dotação orçamentária (fls. 07/52). Além disso, igualmente constam dos autos declarações dos Municípios de Januária (fl. 92) e de Itacarambi (fls. 118 e seguintes), das quais se conclui que o contrato e, bem assim, os pagamentos deles decorrentes foram firmados em nome da firma individual do contribuinte.

No entanto, em que pese o fato de terem sido os contratos celebrados, formalmente, em nome da firma individual, verifica-se que os serviços prestados pelo Recorrente, *in casu*, não se amoldam à definição de atividade empresária, necessária para a qualificação dos rendimentos no âmbito da pessoa jurídica em referência.

Com efeito, como é cediço, o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/99), mais especificamente em seu art. 150, §1º, I, respaldando o dispositivo consignado na Lei n.º 4.506/64, equipara às pessoas jurídicas, para os efeitos meramente tributários, as firmas individuais.

Verifica-se, contudo, que a legislação tributária não estabelece o conceito do que seja firma individual, devendo-se recorrer, pois, nos termos do art. 109 do Código Tributário Nacional, aos direitos civil e comercial.

Nesse esteio, recorrendo-se ao quanto disposto pela legislação de direito privado, pode-se extrair que o Código Civil de 2002, influenciado pela doutrina italiana, acolheu expressamente a teoria da empresa, caracterizando, destarte, o empresário individual, consoante dispõe o art. 966, como aquele que *"exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou de serviços"*.

À luz do referido dispositivo legal, demonstra com agudez ARNOLDO WALD que a caracterização do que seja o empresário individual, ou, neste esteio, aquele que possua firma individual, requer a comprovação dos seguintes elementos, a saber: (i) profissionalismo; (ii) exercício de atividade econômica; (iii) organização e, por fim, (iv) escopo de produção ou circulação de bens e serviços (WALD, Arnoldo. *Comentários ao Novo Código Civil, v. XIV: livro II, do direito de empresa*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010).

Não basta, pois, do ponto de vista da legislação cível, a presença do profissionalismo, ou mesmo da chamada economicidade da atividade exercida pelo contribuinte, mas, igualmente, a demonstração da organização dos fatores de produção e do escopo de produção e circulação de bens e serviços.

Com fundamento nestas premissas, pois, dispõe o próprio Código Civil pátrio, mais especificamente no parágrafo único do art. 966, que *"não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o*

concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa".

Por estas razões específicas, assim, a prestação de serviços contábeis, por consistir no exercício, individual, de profissão intelectual, não constitui, *a priori*, atividade empresária, não estando, portanto, sujeita sequer a cadastro no Registro Mercantil de Pessoas Jurídicas.

Vale frisar, igualmente, que o Código Comercial em sua Parte Primeira, inspirado na Teoria dos Atos de Comércio, vigente à época dos fatos, igualmente não qualificava a prestação de serviços desta natureza como sujeita a registro, apenas atribuindo a qualidade de comerciante àqueles que exercessem a mercancia como atividade habitual, o que, como visto, não é a hipótese dos autos.

A este respeito, aliás, o próprio art. 150, §2º, I do Regulamento do Imposto de Renda veda a equiparação à tributação atinente às pessoas jurídicas de pessoas físicas que explorem, individualmente e não por meio de sociedades, a atividade de contador. Confira-se:

> "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)" (grifou-se)

Justamente em virtude de não consistir a prestação de serviços contábeis, individualmente, atividade empresária sujeita à criação de firma individual é que o Recorrente, quando do registro no órgão público pertinente, qualificou os serviços prestados como "*serviços de agronomia e de consultoria às atividades agrícolas e pecuárias*" (fl. 79).

Nesse sentido, sendo certo que os serviços contábeis são prestados, exclusivamente, pelo Sr. Ricardo Teixeira de Almeida, único empresário cadastrado no CNPJ fornecido (fl. 78), apenas poderia este valer-se da tributação própria das pessoas jurídicas para o caso dos rendimentos decorrentes do exercício da atividade empresária, o que não ocorre, via de regra, com os serviços de natureza intelectual. Vale frisar, sob este prisma, que a firma individual, isto é, o exercício de atividade empresária por parte do contribuinte, somente pode

ser considerada com personalidade para os fins tributários, eis que a legislação de direito privado não a equipara às sociedades.

Por esta razão, ainda que, formalmente, os serviços tenham sido prestados pela firma individual cadastrada no CNPJ sob o n.º 01.729.764/0001-85, verifica-se que as atividades exercidas, *in casu*, não se enquadram no conceito de empresa, sequer constando, pois, do escopo definido no competente registro.

Assim, inexistindo vínculo entre a atividade sujeita a registro, isto é, "*serviços de agronomia e de consultoria às atividades agrícolas e pecuárias*", e as atividades prestadas no presente caso, de natureza intelectual, verifica-se, consoante aduz Gerd Willi Rothmann, em prefácio apresentado, vício de qualificação jurídica dos rendimentos, cabendo, portanto, ao Fisco requalificá-los como atinentes à pessoa física do Recorrente, de acordo com a legislação tributária e cível aplicável à espécie (ROTHMANN, Gerd Willi. Prefácio endereçado à obra A desconsideração da personalidade jurídica no Direito Tributário, de Alexandre Alberto Teodoro da Silva. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 26).

Por derradeiro, no que atine à alegação de que a responsabilidade pelo recolhimento do imposto seria atribuível, apenas, às fontes pagadoras, entendo, igualmente, que não lhe assiste razão, eis que, consoante dispõe o Parecer Normativo COSIT n.º 01/2002, *ipsis litteris*, "*Quando a incidência na fonte tiver a natureza de antecipação do imposto a ser apurado pelo contribuinte, a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção e recolhimento do imposto extingue-se, no caso de pessoa física, no prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, e, no caso de pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual.*"

Eis os motivos pelos quais voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões-DF, 20 de outubro de 2010.

ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA