



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo n°** 10707.000614/2010-78  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão n°** 2201-011.652 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 03 de abril de 2024  
**Recorrente** JOSÉ RENATO ZIMARDI AREAS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

O contribuinte foi regularmente cientificado do Auto de Infração e exerceu plenamente seu direito de defesa por meio de impugnação, demonstrando entendimento da infração apurada, inexistindo, portanto, cerceamento do direito de defesa.

PRO LABORE. RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS.

O pro labore refere-se à remuneração pela prestação de serviços à empresa, pelos sócios, e sujeita-se à incidência do Imposto sobre a Renda na fonte e na declaração de ajuste.

LEI 11.196/05. ALCANCE.

O disposto no art. 129 da Lei n.º 11.196, de 21 de novembro de 2005, se aplica exclusivamente à prestação de serviços intelectuais, tais como os de natureza científica, artística ou cultural.

FISCALIZAÇÃO. LIVROS CONTÁBEIS.

Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA DE OFÍCIO.

No caso de lançamento de ofício é aplicada a multa de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata (art. 44, inciso I da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1.996).

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo proferidas por Conselhos de Contribuintes, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus

julgados não se aproveitam em relação a qualquer ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurelio de Oliveira Barbosa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Thiago Alvares Feital - Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Francisco Nogueira Guarita, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Thiago Alvares Feital, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente).

## Relatório

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida:

Trata-se de Auto de Infração (fls. 14/25) em nome do sujeito passivo em epígrafe, decorrente de procedimento de revisão das Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF) dos exercícios 2006 (fls. 59/61), 2007 (fls. 62/64) e 2008 (fls. 66/69), em que foi apurada a infração de omissão de rendimentos de:

I) R\$ 5.681,48 para o ano-calendário 2005;

II) R\$ 68.978,49 para o ano-calendário 2006; e

III) R\$ 74.974,06 para o ano-calendário 2007.

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 06/13, a autoridade lançadora narrou, em síntese, os seguintes fatos:

a) foi iniciada ação fiscal em face da empresa HT4S CONSULTORIA E SISTEMAS S/A (CNPJ n.º 07.706.797/0001-96) com amparo no Mandado de Procedimento Fiscal n.º 07.1.02.00-2009-00873-1;

b) a referida pessoa jurídica foi intimada a apresentar seus livros Diário e Razão dos anos-calendário 2005, 2006 e 2007 e os extratos bancários do mesmo período, além do livro de registro de ações nominativas;

c) com base nos livros, constatou-se que o Interessado teria supostamente ingressado na já mencionada sociedade anônima na qualidade de sócio mediante aquisição de uma cota do capital social por R\$1,00;

d) exceto pelos sócios fundadores, todas as demais pessoas físicas cujos nomes constam do Livro de Registro de Ações Nominativas também ingressaram na sociedade da mesma maneira;

- e) os extratos bancários e os livros Diário e Razão de HT4S CONSULTORIA E SISTEMAS S/A indicam que cada suposto sócio (inclusive o Interessado) recebia uma quantia diferente no final de cada mês a título de "distribuição de dividendos", sem recolhimento de IRPF, contribuição previdenciária e demais tributos;
- f) a suposta aquisição de ação do capital social por R\$1.00 — além de não ser usual e por si só chamar atenção — implicava em um retorno extraordinário sobre o capital investido, já que cada suposto sócio ganhava entre R\$3.000,00 a R\$8.000,00 por mês;
- g) em depoimento prestado à fiscalização em 04/11/2009, o contribuinte afirmou que trabalhava em horário comercial, de segunda a sexta-feira nas dependências de MOBILITA COMERCIO INDUSTRIA E REPRESENTAÇÕES LTDA. (CNPJ 32.121.766/0001-10 - "Casa & Vídeo"), e que tinha suas atividades determinadas pelo gerente responsável pela sua área;
- h) perguntado sobre como foi selecionado para trabalhar na HT4S CONSULTORIA E SISTEMAS, o contribuinte afirmou que estava procurando emprego e enviou seu currículo para vários lugares, tendo sido informado pela empresa que seu perfil era adequado para uma vaga oferecida por MOBILITA COMERCIO INDUSTRIA E REPRESENTAÇÕES, na qual efetuou uma entrevista com o gerente de sistemas Fábio Rangel;
- i) perguntado sobre como era calculado o valor que recebia todos os meses, o Interessado respondeu que "o valor recebido era calculado em função das horas trabalhadas" (*sic*);
- j) o Interessado afirmou que nunca foi à sede da HT4S CONSULTORIA E SISTEMAS, que se localiza no município Saquarema/RJ, mas que se considera sócio da mesma;
- k) o Interessado afirmou, ainda, que atualmente trabalha para MOBILITA COMERCIO INDUSTRIA E REPRESENTAÇÕES com carteira assinada;
- l) os fatos apurados levam a crer que MOBILITA COMERCIO INDUSTRIA E REPRESENTAÇÕES era a empregadora de fato do Interessado e que os rendimentos recebidos não tinham natureza jurídica de dividendos distribuídos, mas sim de rendimentos do trabalho;
- m) foi enviado Termo de Constatação Fiscal ao contribuinte para lhe dar oportunidade de contradizer as conclusões do Fisco;
- n) em resposta datada de 04/08/2010, o Interessado refuta veementemente as conclusões do Fisco, alegando que não era empregado das duas pessoas jurídicas mencionadas, se enquadrando na qualidade de "sócio indústria" ou "sócio trabalhador", apesar de reconhecer que esta modalidade de empresa foi extinta com o advento do Código Civil de 2002 e os fatos apurados ocorrerem a partir de 2005;
- o) o cerne da ação fiscal não é se o contribuinte mantinha vínculo empregatício com qualquer das empresas, mas sim a natureza jurídica dos rendimentos percebidos no período analisado;
- p) o conjunto de elementos colimados indica que se trata de rendimento do trabalho, sujeito à incidência de IRPF, pois o Interessado e a HT4S CONSULTORIA E SISTEMAS afirmaram que o valor pago a título de dividendos era calculado multiplicando o valor da hora acordada pelo número de horas trabalhadas, além do fato da remuneração não ter qualquer nexos com o lucro advindo do suposto aporte de R\$ 1,00 no capital social;
- q) segundo o jurista FÁBIO ULHOA COELHO, o *pro labore* se trata de contraprestação do ente coletivo ao sócio pelo desempenho de serviços nos negócios sociais, decorrente de previsão no contrato social da empresa, não se confundindo com lucros líquidos, faturamento ou cotas;
- r) os dividendos, por sua vez, têm natureza jurídica de remuneração do capital investido na sociedade empresária, não estando vinculados a qualquer taxa de juros, derivando exclusivamente do lucro auferido no período;

s) os lucros, quando distribuídos, são devidos a todos os sócios, enquanto o *pro labore*, ao sócio ou sócios que, pelo contrato social, tiverem direito seu recebimento;

t) se os pagamentos ao Interessado feitos pela HT4S CONSULTORIA E SISTEMAS dependiam da aprovação do gerente da MOBILITA COMERCIO INDUSTRIA E REPRESENTAÇÕES com a quantidade de horas trabalhadas, é evidente que tal pagamento nada tem a ver com o lucro auferido por qualquer uma dessas duas sociedades empresárias;

u) embora existam algumas diferenças entre os direitos conferidos aos acionistas em decorrência do tipo de ação de que são titulares, terão eles direito de participar dos lucros proporcionalmente a sua participação no capital social conforme determinação do art. 109, § 1ª da Lei n.º 6404/76, o que não ocorria no caso da HT4S CONSULTORIA E SISTEMAS, pois cada um dos supostos sócios minoritários recebia um valor diferente por mês (não poderia ser feita distinção entre os acionistas senão em razão da espécie de ação por eles detida);

v) com base na doutrina, é de se concluir que, a rigor, não pode existir previsão, nem mesmo estatutária, de participação nos lucros desproporcional à participação do acionista no capital social da companhia;

w) examinando-se a escrita contábil de HT4S CONSULTORIA E SISTEMAS, apura-se que a Reserva Legal não foi constituída no período em análise, isto é, anos-calendário 2005 a 2007 (conta-contábil 240401 "Reserva Legal"), afrontando, assim a Lei n.º 6404/76;

x) conforme inteligência do art. 201 da Lei n.º 6.404/1976, a sociedade empresária somente pode pagar dividendos à conta de lucro líquido do exercício, de lucros acumulados e de reserva de lucros, mas a HT4S CONSULTORIA E SISTEMAS utilizava as contas-contábeis do ativo circulante, o que somente faz sentido se os "acionistas minoritários" fossem na verdade empregados e recebessem adiantamento de salário, pois se fossem sócios de fato as contas utilizadas deveriam constar do patrimônio líquido;

y) outra evidência de que os valores pagos ao Interessado não tinham relação com os lucros da empresa é a constatação de que nos meses em que HT4S CONSULTORIA E SISTEMAS não dispunha de recursos, os sócios fundadores emprestavam dinheiro à sociedade, mas o Interessado não deixava de receber seu pagamento a título de "dividendos";

z) a constituição do crédito tributário referente ao IRPF devido e não recolhido mediante o lançamento de ofício não se baseia no reconhecimento da condição do contribuinte como empregado ou sócio de qualquer das pessoas jurídicas já qualificadas, mas sim na constatação de que as importâncias recebidas mensalmente têm natureza jurídica de rendimento do trabalho;

aa) os pagamentos recebidos pelo Interessado com a rubrica de "dividendos" e "*pro labore*" estão listados nas fls. 12/13;

ab) a multa de ofício aplicada é a prevista no art. 44, inciso I da Lei n.º 9.430/96.

Em virtude deste lançamento, apurou-se IRPF suplementar de R\$ 30.017,54, multa de ofício de R\$ 22.513,14, além de juros de mora de R\$ 9.327,82 (calculados até outubro de 2010).

Com a ciência do Auto de Infração, feita por via postal, em 16/12/2010 (fl. 90), o Interessado apresentou impugnação (fls. 93/116), através de seu procurador (procuração nas fls. 119/120), em 17/01/2011, alegando, em síntese, que:

a) era acionista da empresa HT4S, que tem atuação no "Tratamento de dados, provedores de serviços de aplicação e serviços de hospedagem na internet" (código 63.11-9-00) e que era contratada pela Mobilita Comércio Indústria e Representações para a prestação de serviços de informática;

- b) tem direito à ampla defesa e ao contraditório, mas o Auto de Infração não deu atenção aos incisos III e IV do art. 10 do Decreto n.º 70235/72, limitando-se a descrever a infração como "omissão de rendimentos" e a indicar diversos dispositivos legais supostamente infringidos;
- c) pela capitulação legal constante do Auto de Infração, não se sabe, por exemplo, se o lançamento estaria tratando de prestação de serviço, de reconhecimento de vínculo empregatício ou de alguma outra das tantas figuras existentes nos dispositivos legais tidos como violados;
- d) a impossibilidade de identificação do fundamento legal do auto de infração é suficiente para acarretar sua nulidade;
- e) a fiscalização concluiu que ele era empregado da Mobilita e que os valores pagos pela HTS4 têm natureza jurídica de rendimentos do trabalho;
- f) apesar de sustentar que o objeto da ação fiscal não era a verificação da existência de vínculo empregatício, na prática o que se passou foi exatamente o contrário, pois a fiscalização desconsiderou a personalidade jurídica da HT4S com o objetivo de tributar o Impugnante, como se fosse pessoa física e, ato contínuo, reconheceu o vínculo empregatício entre ele e a Mobilita;
- g) o art. 129 da Lei n.º 11196/05 legitima a formação de sociedades para a prestação de serviços intelectuais, dentre outros, bem como garante que a tributação recairá tão-somente sobre as pessoas jurídicas formadas para este fim;
- h) o art. 50 do mesmo diploma legal autoriza apenas ao juiz decidir sobre os casos de abuso da personalidade jurídica, mas a fiscalização desconsiderou a personalidade jurídica da HT4S e estendeu os efeitos da relação jurídica firmada entre a HT4S e a Mobilita ao Impugnante;
- i) a competência para concluir pela existência ou não de relação empregatícia é exclusiva da Justiça do Trabalho;
- j) os supostos problemas contábeis da HT4S levantadas pela fiscalização são de interesse exclusivo desta pessoa jurídica e de seus acionistas, estando relacionadas a deliberações aprovadas através de assembleia geral da qual o Impugnante não participou;
- k) a alegação de que os dividendos não poderiam ser distribuídos sem a prévia constituição de uma reserva legal de lucros é completamente descabida nesta esfera, pois a autoridade com poder de polícia para examinar esta questão é a CVM e também porque esta é uma responsabilidade solidária dos administradores;
- l) na eventualidade de manutenção do crédito principal, a multa tributária procura punir ato errado cometido pelo contribuinte, sendo exigido necessariamente, o dolo ou, pelo menos, o erro não escusável para que o contribuinte seja passível de punição, conforme decisões administrativas transcritas; e
- m) tendo recebido os valores a título de dividendos, declarou os mesmos igualmente como se dividendos fossem, ou seja, rendimentos não tributáveis. Os argumentos levantados pelo fiscal com relação às questões societárias são demasiadamente complexos do ponto de vista jurídico para que se cogite que pessoas físicas, sem qualquer formação jurídica, tenham conhecimento, configurando, assim, um erro escusável induzido pela fonte pagadora.

A decisão de primeira instância (fls. 153-165) manteve o lançamento do crédito tributário exigido, encontrando-se assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2006, 2007, 2008

**CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.**

O contribuinte foi regularmente cientificado do Auto de Infração e exerceu plenamente seu direito de defesa por meio de impugnação, demonstrando entendimento da infração apurada, inexistindo, portanto, cerceamento do direito de defesa.

**PRO LABORE. RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS.**

O pro labore refere-se à remuneração pela prestação de serviços à empresa, pelos sócios, e sujeita-se à incidência do Imposto sobre a Renda na fonte e na declaração de ajuste.

**LEI 11.196/05. ALCANCE.**

O disposto no art. 129 da Lei n.º 11.196, de 21 de novembro de 2005, se aplica exclusivamente à prestação de serviços intelectuais, tais como os de natureza científica, artística ou cultural.

**FISCALIZAÇÃO. LIVROS CONTÁBEIS.**

Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

**LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA DE OFÍCIO.**

No caso de lançamento de ofício é aplicada a multa de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata (art. 44, inciso I da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1.996).

**DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.**

As decisões administrativas, mesmo proferidas por Conselhos de Contribuintes, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de primeira instância em 07/08/2014, o sujeito passivo interpôs, em 30/12/2014, Recurso Voluntário (Fls. 194-209), alegando a improcedência da decisão recorrida e reiterando os argumentos já formulados em sua Impugnação.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro(a) Thiago Alvares Feital - Relator(a)

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

O litígio recai sobre a omissão de rendimentos nos anos calendários de 2005 a 2007.

Tendo em vista que a recorrente trouxe em sua peça recursal basicamente os mesmos argumentos deduzidos na impugnação, nos termos do artigo 114, §12, I da Portaria MF

n.º 1.634/2023, reproduzo no presente voto a decisão de 1ª instância com a qual concordo e que adoto:

A impugnação é tempestiva e foi apresentada por parte legítima, devendo, pois, ser conhecida.

#### **Da Preliminar de Nulidade**

O impugnante alegou, em sede preliminar, que ocorreu cerceamento do seu direito de defesa em razão da insuficiente descrição dos fatos no Auto de Infração, pois o mesmo se limitou a descrever a infração como "omissão de rendimentos" e a indicar diversos dispositivos legais supostamente infringidos, não sendo possível saber sobre o que estava tratando.

Quanto a esta preliminar de nulidade, deve ser ressaltado que o lançamento em questão não é composto exclusivamente do Auto de Infração em si (fls. 14/25), mas também do Termo de Verificação Fiscal de fls. 06/13. O próprio Auto de Infração na descrição dos fatos informa que este foi apurado "conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo" (fl. 16). O referido Termo aponta logo no seu primeiro parágrafo que ele "é parte integrante e indissociável do respectivo Auto de Infração no qual se encontram explicados os fatos apurados no curso da ação fiscal".

O Termo de Verificação Fiscal de fls. 06/13 contém toda a descrição dos fatos e enquadramento legal, de forma que o Interessado pudesse exercer plenamente o seu direito ao contraditório e ampla defesa.

A leitura da impugnação de fls. 93/116 revela que o Interessado leu integralmente o Termo de Verificação Fiscal, compreendeu o seu conteúdo e o interpretou segundo o seu critério, tomando ciência, assim, de que o lançamento questionava a natureza jurídica dos rendimentos recebidos.

Nesse sentido, transcreve-se ementa de acórdão do Conselho de Contribuintes que corrobora o entendimento aqui exposto:

**“NULIDADE DO LANÇAMENTO POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA –** Se o atuado revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa e substancial impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.”  
Acórdão n.º 104-16.701/1998.

Desta forma, tendo em vista que os atos e termos foram lavrados por pessoa competente e que não houve preterição do direito de defesa do atuado quanto à alegada insuficiência da descrição dos fatos, não se aplicam as hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, conforme pretende o Interessado. Portanto, fica rejeitada a preliminar de nulidade do lançamento quanto ao argumento de insuficiência na descrição dos fatos.

#### **Da Natureza Jurídica Dos Rendimentos Recebidos**

O Interessado alega em sua impugnação que a fiscalização concluiu que ele era empregado da Mobilita Comércio Indústria e Participações Ltda. e que os valores pagos pela HTS4 Consultoria e Sistemas S/A têm natureza jurídica de rendimentos do trabalho, tendo desconsiderado a personalidade jurídica da HT4S com o objetivo de tributá-lo.

Uma análise do Termo de Verificação Fiscal de fls. 06/13 revela que a fiscalização não concluiu que o Interessado era empregado da Mobilita, tampouco desconsiderou a personalidade jurídica da HT4S. A fiscalização declara expressamente neste Termo que o lançamento não se baseou no reconhecimento da condição do contribuinte como empregado ou sócio de qualquer das pessoas jurídicas acima, mas sim na constatação de que as importâncias recebidas mensalmente tinham natureza jurídica de rendimento do trabalho.

Com base nos documentos constantes dos autos, é possível concluir que a fiscalização está correta ao afirmar que os rendimentos recebidos pelo Interessado da pessoa jurídica HT4S têm natureza jurídica de rendimentos do trabalho.

Como muito bem salientou a fiscalização em seu Termo de Verificação Fiscal, há uma clara distinção entre os conceitos de dividendos e *pro labore*. Enquanto os primeiros são decorrentes exclusivamente do lucro auferido pela pessoa jurídica e distribuídos como uma remuneração do capital investido na sociedade empresária, o segundo é uma contraprestação paga pela empresa em virtude da prestação de serviços pelo sócio para a sociedade.

Dividendos e *pro labore* possuem naturezas tributáveis distintas. Enquanto os dividendos são considerados rendimentos isentos, o *pro labore* é tributável. Assim dispõe o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999):

" Art. 39. Não entrarão no cômputo do rendimento bruto:

(...)

XXVIII - os lucros e dividendos efetivamente pagos a sócios, acionistas ou titular de empresa individual, que não ultrapassem o valor que serviu de base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, deduzido do imposto correspondente (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 46);

(...)

XXXVII - os valores pagos ao titular ou a sócio da microempresa ou empresa de pequeno porte, que optarem pelo SIMPLES, salvo os que corresponderem a *pro labore*, aluguéis ou serviços prestados (Lei n.º 9.317, de 5 de dezembro de 1996, art. 25);

(...)

Art. 45. São tributáveis os rendimentos do trabalho não-assalariado, tais como (Lei n.º 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º):

(...)"

O guia "Perguntas & Respostas" para o Programa do Imposto sobre a Renda, disponibilizado no sítio da Receita Federal do Brasil, assim orienta os contribuintes sobre a tributação de dividendos e *pro labore*:

" 227 — Qual é a diferença entre *pro labore* e lucro distribuído? Como são tributados?

O *pro labore* refere-se à remuneração pela prestação de serviços à empresa, pelos sócios, e sujeita-se à incidência do imposto sobre a renda na fonte e na declaração de ajuste.

O lucro distribuído refere-se à remuneração do capital. Quanto à forma de tributação, depende da legislação vigente no período de formação do lucro que está sendo distribuído."

Os fatos descritos no Termo de Verificação Fiscal permitem concluir que os valores recebidos pelo Interessado se referem à remuneração pela prestação de serviços desempenhados pelo próprio para a HT4S, ou seja, se tratam de *pro labore*. Estes fatos podem ser resumidos na lista a seguir:

I) o ingresso na HT4S na qualidade de sócio mediante a aquisição de uma cota do capital social por R\$1,00 não permite admitir que os rendimentos recebidos de quase R\$150.000,00 ao longo de três anos sejam referentes a uma remuneração do capital investido, o que caracterizaria a natureza de lucro distribuído;

II) o fato de ser remunerado com base no número de horas trabalhadas no mês indica claramente que os rendimentos eram decorrentes da prestação de serviços, e não da remuneração do capital investido, o que descaracteriza, por si só, a natureza de dividendos;

III) a remuneração variável mensal e diferenciada entre sócios com os mesmos direitos societários reforça a tese de que os valores recebidos se tratam de uma contraprestação por serviços prestados; e

IV) a escrituração contábil da HT4S, apesar de textualmente listar os pagamentos como dividendos, revela em sua técnica que não se trata de distribuição de lucros (Reserva Legal não foi constituída no período em análise, pagamento de "dividendos" a partir de contas-contábeis do ativo circulante e não do patrimônio líquido e falta de recursos financeiros em períodos de lucros distribuídos).

A fiscalização corretamente aponta no Termo de Verificação Fiscal que o cerne da ação fiscal não era se o contribuinte mantinha vínculo empregatício com as empresas HT4S ou Mobilita, mas sim a natureza jurídica dos rendimentos percebidos no período analisado.

O art. 43, § 1º do Código Tributário Nacional (Lei n.º 5172, de 25 de outubro de 1966) dispõe que "a incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento (...)". Desta forma, pouco importa se a HT4S denomina de "dividendos" os rendimentos pagos, mas sim o fato destes apresentarem natureza jurídica de rendimentos do trabalho (no caso, *pro labore*).

Ao contrário do alegado na impugnação, a fiscalização não adentra o campo de competência da Justiça do Trabalho para definir se o Interessado mantinha uma relação de trabalho com a Mobilita ou com a HT4S. Ela buscou entender como eram prestados os serviços pelo Interessado e a forma de cálculo da remuneração por tais atividades, para, a partir deste conhecimento, definir a natureza jurídica destes rendimentos e a legislação tributária aplicável ao caso.

Cabe registrar que a legislação considera como rendimento tributável não apenas os rendimentos do trabalho assalariado (com vínculo empregatício), mas também os rendimentos do trabalho não-assalariado (vide art. 45 do Regulamento do Imposto de Renda).

Deve ser ressaltado que o Interessado não contesta em si os valores de dividendos e *pro labore* apurados pela fiscalização através da escrita fiscal e extrafiscal da HT4S (listados nas fls. 12/13), que acabaram sendo lançados integralmente como rendimentos omitidos. Da mesma forma, não questiona os cálculos feitos pela fiscalização no Auto de Infração (base de cálculo, que inclui rendimentos declarados e deduções, parcela a deduzir, imposto pago, etc.).

Diante do acima exposto, deve ser mantida a infração de omissão de rendimentos de R\$ 5.681,48 para o exercício 2006, de R\$ 68.978,49 para o exercício 2007 e de R\$ 74.974,06 para o exercício 2008, por estar caracteriza a natureza jurídica de rendimentos do trabalho (art. 45 do Regulamento do Imposto de Renda).

#### **Da Lei n.º 11.196/05**

Alega o Interessado que o art. 129 da Lei n.º 11.196, de 21 de novembro de 2005, legitima a formação de sociedades para a prestação de serviços intelectuais, "dentre outros", bem como garante que a tributação recairá tão-somente sobre as pessoas jurídicas formadas para este fim.

Transcreve-se abaixo o texto da citada norma legal:

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

Para corretamente aplicar os dispositivos deste diploma legal no campo do direito tributário, deve-se esclarecer que este se refere apenas à prestação de serviços intelectuais. Os referidos serviços de natureza científica, artística e cultural constam do texto desta norma a título exemplificativo do que seria um serviço intelectual.

Ao citar a expressão "dentre outros", o Interessado quis estender a aplicação deste dispositivo a outros serviços além dos intelectuais. Ao contrário do alegado na impugnação, esta Lei legítima, para fins fiscais, apenas a formação de sociedades para a prestação de serviços intelectuais. A Lei n.º 11.196, de 21 de novembro de 2005, alterou a tributação apenas dos serviços intelectuais prestados por pessoas jurídicas.

No caso em concreto, não há indicação alguma de que o serviço prestado pelo Interessado para a empresa Mobilita e remunerado pela HT4S se trata de uma atividade meramente intelectual, como é, por exemplo, o trabalho de um cientista, jornalista ou ator. A prestação de serviços de informática para uma grande rede varejista como a Casa & Vídeo não se enquadra no conceito de "serviço intelectual" estabelecido pela Lei n.º 11.196, de 21 de novembro de 2005.

#### **Da Prerrogativa da Fiscalização em Examinar Livros Contábeis**

Ao contrário do alegado na impugnação, as considerações da fiscalização sobre a escrituração contábil da HT4S não invadem a competência da Comissão de Valores Mobiliários.

A fiscalização tem a prerrogativa de examinar os livros fiscais dos contribuintes, conforme estabelece o art. 195 do CTN:

"Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram."

Portanto, eventuais problemas contábeis na escrituração de pessoas jurídicas interessam sim a fiscalização, e não são de interesse exclusivo destas pessoas jurídicas e de seus acionistas, conforme defendido pelo Interessado.

Através da análise da escrituração contábil da HT4S, a fiscalização buscou elementos que tivessem consequências na aplicação da legislação tributária aos rendimentos percebidos. Em momento algum a fiscalização invadiu a competência da CVM de controlar e fiscalizar as sociedades por ações.

#### **Da Multa de Ofício**

Em sua impugnação, o Interessado defende a impertinência da aplicação de multa de ofício por ter cometido um erro escusável induzido pela fonte pagadora.

De acordo com o art. 44, inciso I da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1.996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 1997, a multa de ofício aplica-se nos seguintes casos, *in verbis*:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata"

Portanto, uma vez formalizada a exigência de um crédito tributário através de uma Notificação de Lançamento, é exigível a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1.996, independentemente da intenção dolosa do agente ou de estar caracterizada uma suposta má-fé.

A multa de ofício em questão se trata de uma penalidade objetiva, aplicável ao fato em questão pela hipótese de declaração inexata, mesmo que não tenha ocorrido intenção do contribuinte de lesar o Fisco ou que o mesmo tenha sido supostamente levado a erro pela fonte pagadora.

Desta forma, deve ser cobrada a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1.996, para o imposto de renda suplementar mantido no presente julgamento.

Por fim, quanto às ementas de acórdãos trazidas pelo Impugnante, bem como as apresentadas no presente voto, esclareça-se que as mesmas têm efeitos meramente ilustrativos, pois esta instância administrativa de julgamento não está vinculada aos seus conteúdos, visto que as mesmas não fazem parte das normas complementares constantes do art. 100 do CTN, restringindo-se aos casos julgados e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão. A esse respeito, transcreve-se, a seguir, trecho do Parecer Normativo CST nº 390/1971:

"(...) 3 - Necessário esclarecer, na espécie, que, embora, o Código Tributário Nacional, em seu art. 100, inciso II, inclua as decisões de órgãos colegiados na relação das normas complementares à legislação tributária, tal inclusão é subordinada à existência de lei que atribua a essas decisões eficácia normativa. Inexistindo, entretanto, até o presente, lei que confira a efetividade de regra geral às decisões dos Conselhos de Contribuintes, a eficácia de seus acórdãos limita-se especificamente ao caso julgado e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão.

4 - Entenda-se aí que, não se constituindo em norma geral a decisão em processo fiscal, proferida por Conselho de Contribuintes, não aproveitará seu acórdão em relação a qualquer outra ocorrência, senão aquela objeto da decisão, ainda que de idêntica natureza, seja ou não interessado na nova relação o contribuinte parte no processo que decorreu a decisão daquele colegiado. (...)"

### **Conclusão**

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Thiago Alvares Feital