



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

**Processo n°** 10746.720373/2013-63  
**Recurso n°** Embargos  
**Acórdão n°** 2201-004.931 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de janeiro de 2019  
**Matéria** EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ERRO MATERIAL  
**Embargante** JOSE EDUARDO SENISE  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Ano-calendário: 2008, 2009

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO.

Constata a contradição apontada pelo contribuinte no acórdão embargado, é de rigor a apreciação das razões de defesa apontadas com a finalidade de sanar o vício na decisão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos para, sem efeitos infringentes, sanar a contradição apontada nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Douglas Kakazu Kushiya, Debora Fofano, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

**Relatório**

Cuida-se de Embargos de Declaração de fls. 1343/1379, interposto contra o Acórdão nº 2201-003.909, de fls. 1327/1333, o qual acolheu os embargos de fls. 1242/1264, opostos pelo ora EMBARGANTE, para sanar a omissão apontada e, sem efeitos infringentes, alterar a decisão prolatada anteriormente para reconhecer a não aplicação do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005 ao caso concreto. Referido acórdão restou assim ementado:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF*

*Ano-calendário: 2008, 2009*

*EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.*

*Constata a omissão apontada pelo contribuinte no acórdão embargado, é de rigor a apreciação das razões de defesa apontadas com a finalidade de sanar o vício na decisão.*

*CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS FIRMADO ENTRE PESSOAS JURÍDICAS. COMPROVAÇÃO DE QUE A PESSOA FÍSICA NÃO ATUOU EM NOME DA SUA EMPRESA INDIVIDUAL. FATOS GERADORES OCORRIDOS APÓS O ADVENTO DO ART. 129 DA LEI N. 11.196/2005. POSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA.*

*Mesmo após a entrada em vigor do art. 129 da Lei n. 11.196/2005, é possível ao fisco afastar a tributação através de Pessoa Jurídica, desde que consiga comprovar que o contribuinte pessoa física atuou dentro do modus operandi da empresa contratante, agindo em nome desta, mediante indicação de fatos que afastam a sua qualificação como mero prestador de serviço intelectual.*

## **Dos Embargos de Declaração**

O EMBARGANTE, devidamente intimado do Acórdão nº 2201-003.909 em 05/01/2018 (sexta-feira), conforme termo de fl. 1.386, apresentou os Embargos de Declaração de fls. 1343/1379 em 12/01/2018. Em suas razões, alega o EMBARGANTE que o aresto proferido teria incorrido em erro de fato, quanto à existência de relação de emprego entre o ora EMBARGANTE e a COOPERATIVA DOS AGRICULTORES DA REGIÃO DE ORLÂNDIA (“CAROL”).

Os aclaratórios do contribuinte foram acolhidos para correção de contradição existente entre o acórdão ora embargado (nº 2201-003.909) e o primeiro acórdão de nº 2201-002.700. Adiante transcrevo trecho do despacho de admissibilidade de fls. 1408/1412:

“Cientificado do acórdão em 05/01/2018 - sexta-feira (Termo de Ciência - efl. 1386 e ss), o contribuinte opôs, tempestivamente, em 12/01/2018, os Embargos de Declaração de efls. 1343 a 1379, com fundamento nos artigos 65 e 66 do RICARF, alegando a existência de **erro de fato, quanto à existência de relação de emprego entre o ora embargante e a empresa CAROL.**

Aduz que o acórdão embargado assumiu que a "**Autoridade Fiscal teria alegado e comprovado a relação de emprego (...), sendo que, na realidade, o**

**Auto de Infração diz exatamente o contrário** (a infração constante da "descrição dos fatos e enquadramento legal" corresponde à suposta "omissão de rendimentos do trabalho **sem vínculo empregatício** recebidos de pessoas jurídicas")."

Por fim, requer que "todas as intimações e notificações a serem feitas, relativamente às decisões proferidas neste processo, sejam encaminhadas aos seus procuradores (...) bem como sejam enviadas cópias ao Embargante, no endereço constante destes autos".

(...)

Como esclarece o contribuinte, o acórdão ora embargado cuidava de analisar omissão no Acórdão nº 2201-002.700 quanto à aplicação ou não do art. 129 da Lei nº 11.196/05 ao caso concreto. Transcreve-se as ementas do citado Acórdão:

*'ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF*

*Ano-Calendário: 2008,2009*

*OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PRESTAÇÃO INDIVIDUAL DE SERVIÇOS EM ATIVIDADE DE DIRETOR EXECUTIVO. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA. INCIDÊNCIA.*

*São tributáveis os rendimentos do trabalho ou de prestação individual de serviços, com ou sem vínculo empregatício, independentemente a tributação da denominação dos rendimentos, da condição jurídica da fonte de da forma de percepção das rendas, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título (Lei 7.713, art. 3º, §4º). Os rendimentos auferidos pela prestação individual de serviços em atividade de Diretor Executivo, que são prestados de forma pessoal, são tributados na pessoa física.*

*MULTA QUALIFICADA. INOCORRÊNCIA.*

*Em suposto planejamento tributário, quando identificada a convicção do contribuinte de estar agindo segundo o permissivo legal, sem ocultação da prática e da intenção final dos seus negócios, não há como ser reconhecido o dolo necessário à qualificação da multa, elemento este constante do caput dos art. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.*

*EXCLUSÃO DOS VALORES PAGOS A TÍTULO DE TRIBUTAÇÃO NA FIRMA INDIVIDUAL PRESTADORA DO SERVIÇO DO IMPOSTO APURADO NA PESSOA FÍSICA. A BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE OFÍCIO DEVE SER O MONTANTE DO IMPOSTO APÓS A EXCLUSÃO DOS VALORES PAGOS NA FIRMA INDIVIDUAL PRESTADORA DO SERVIÇO.*

*A despeito do equívoco de tributar os rendimentos do trabalho na firma individual, deve-se aproveitar, na quantificação do imposto devido, os pagamentos feitos,*

*abatendo-os do imposto devido, remanescendo dessa forma um imposto de renda minorado, que passa a ser a base de cálculo da multa de ofício.*

*LANÇAMENTO. MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA.*

*A obrigação tributária principal compreende o tributo e a multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora.'*

Portanto a decisão ora embargada passou a integrar a decisão proferida nos termos do Acórdão retrocitado, no qual foi reconhecida a prestação de serviços de forma pessoal (e não através da empresa J.E.Senise):

*Não resta dúvida, considerando os aspectos destacados no parágrafo supra de que foi o Sr. José Eduardo Senise, pessoa física, quem foi contratado para desenvolver atividades na CAROL, atividades estas próprias de Diretor Executivo. Foi o Sr. José Eduardo Senise, pessoalmente, quem assumiu a responsabilidade pelo trabalho, conforme ficou claro na apresentação do mesmo ao Conselho Administrativo da CAROL, a todos os órgãos e entidades ligados ao cooperativismo, ao agronegócio, órgãos do governo federal e estadual, bem como a fornecedores, parceiros comerciais. Em nenhum momento falou-se na empresa J. E. Senise Consultoria Empresarial ou em contrato com esta empresa. (Grifamos.)*

Por seu turno, na sessão de julgamento realizada em 14/09/2017, ao proferir o acórdão ora embargado, a turma julgadora afastou a aplicação do art. 129 da Lei nº 11.196/05 ao presente caso, com fundamento na comprovação da relação de emprego, conforme os seguintes excertos:

*O EMBARGANTE defende a aplicação ao caso concreto do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005, alegando que a receita auferida deveria ser tributada segundo o regime de apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, pois estaria prestando um "serviço de natureza eminentemente intelectual" à empresa contratante.*

*No entanto, entendo que não assiste razão ao ora EMBARGANTE.*

...

*Por fim, entendo que o dispositivo do art. 129 da Lei nº 11.196/2005 não tem o condão de afastar a atuação das autoridades fiscais quando comprove a ocorrência da relação de emprego no bojo de contrato firmado entre pessoas jurídicas.*

*Sobre o tema, peço vênia para transcrever trecho do voto proferido pela Conselheira Elaine Cristina Monteiro e*

*Silva Vieira no acórdão n.º 9202-004.641 da 2ª Turma da CSRF:*

*'Todavia, verificando-se presentes os elementos caracterizadores da relação de emprego (conforme descrito no item anterior) não há de se cogitar da aplicação do art. 129 da Lei n.º 11.196/2005, mas do art. 9.º da CLT, in verbis:*

*(...)*

*Portanto, conclui-se que não assiste razão ao ora EMBARGANTE em seu pleito pela aplicação do artigo 129 da Lei n.º 11.196/2005 e, conseqüentemente, não tributando o contribuinte de acordo com o regime de tributação das pessoas jurídicas. Isso porque os documentos coletados e fatos apurados durante o curso processual comprovam que o RECORRENTE nunca atuou em nome da empresa individual J.E. Senise Consultoria Empresarial, mas sim atuou dentro do modus operandi da empresa contratante, o que converge para o fato de que o RECORRENTE agia em nome dessa empresa contratante e, conseqüentemente, não permitindo a tributação através de Pessoa Jurídica. (grifamos)*

Verifica-se assim que a fundamentação utilizada para a não aplicação do art. 129 da Lei n.º 11.196/05 pelo acórdão embargado apresenta **contradição** com a conclusão do Acórdão n.º 2201-002.700, devendo ser revista somente nesta parte.

Finalmente, quanto ao requerimento de que todas as intimações sejam enviadas inclusive ao Patrono e encaminhadas a endereço diverso do contribuinte que se encontra em litígio, cabe informar da limitação contida no comando do §4º, do art. 23 do Decreto 70.235/72 que dispõe sobre o endereço fornecido para fins cadastrais a SRF. Sendo, portanto, descabida tal pretensão.

Diante do exposto, com fundamento no art. 65, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, **ACOLHO** os Embargos de Declaração opostos pelo Sujeito Passivo, para correção da contradição apontada, mediante a prolação de um novo acórdão." (grifos e negritos no original)

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Os embargos de declaração são tempestivos. Conforme fundamentos expostos na decisão de admissibilidade de fls. 1408/1412, conheço dos aclaratórios apenas em relação à contradição apontada, acerca da fundamentação utilizada no acórdão n.º 2201-003.909 para a não aplicação do art. 129 da Lei n.º 11.196/05 ao caso concreto contrariar a conclusão do acórdão n.º 2201-002.700.

Isto porque, conforme relatado, o acórdão nº 2201-002.700 tratou o contribuinte ora EMBARGANTE como prestador individual de serviços em atividade de diretor executivo; já o acórdão embargado (nº 2201-003.909) afirmou que “*o dispositivo do art. 129 da Lei nº 11.196/2005 não tem o condão de afastar a atuação das autoridades fiscais quando comprove a ocorrência da **relação de emprego** no bojo de contrato firmado entre pessoas jurídicas*”, e citou trecho do voto proferido pela Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira no acórdão nº 9202-004.641 da 2ª Turma da CSRF para embasar o alegado.

Contudo, entendo que o erro apontado pelo EMBARGANTE não é capaz de anular o lançamento ou até mesmo o acórdão embargado. Isto porque a afirmação de que houve relação de emprego foi utilizada em uma passagem do voto proferido por este julgador Relator, não se tratando de reconhecimento inequívoco de tal fato, nem muito menos foi o fundamento basilar para a não aplicação do art. 129 da Lei nº 11.196/05 ao caso concreto.

Inicialmente, cumpre transcrever o teor do mencionado dispositivo 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.*

Apesar de o contribuinte apontar o que chamou de erro de fato como se fosse um erro de premissa, entendo que o resultado do julgamento não deve ser alterado. É que, na opinião deste Relator, mesmo no caso de prestação individual de serviços, para a aplicabilidade do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, deve estar demonstrado que a pessoa física não entrou no *modus operandi* da tomadora dos serviços, conforme já exposto no acórdão embargado.

Em outras palavras: a fim de permitir a aplicação e forma de tributação prevista no art. 129 da Lei nº 11.196/2005, a pessoa física que exerce os serviços em nome da pessoa jurídica contratada pela tomadora não deve adentrar no *modus operandi* desta.

Isto significa, por exemplo, que a pessoa jurídica contratada deva atuar no mercado como verdadeira prestadora de serviços intelectuais, e não contratada como forma de fazer com que seu sócio preste serviço exclusivamente a apenas uma tomadora. E esta premissa vale para qualquer forma ou denominação de contratação do trabalhador, seja na condição de empregado, contribuinte individual (caso dos autos, em que o EMBARGANTE exercia atividade de Diretor Executivo, sem vínculo empregatício) ou qualquer outro.

É sabido que o art. 129 da Lei nº 11.196/2005 permite que a prestação de serviços pela empresa contratada se dê em caráter personalíssimo. No entanto, referido dispositivo legal não foi criado para legalizar toda e qualquer prestação de serviço por meio de pessoa jurídica, impedindo a aplicação das normas de tributação relativas às pessoas físicas e a observância dos direitos sociais e individuais aos trabalhadores, mas tão somente para dar validade a figura da sociedade quando o exercício das atividades for efetivamente idealizado e assumido pela pessoa jurídica.

No presente caso, o contribuinte pleiteia a aplicação do mencionado dispositivo, mas o que se vê é a prestação de serviços não só de maneira personalíssima, mas

também de forma exclusiva à COOPERATIVA DOS AGRICULTORES DA REGIÃO DE ORLÂNDIA (“CAROL”), entrando o sócio da J.E. Senise Consultoria Empresarial (EMBARGANTE) no *modus operandi* da tomadora e efetuando o exercício do cargo de Diretor Executivo da CAROL, com todas as atribuições e competências previstas nos artigos 37, 43 e 45 do seu Estatuto.

Tanto que, em diligência na J. E. Senise Consultoria Empresarial (empresa prestadora de serviços), os únicos documentos obtidos no período sob fiscalização foram as notas fiscais de serviço de “consultoria e assessoria empresarial” emitidas exclusivamente em favor da CAROL.

Os elementos dos autos convergem para o entendimento de que a J. E. Senise, através de seu sócio, ora EMBARGANTE, servia apenas à CAROL. Isso demonstra a sua relação de exclusividade com a CAROL, de forma que não aplicável o art. 129 da Lei nº 11.196/2005.

Ademais, conforme exposto no acórdão embargado, o Termo de Verificação Fiscal aponta que quem foi contratado como Diretor Executivo da Carol foi o próprio fiscalizado, pessoa física, e não a J. E. Senise Consultoria Empresarial, conforme aponta a Ata da Reunião Extraordinária do Conselho de Administração da CAROL, de 15/09/2006, convocada especificamente para o fim de “...*ratificar formalmente a contratação do dr. José Eduardo Senise, ocorrida no dia 8 de maio de 2006, para desempenhar o cargo de Diretor Executivo da Carol. Nos termos do parágrafo segundo do artigo 41 do Estatuto Social, o quadro de competências do novo Diretor Executivo foi definido pelo Conselho de Administração através de procuração pública.*”

Se fosse valer o entendimento da EMBARGANTE, qualquer pessoa física que exerça a prestação individual de serviços em atividade de diretor não empregado exclusivo poderia ser contratada através de uma pessoa jurídica para fins do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, o que, s.m.j., não é o entendimento aplicável ao caso.

Neste sentido, replico os argumentos do acórdão embargado para embasar a afirmação de que, no presente caso, o EMBARGANTE adentrou no *modus operandi* da tomadora de serviços.

É que, como bem demonstrado durante o curso processual, os supostos “serviços” prestados pelo EMBARGANTE à CAROL, nada mais foram do que o efetivo exercício do cargo de Diretor Executivo desta empresa, com todas as atribuições e competências previstas nos artigos 37, 43 e 45 do seu Estatuto.

Tal fato restou comprovado através da análise dos documentos apresentados pelo próprio EMBARGANTE e coletados em diligências realizadas junto à CAROL e à J.E. Senise Consultoria Empresarial. Em especial, merecem ser repisadas sete situações apontadas pelo Termo de Verificação fiscal (fls. 850):

1. O fiscalizado foi contratado como Diretor Executivo da Carol em 8 de maio de 2006 conforme Ata da Reunião Extraordinária do Conselho de Administração da CAROL, de 15/09/2006, convocada especificamente para o fim de “...*ratificar formalmente a contratação do dr. José Eduardo Senise, ocorrida no dia 8 de maio de 2006, para desempenhar o cargo de Diretor Executivo da Carol. Nos termos do parágrafo segundo do artigo*”

---

*41 do Estatuto Social, o quadro de competências do novo Diretor Executivo foi definido pelo Conselho de Administração através de procuração pública. ";*

2. Nas procurações públicas lavradas no Tabelião de Notas e de Protesto de Letras e Título de Orlândia, cujas cópias integram o presente processo administrativo, e que foram parcialmente transcritas nos itens 2.2.1.1 e 2.2.1.2 acima (do TVF), verificamos que a Carol concedeu ao fiscalizado, na qualidade de Diretor Executivo, em conjunto com qualquer outro diretor, poderes para praticar todos os atos da competência da Diretoria Executiva além de outros atos a serem realizados em conjunto com qualquer procurador ou diretor;
3. Assim, no uso de suas atribuições como Diretor Executivo e a partir da leitura das atas das fls. 39 a 88 das reuniões do Conselho de Administração da Carol, registradas em o Livro de Atas do Conselho de Administração da Carol, constatamos que na pauta das reuniões ordinárias do referido Conselho havia um item específico denominado **Resumos das Atividades da Diretoria Executiva** nos quais o fiscalizado discorria sobre as suas atividades no período tais como: atendimentos a banqueiros e advogados, reuniões com gerentes de outros departamentos da empresa; reuniões com presidentes e diretores de diversas empresas parceiras e/ou fornecedores (IBM, Monsanto, Milênia, Accenture, Dupont, etc.); apresentação de projetos/estudos em desenvolvimento e a serem desenvolvidos pela Diretoria Executiva; juntamente com outros de eventos políticos e/ou técnicos (fóruns, reuniões e palestras).
4. Conforme Contrato, os serviços eram realizados nas dependências da Carol e com o apoio de todo o seu corpo de funcionários desta empresa, uma vez que a empresa individual do fiscalizado não possuía funcionários;
5. Além das atas acima referidas, documentos coletados em diligência na Carol demonstram que o fiscalizado enviava e recebia e-mails e correspondências diversas nos quais assinava como Diretor Executivo da Carol;
6. Apesar de todos os atos realizados pelo fiscalizado como Diretor Executivo, atos estes de competência exclusiva de prestação de serviços de pessoa física, nenhum pagamento foi efetuado pela Carol em nome do fiscalizado. Todos os pagamentos pelos serviços prestados pelo fiscalizado no cargo de Diretor Executivo foram efetuados a favor da empresa individual J. E. Senise Consultoria Empresarial, no montante de R\$1.825.265,40 em 2008 e de R\$1.923.801,66 em 2009, diferentemente dos membros do Conselho de Administração e Fiscal cuja remuneração foi deliberada em Assembleia Geral Ordinária da Carol de 29 de março de 2008 (ver ata transcrita no Livro de Registro de Atas de Assembleias Gerais às fls. 52 a 56, especificamente à fl 54).
7. Além disto, em diligência na J. E. Senise Consultoria Empresarial, os únicos documentos obtidos da J. E. Senise Consultoria Empresarial, no

período sob fiscalização, foram as notas fiscais de serviço de “consultoria e assessoria empresarial” emitidas exclusivamente em favor da Carol.

Isto posto, a despeito do contrato de prestação de serviços celebrado entre a J.E. Senise Consultoria Empresarial e a CAROL, tem-se que o EMBARGANTE exercia o cargo de Diretor Executivo de maneira pessoal, única e exclusiva. Suas atribuições, vale salientar, eram cumpridas no interior das dependências da CAROL com o auxílio do corpo de funcionários desta, bem como as correspondências diversas – tanto postais quanto eletrônicas – a ele eram direcionadas como Diretor Executivo da CAROL, o que afasta a sua pretensão de mero prestador de serviços intelectual.

Deste modo, resta claro que o contrato firmado entre a J.E. Senise e a CAROL não objetivava a prestação, de fato, de serviço. No caso dos autos, a empresa contratada (J. E. Senise) não tem outra fonte de renda que não aquela relativa ao contrato firmado com a CAROL; ademais, seu sócio (ora EMBARGANTE) se apresenta como diretor e verdadeiro representante da pessoa jurídica contratante. Caso se tratasse de uma verdadeira prestação de serviço intelectual, o EMBARGANTE não desenvolveria suas atividades dentro do *modus operandi* da empresa contratante.

Com essas considerações, entendo que não devem prosperar as alegações da EMBARGANTE acerca da aplicação do art. 129 da Lei nº 11.196/2005 ao presente caso, haja vista a comprovação, pela autoridade fiscal, de que não há os requisitos para atrair a tributação prevista em tal norma.

## CONCLUSÃO

Em razão do exposto, conheço parcialmente dos Embargos de Declaração e, na parte conhecida, voto por ACOLHER os embargos para, sem efeitos infringentes, sanar a contradição apontada.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator