



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

**Processo n°** 10830.013231/2009-19  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2401-006.225 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 07 de maio de 2019  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** EDUARDO TINOIS DA SILVA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2004, 2005

REMUNERAÇÃO PELO EXERCÍCIO DA ATIVIDADE PROFISSIONAL DE PROFESSOR. CARÁTER PERSONALÍSSIMO. RELAÇÃO CONTRATUAL FORMALIZADA COMO PESSOA JURÍDICA. IRRELEVÂNCIA.

Incabível a tributação como pessoa jurídica em relação aos rendimentos obtidos pela pessoa física que, individualmente, exerça a atividade de professor, cuja retribuição é decorrente de natureza eminentemente pessoal do trabalho, em caráter personalíssimo. A formalização da relação contratual em nome de pessoa jurídica, da qual o professor é sócio, não altera as características dos rendimentos percebidos, mantendo-se a pessoa física como sujeito passivo da obrigação tributária.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INTELECTUAIS. LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE. ART. 129 DA LEI Nº 11.196, DE 2005. NORMA DE CARÁTER INTERPRETATIVO. NÃO CONFIGURAÇÃO.

O art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, que disciplina o regime de tributação na prestação de serviços intelectuais, não configura norma de caráter interpretativo, por inovar o ordenamento jurídico, razão pela qual é inaplicável a fatos pretéritos a sua entrada em vigor.

RECEITA DA PESSOA JURÍDICA. RECLASSIFICAÇÃO PARA RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS DA PESSOA FÍSICA. APROVEITAMENTO DE TRIBUTO RECOLHIDO NA PESSOA JURÍDICA. MESMA NATUREZA. POSSIBILIDADE.

Cabível a dedução no lançamento de ofício do imposto de renda da pessoa física, antes da inclusão dos acréscimos legais, com relação aos valores arrecadados de mesma natureza a título de imposto de renda da pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e considerada rendimentos tributáveis auferidos pela pessoa física.

---

MULTA DE OFÍCIO. CARÁTER CONFISCATÓRIO. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é incompetente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária que fixe a multa de ofício no patamar de 75% sobre o tributo.

(Súmula CARF nº 2)

JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. SÚMULA CARF Nº 4.

É válida a incidência sobre débitos tributários de juros de mora à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic).

(Súmula CARF nº 4)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para que seja deduzido do lançamento o imposto de renda recolhido a título de pessoa jurídica sobre os valores que foram considerados rendimentos da pessoa física. Vencidos os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Marialva de Castro Calabrich Schlucking e Miriam Denise Xavier, que negavam provimento ao recurso. Vencidos em primeira votação os conselheiros Rayd Santana Ferreira (relator) e Matheus Soares Leite, que davam provimento ao recurso voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Cleberson Alex Friess.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira - Relator

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Cleberson Alex Friess, Matheus Soares Leite, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Marialva de Castro Calabrich Schlucking, Andrea Viana Arrais Egypto, Luciana Matos Pereira Barbosa e Miriam Denise Xavier.

## Relatório

EDUARDO TINOIS DA SILVA, contribuinte, pessoa física, já qualificado nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 7ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro/RJ, Acórdão nº 12-60.479/2013, às e-fls. 225/240, que julgou procedente em parte o Auto de Infração concernente ao Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, decorrente da omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, em relação aos anos-calendário 2004 a 2006, conforme peça inaugural do feito, às e-fls. 04/13, e demais documentos que instruem o processo.

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 01/10/2009, nos moldes da legislação de regência, contra o contribuinte acima identificado, constituindo-se crédito tributário no valor consignado na folha de rosto da autuação, decorrentes dos seguintes fatos geradores:

**a) OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS** - *Omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, decorrente do trabalho sem vínculo empregatício, conforme Termo de Verificação em anexo, que ora faz parte integrante deste Auto de Fato Gerador Infração.*

Conforme o Termo de Verificação Fiscal de e-fls. 14/19, a autoridade fiscal assim se manifesta:

*- a ação fiscal é decorrente de demanda do Ministério Público da União-Ministério Público do Trabalho da 15ª Região-Coordenadoria de Defesa de Interesses Difusos e Coletivos-CODIN, comunicada através do Ofício nº85.767CODIN, referente ao processo IC 20364/200604, no qual foram constatadas as irregularidades praticadas pela FACAMP — Faculdade de Campinas, cuja razão social é "PROMOÇÃO DO ENSINO DE QUALIDADE S/A", CNPJ 03.377.471/000101, quanto à falta de registro de professores, contratação de professores mediante contratos de prestação de serviços de pessoas jurídicas, e pagamento de salário "por fora";*

*- com a finalidade de executar os procedimentos previstos no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) nº 08.1.04.002009000276, o exame fiscal foi direcionado única e exclusivamente ao Imposto de Renda Pessoa Física declarado em DIRPF, correspondente aos rendimentos tributáveis dos Exercícios 2005 a 2007;*

*- em 04/02/2009, (AR fl. 28) o interessado foi cientificado do início da ação fiscal, que se fez acompanhar do MPF, e intimado a apresentar documentos e esclarecimentos quanto aos rendimentos recebidos e constantes das Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF) apresentadas nos Exercícios de 2005 a 2007, em especial os comprovantes de pagamentos (documentação hábil e idônea) dos valores recebidos da*

*PROMOÇÃO DO ENSINO DE QUALIDADE S/A (FACAMP), conforme registros contábeis da fonte pagadora (fls. 26/27);*

*- em 20/02/2009, em atendimento ao Termo de Início de fl. 26/27, o interessado apresentou documentos e asseverou que durante o período citado recebeu através da empresa Amorimtinois Computação Gráfica Ltda ME pelos serviços prestados à instituição FACAMP, conforme Notas Fiscais sempre emitidas no final do mês e anexadas aos autos (fls. 29/32);*

*- acrescentou o interessado que os valores recebidos variavam de acordo com a carga de trabalho de professor estipulada para o semestre, detalhando que apenas nos meses de março, maio e setembro de 2004 houve equívocos nos valores elencados;*

*- haja vista a afirmação do interessado de que fazia parte do quadro docente da entidade FACAMP, a documentação apresentada sem qualquer divergência quanto ao período de prestação do serviço (janeiro de 2004 a dezembro de 2006) e a informação da fonte pagadora no sentido de identificar a natureza dos serviços prestados como sendo científica e em caráter personalíssimo, a autoridade autuante concluiu que houve omissão de rendimentos tributáveis sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas, conforme legislação tributária, conforme demonstrado a seguir:*

*(...)*

*- foi destacado, ainda, que, embora os pagamentos efetuados fossem pagos a Amorimtinois Computação Gráfica LtdaME, por serem referentes a serviços prestados na condição personalíssima de profissional liberal, têm a natureza de rendimentos tributáveis auferidos a título de docência.*

O contribuinte, regularmente intimado, apresentou impugnação, requerendo a decretação da improcedência do feito.

Por sua vez, a Delegacia Regional de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ entendeu por bem julgar procedente em parte o lançamento, **cancelando a exigência fiscal em relação ao exercício de 2007**, conforme relato acima.

Regularmente intimado e inconformado com a Decisão recorrida, o autuado, apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 247/271, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após extenso relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, repisa as alegações da impugnação, motivo pelo qual adoto o relatório da decisão de piso, senão vejamos:

*Preliminarmente*

*1. Da multa confiscatória – 75%*

*Se é exato que somente uma situação que reflita alguma capacidade contributiva pode ser objeto de tributação, não é menos correto que a pessoa que nela se encontra não pode, em razão disto, ser tributada num tal nível que a impeça de continuar a exercer atividade lícita, ou que lhe retire o indispensável ou que reduza o padrão de contribuinte capacidade contributiva como limite de tributação, conforme art. 150, IV da Constituição da República, doutrina e jurisprudência colacionadas.*

*A sanção tributária tem por finalidade dissuadir o possível devedor de eventual descumprimento da obrigação a que estiver sujeito, não podendo ser usada como expediente ou técnica de arrecadação, como verdadeiro tributo disfarçado.*

*Não é qualquer atraso no pagamento de tributos, ou suposta alegação de débito deste, que deve legitimar a previsão da multa exacerbada no patamar de 75% quando a inflação anual gira em torno de 12%.*

*Nem mesmo a sonegação de determinado tributo justificaria apenação de uma multa que exproprie desarrazoadamente o sujeito passivo de parcela de seu patrimônio desproporcional à hipotética infração alegada.*

## *2. Da ilegalidade da Selic*

*A taxa Selic é calculada diariamente pelo Banco Central a partir das negociações dos títulos públicos e das variações de seus valores de mercado, se revestindo da característica de juro remuneratório e não moratório e, como tal, sua aplicação como encargo tributário da União malfere o disposto no § 1º do art. 161, do Código Tributário Nacional e o § 3º do art. 192, da Constituição da República.*

*Trata-se, então, não somente de inconstitucionalidade manifesta como também de quebra de hierarquia das leis, vez que as Leis ordinárias nº 9.065/95 e 9.430/96 não poderiam ter alterado o Código Tributário Nacional (CTN), que tem status de lei complementar.*

## *3. Da falta de pedido de esclarecimento*

*Reza o § 1º do art. 845, RIR/99 que os esclarecimentos prestados só poderão ser impugnados pelos lançadores com elementos seguros de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão e o interessado recebeu o Termo de Início da Ação Fiscal tão somente para apresentar os comprovantes de pagamento (documentação idônea) dos valores recebidos pela fonte pagadora PROMOÇÃO DO ENSINO DE QUALIDADE S/A (FACAMP).*

*Então, não entende o interessado a autuação, pois cumpriu fielmente os pedidos ofertados, recolhendo devidamente seu imposto de renda de pessoa física e jurídica em todo o período.*

*Os autos de infração são emitidos em descumprimento aos preceitos do Processo Administrativo Fiscal-PAF, Decreto nº 70.235/72, conforme doutrina reproduzida.*

*Não pode emergir o auto de infração em epígrafe, ignorando atos e termos processuais previstos na legislação processual que rege a espécie e à qual está plenamente vinculada – art. 142, § único do CTN.*

#### *Do mérito*

*É afirmado que o interessado é sócio diretor da empresa limitada Amorimtinóis Computação Gráfica Ltda-ME, sempre recolhendo o tributo conforme o regime tributário cabível.*

*Fora contratada a referida empresa, na pessoa de seu sócio, a fim de prestar serviços de professor de informática, sendo certo que fora informado pela instituição PROMOÇÃO DO ENSINO DE QUALIDADE S/A (FACAMP) que não existia exigência do MEC quanto ao contrato de professores de informática.*

*Ainda, a fonte pagadora iria contratar sua empresa para que desempenhasse a profissão em tela e que poderia emitir notas fiscais, deduzindo-as e recolhendo o tributo devido sobre a pessoa jurídica.*

*Ocorre que foi surpreendido pelo auto de infração, entendendo descaber tal pretensão, pois recolheu o Imposto de Renda sobre a Pessoa Jurídica, por considerar que esta era sua obrigação.*

*Caso fossem verdadeiras as mencionadas irregularidades apontadas no presente auto de infração, na pior das hipóteses, houve erro na arrecadação e declaração do referido imposto, estando o Poder Público, na melhor forma de direito, mais precisamente o art. 890 do Decreto nº 3.000/99, obrigado a compensar o interessado nos casos de pagamento indevido ou maior de imposto de renda.*

*Adiante, o art. 891 do referido Decreto estabelece que a Secretaria da Receita Federal do Brasil, atendendo a requerimento do contribuinte, pode autorizar a compensação de créditos a serem restituídos ou ressarcidos para a quitação de quaisquer tributos ou contribuições sob sua administração, ainda que não sejam da mesma espécie nem tenham a mesma destinação constitucional.*

*Então, requer desde já que sejam apurados os créditos existentes na empresa Amorimtinóis Computação Gráfica LtdaME para efeitos de abatimentos de impostos supostamente não pagos pelo interessado, não precisando, talvez estar aqui, debatendo e se defendendo de fatos trazidos pela autoridade autuante, conforme reza o art. 892 do Decreto de Imposto de Renda.*

*Repete que o imposto cobrado é indevido, pois entende que honrou com todas as obrigações tributárias, sempre pagando seus impostos, tanto na pessoa física quanto na jurídica.*

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar o Auto de Infração, tornando-o sem efeito e, no mérito, sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Rayd Santana Ferreira - Relator

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

### **PRELIMINAR DE NULIDADE - FALTA DE INTIMAÇÃO PARA ESCLARECIMENTOS**

Quanto à falta de intimação do contribuinte para manifestação prévia, esta é desnecessária quando a autoridade fiscal dispuser de elementos suficientes para caracterizar a infração tributária e formalizar o lançamento, como é o presente caso e como ocorre no caso das chamadas “malhas” de pessoa física, em que o crédito tributário é constituído a partir das informações acerca do contribuinte constantes dos sistemas eletrônicos da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Assim, o auto de infração pode ser lavrado independentemente de intimação prévia ao sujeito passivo, o que não constitui irregularidade.

O artigo 3º, da Instrução Normativa SRF nº 579/2005, expressamente, valida estes procedimentos, conforme reproduzido abaixo:

*Art. 3º O sujeito passivo será intimado a apresentar, no prazo fixado na intimação, esclarecimentos ou documentos sobre a irregularidade fiscal detectada, salvo se a infração estiver claramente demonstrada, com os elementos probatórios necessários ao lançamento*

Cumprе ressaltar que a primeira fase do procedimento, a fase oficiosa, é de atuação exclusiva da autoridade tributária, que busca obter elementos visando demonstrar a ocorrência do fato gerador e as demais circunstâncias relativas à exigência, independentemente da participação do contribuinte.

Somente a partir da impugnação tempestiva da exigência, na chamada fase contenciosa, com a instauração do litígio e formalização do processo administrativo, é assegurado ao contribuinte o direito constitucional do contraditório e da ampla defesa.

Logo, antes da impugnação, não há litígio, não há contraditório e o procedimento é levado a efeito de ofício pelo Fisco.

Sendo assim, são vazios de sentido os questionamentos do autuado acerca da validade do procedimento prévio à lavratura do auto de infração, inexistindo qualquer embaraço ao exercício de seu direito de defesa.

Já em relação ao questionamento acerca da multa e da taxa selic, essas matérias serão tratadas no mérito.

### **MÉRITO**

Em apertada síntese, vê-se que a autoridade autuante apurou a omissão de rendimentos tributáveis sem vínculo empregatício recebidos pelo interessado da pessoa jurídica PROMOÇÃO DO ENSINO DE QUALIDADE S/A (FACAMP), na qual exercia a função de professor, nos exercícios de 2005, 2006 e 2007.

Irresignado, o interessado afirma, conforme transcrição a seguir, que é sócio diretor da empresa limitada empresa Amorimtinóis Computação Gráfica LtdaME, e que fora contratada a referida empresa pela pessoa jurídica PROMOÇÃO DO ENSINO DE QUALIDADE S/A (FACAMP), para que prestasse serviços de professor de informática, sendo informado de que poderia emitir notas fiscais, recolhendo o tributo devido como pessoa jurídica, e desta forma procedeu.

*Fora contratada a referida empresa, na pessoa de seu sócio, a fim prestar serviços de Professor de Informática, sendo certo que à época fora informado pela FACAMP que não existia exigência do MEC quanto ao contrato de professores de informática, e que sendo assim, que a mesma fonte pagadora iria contratar sua empresa, para desempenhar a profissão em tela, e que este poderia emitir notas fiscais, deduzindo-as e recolhendo seu Imposto der Renda sobre a Pessoa Jurídica.*

Relativamente à matéria, entendo assistir razão ao Recorrente. Isso porque o não há impedimento na legislação para a prestação de serviços do caso em tela pela pessoa jurídica legalmente constituída.

Dessa forma, merece guarida a pretensão do contribuinte, consoante restou muito bem explicitado no voto vencido do Acórdão nº 2202-001.496, o qual me filio, da lavra do Conselheiro Pedro Anan Junior, exarado pela 2ª Turma Ordinária da 2º Câmara nos autos do processo nº 18471.001252/200598, de onde peça vênia para transcrever excerto e adotar como razões de decidir, *in verbis*:

*O primeiro ponto que gostaria de destacar é em relação a possibilidade ou não por parte do Recorrente da prestação de serviço ser explorado por uma pessoa jurídica.*

*Entendo que não há em nosso sistema de direito positivo, qualquer espécie de vedação ou proibição de que uma pessoa física possa prestar serviço através de uma pessoa jurídica.*

*Esta conclusão se mostra imperativa quando da análise das normas de natureza tributária: não há norma prescrevendo que os rendimentos advindos da exploração de direitos de personalidade sejam tributados, necessariamente, pelo IRPF, tendo em vista suposta vedação de seu licenciamento a terceiros (que se classifiquem como pessoas jurídicas).*

*A mesma exegese aplica-se à prestação de serviços personalíssimos (de natureza intelectual), que pode perfeitamente ser exercida mediante constituição de pessoa*

*jurídica: isso tanto sob a forma de sociedades simples como empresáriasI.*

*O fundamento jurídico-econômico para a adoção desta estrutura (constituição de pessoa jurídica), in casu, foi: a) promover a distinção entre o patrimônio, renda e despesas da empresa e de seus sócios; b) limitar a responsabilidade da atividade empresarial ao capital social da respectiva pessoa jurídica.*

*Nos casos já julgados sobre essa matéria por esse tribunal administrativo (recursos 164.608, 154.280, 141.697, 144.929, 127.793, 146.398), os relatores trazem, como razões de decidir, que a legislação tributária adota o critério de identificação do contribuinte, no que se refere ser ele pessoa física ou jurídica titular e da natureza da renda para definir que no caso em concreto os rendimentos auferidos pela sociedades em que o Recorrente era sócio só poderiam ser atribuídos a pessoa física e nunca a pessoa jurídica.*

*Deste entendimento, eu não posso partilhar, pois:*

*(a) as sociedades são, atualmente, divididas em sociedades simples (que exercem atividades acoimadas de “natureza civil”<sup>2</sup>) e empresárias (atividades tidas como de índole “comercial”<sup>3</sup>);*

*(b) como reconhecido pela própria decisão da DRJ que a empresa autuada apurou lucro em suas atividades, e, inclusive, recolheu a contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL devida na espécie (o que comprova que a mesma tem finalidade lucrativa!);*

*(c) o fato do Recorrente prestar os serviços no lugar da pessoa jurídica constituída não desqualifica a atividade exercida por esta última, sendo que toda pessoa jurídica presta seus serviços através de seus sócios, empregados ou terceiros (sub-contratação).*

*Isso, aliás, é expressamente autorizado pelos artigos 966, 981 e 997 da Lei n.º 10.406/02 (Código Civil de 2002);*

*(d) o fato dos serviços serem, necessariamente, prestados por um de seus sócios não desqualifica sua atividade como uma prestação de serviços: esta assertiva parte de um conceito ontológico e não positivo de “prestação de serviços”, ao passo que tanto os artigos 5944 e 6075 da Lei n.º 10.406/02 (Código Civil de 2002), como o artigo 156, inciso III, da Constituição Federal de 1988, não fazem esta limitação.*

*Este entendimento é coadunado pelo C. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA que, em várias julgados, reconheceu não apenas a validade da cessão ou licenciamento do direito de uso de marca, como também a possibilidade de tributação, pelo Imposto sobre Serviços – ISS, desta atividade. Eilo:*

*“Tributário Imposto sobre Serviços (ISS) Utilização de marca Exploração de modelos e desenhos artísticos Del 406/1968 Precedentes STJ.*

*Os contratos de licença para utilização e uso de marca são considerados bens incorpóreos, passíveis de locação, sujeitando-se a tributação regulada pelo ISS.*

*Recurso não conhecido”. (STJ, 2ª T., REsp n.º 63.847/RJ, Rel. Min. PEÇANHA MARTINS, D.J.U. 19.05.1997, pg. 20.603 – destaques são meus)*

*Independentemente da análise quanto à validade ou não da tributação destas atividades pelo Imposto sobre Serviços (por consubstanciarem verdadeira locação de bens móveis), uma conclusão é inconteste à luz da legislação pátria e da jurisprudência do C. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA: estas atividades podem ser exercidas por pessoa jurídica, inclusive para fins tributários.*

*Além do mais, nosso ordenamento jurídico já previa, expressamente, hipóteses de tributação, como pessoas jurídicas, de sociedades unipessoais e pluripessoais.*

*Trata-se do artigo 9º, §1º, do Decreto-lei n.º 406, de 31.12.19687, que regulamenta a tributação, pelo Imposto sobre Serviços, de sociedades prestadoras de serviços de natureza “pessoal”.*

*A diferença destas atividades para com as sociedades de profissão legalmente regulamentada reside em que estas últimas, quando preenchidos os pressupostos elencados no §3º8 do artigo 9º do Decreto-lei n.º 406/68, poderiam calcular o Imposto sobre Serviços por elas devido “em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável”.*

*A validade desta forma de tributação, adiante-se, foi confirmada pelo E. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL em mais de uma oportunidade. Isso tanto à luz da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional n.º 01/69, como sob a égide da Constituição Federal de 1988. Confira-se:*

(...)

Sem mais delongas, o tema da descon sideração da personalidade jurídica já foi objeto de análise por parte deste Relator, em 06 de novembro de 2018, ensejando o Acórdão nº 2401-005.827, o qual transcrevo em parte os fundamentos ali exarados e os adoto como razão de decidir:

(...)

*Pois bem!*

*A personalidade jurídica pode ser definida como a aptidão para aquisição de direitos e deveres na ordem civil. Noutras palavras, em regra, a pessoa jurídica é criada para que seus sócios não respondam com seus bens pessoais, uma vez que esta possui personalidade distinta da de seus membros.*

*Há, contudo, algumas hipóteses excepcionais por meio das quais o legislador admite uma exceção a essa regra para responsabilizar os sócios, desde que comprovada existência de abuso da personalidade, o qual é caracterizado pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial. Esta é a redação do art. 50 do Código Civil:*

*Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.*

*Especificamente na seara tributária, o sujeito passivo da relação jurídica tributária é aquele de quem se exige o cumprimento da obrigação, geralmente sendo aquele sujeito que produz o fato gerador: o contribuinte.*

*Ocorre, no entanto, que outra pessoa, que não aquela que praticou o fato gerador, pode também ser alçada à posição de sujeito passivo da obrigação tributária. A esta pessoa dá-se o nome de responsável tributário.*

*A responsabilidade pode ser imputada ao terceiro de três formas diferentes: pessoalmente, subsidiariamente ou solidariamente.*

*A responsabilidade será pessoal quando competir exclusivamente ao terceiro adimplir a obrigação desde o nascimento desta. Ou seja, o responsável figurará como único sujeito passivo da obrigação e o contribuinte será, por conseguinte, afastado da obrigação de pagar o tributo.*

*Com relação à responsabilidade subsidiária, nesta o terceiro será chamado para o pagamento somente se restar constatado a impossibilidade de pagamento pelo contribuinte, devedor originário/principal. Ou seja, se determinada responsabilidade for subsidiária, primeiro se cobrará do contribuinte e, somente no caso deste não cumprir com a obrigação tributária devida, se chamará o responsável subsidiário para efetuar o respectivo pagamento.*

*Por fim, a responsabilidade será solidária quando mais de uma pessoa integra o polo passivo da obrigação tributária, sendo todos responsáveis ao mesmo tempo pela integralidade da dívida tributária.*

*O Código Tributário Nacional trata da responsabilidade tributária por meio dos seguintes dispositivos:*

*Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:*

*I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;*

*II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;*

*III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;*

*IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;*

*V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;*

*VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;*

*VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.*

*Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:*

*I - as pessoas referidas no artigo anterior;*

*II - os mandatários, prepostos e empregados;*

*III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.*

*Tratando-se, portanto, de atos praticados por pessoas jurídicas, a responsabilidade recairá sobre o patrimônio do sócio e/ou administrador apenas quando se verificar a ocorrência das condições previstas no art. 50 do Código Civil ou daquelas inscritas nos arts. 134 e 135 do Código Tributário Nacional.*

*No presente caso, embora não tenha apontado a ocorrência de nenhum dos requisitos acima previstos, o Fiscal Autuante responsabiliza o recorrente pelo pagamento de impostos incidente sobre receitas inegavelmente recebidas pela pessoa jurídica.*

*Tal fato é afirmado no próprio Termo de Verificação Fiscal:*

*(...)*

*Ocorre, contudo, que essa conduta não encontra amparo na legislação brasileira. As únicas formas de se imputar*

*responsabilidade aos sócios seriam em decorrência do cumprimento dos requisitos do Código Civil ou do CTN.*

*Dessa forma, com a devida vênia ao ilustre fiscal autuante, não vislumbramos em seus argumentos fundamento suficientemente capaz de amparar o procedimento excepcional de desconsideração da personalidade jurídica da empresa prestadora de serviços advocatícios, cujo autuado é sócio.*

*Como se sabe, a livre iniciativa, a liberdade negocial e de contratação são direitos do contribuinte, não cabendo à autoridade fiscal rechaçá-la tão somente porque considera (entende) fora de propósito às contratações.*

*Tratando-se de procedimento excepcional, a desconsideração da personalidade jurídica de empresas, deve ser devidamente fundamentado em fatos e documentos suscetíveis de comprovação. Não basta a fiscalização simplesmente inferir que não concorda com as condutas do contribuinte, imputando crimes a partir de uma operação da polícia federal, e por conta disso desconsiderá-las, sem o devido fundamento legal (tributário).*

*Para que o lançamento tivesse o devido amparo legal e fático, caberia ao fiscal autuante demonstrar que a contribuinte praticou atos simulados objetivando suprimir e/ou diminuir a CARGA TRIBUTÁRIA, ou mesmo suprimir ou maquiar a ocorrência do fato gerador do tributo. Impõe-se alegar e comprovar qual fora o benefício atingido pelo contribuinte nos seus atos praticados, bem como a conduta dolosa em simular contratações, para se esquivar da tributação. Isso não logrou o Fisco a comprovar na hipótese dos autos.*

*Como se observa, mister se fazer à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de desconsideração da personalidade jurídica de empresas, que somente poderá ser levada a efeito quando àquela estiver convencida do cometimento do crime (dolo, fraude ou simulação TRIBUTÁRIOS), devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e, bem assim, ao procurador de que o delito fora efetivamente praticado.*

*(...)*

*Aliás, tratando-se de prestação de serviços de natureza personalíssima, a atividade desenvolvida pela pessoa jurídica, em verdade, é conduzida pelo sócio pessoa física, havendo uma verdadeira “confusão” de pessoas, razão pela qual dizer que não houve a comprovação dos serviços prestados pela pessoa jurídica implica concluir que a pessoa física, igualmente, não comprovou a sua realização, o que rechaça de pronto a própria ocorrência do fato gerador do tributo.*

*Em outras palavras se não há, eventualmente, a comprovação dos serviços prestados pela pessoa jurídica, igualmente, não ocorre aludida demonstração por parte do sócio pessoa física, fatos que não tem o condão de justificar, motivar e/ou fundamentar a desconsideração da personalidade jurídica da empresa prestadora de serviços e, conseqüentemente, a própria tributação ora contestada. Com todo respeito ao nobre fiscal autuante, não há sentido lógico nesta desconsideração.*

(...)

*Traçando um paralelo com as contribuições previdenciárias, nas hipóteses de desconsideração de personalidade jurídica (PJtização), o ônus tributário de tal procedimento excepcional recai, via de regra, sobre a empresa contratante de serviços, a qual se beneficiou com a contratação de pessoas físicas, por meio de jurídicas, simplesmente para não pagar as contribuições devidas.*

*No caso dos autos, repita-se, não conseguimos vislumbrar qual teria sido o benefício tributário, causando supressão de tributos indevidamente, com a conduta do contribuinte de receber as importâncias sob análise em sua pessoa jurídica, independentemente da questão criminal, que está sendo analisada em autos judiciais próprios.*

*Em tese, em nosso entendimento, o ônus de tal conduta do contribuinte, especialmente o fato de não comprovar a prestação de serviços, na forma que o fiscal propôs e fundamentou a presente autuação, deveria dar margem à tributação da empresa contratante sob a roupagem de “IRF - Pagamento sem Causa”, com tributação, inclusive, mais elevada que a presente.*

*Ou seja, tal qual na desconsideração da personalidade jurídica no âmbito das contribuições previdenciárias, nos casos de “PJtização”, o **ônus tributário** do procedimento engendrado pelas partes seria da empresa contratante, por existir fundamento legal próprio ao efetuar despesas sem a comprovação da prestação de serviços, qual seja, IRF – Pagamento sem causa.*

*Destarte, a prevalecer a conduta do Fiscal, chegar-se-ia ao cenário de se imputar responsabilidade às pessoas físicas sempre que a Receita Federal do Brasil entender, sem respaldo judicial pelo Juízo Criminal competente, que houve ilícitos praticados por pessoas jurídicas – o que não é o caso. A meu ver, incabível tal entendimento.*

### **DA RETROATIVIDADE DO ARTIGO 129 DA LEI Nº 11.196/2005**

Antes mesmo de se adentrar às questões de mérito propriamente ditas, impende transcrever a norma legal posta em debate, indispensável ao deslinde da controvérsia, senão vejamos:

*LEI Nº 11.196/2005*

*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.*

Extrai-se do dispositivo legal supra a grande celeuma que envolve a questão.

Com efeito, em confrontação com a competência do fisco de desconsiderar a personalidade jurídica de empresas cujos sócios desenvolvem serviços nos moldes da relação empregatícia, o legislador ordinário achou por bem possibilitar a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, se submetem exclusivamente à legislação pertinente às pessoas jurídicas.

Possibilitou-se, assim, que os serviços objeto do presente lançamento (de natureza artística e personalíssima) fossem prestados por pessoas jurídicas, tal qual ocorrera na hipótese dos autos, legitimando, portanto, o procedimento eleito pela contribuinte, a partir da publicação de referida lei, em 21 de novembro de 2005.

Chegamos agora ao imbróglio travado no presente caso. Destarte, o lançamento sub examine exige contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores pagos às empresas prestadores de serviços artísticos, as quais foram desconsideradas pela fiscalização, relativamente ao período de 01/1997 a 12/2002, ou seja, antes da edição da Lei nº 11.196/2005.

Nessa toada, quanto ao período pretérito à alteração introduzida pelo da Lei nº 11.196/2005, defendem alguns nobres Conselheiros ser defeso à aplicação retroativa da determinação legal contida na norma supracitada, entendimento não compartilhado por este Conselheiro, por entender ser plenamente legal a retroatividade dos efeitos de aludida lei para alcançar serviços prestados anteriormente à sua edição.

Em que pese respeitarmos a tese dos ilustres Conselheiros que defendem a irretroatividade dos preceitos da Lei nº 11.196/2005, não podemos compartilhar com suas razões de decidir, por entender, com a devida vênia, não espelhar a melhor interpretação da legislação tributária, motivo pelo qual nosso posicionamento se mostra em defesa da não sujeição dos serviços de natureza artística ou personalíssima à relação empregatícia, em observância aos preceitos de aludida lei ordinária.

Ora, qual foi a alteração no serviço intelectual, inclusive de natureza científica, artística e cultural durante referido período, capaz de suportar essa nova interpretação? Inexiste, a toda evidência, qualquer modificação na natureza destes serviços que justificasse aludida modificação na legislação de regência, confirmando, assim, que a intenção do legislador foi sanear erro incorrido anteriormente, possibilitando a prestação de referidos serviços por pessoas jurídicas, tal qual ocorrera no caso sob análise.

Entender o contrário nos leva a conclusão, no mínimo interessante, de que a prestação de serviços artísticos no mês de outubro de 2005 não poderia ser executada por pessoas jurídicas, enquanto a partir de novembro assim já seria possível, o que reforça a tese da

natureza meramente interpretativa de aludido dispositivo legal, capaz, portanto, de retroagir para alcançar fatos geradores pretéritos

A fazer prevalecer este entendimento, impõe transcrever excerto das exposições de motivos do Projeto de Lei de Conversão – PLV nº 23/2005, que deu ensejo a inclusão do artigo 129 na Lei nº 11.196/2005, de onde se extrai literalmente a natureza interpretativa de referida norma, eis que se presta a elucidar questão pretérita controvertida, rechaçando, assim, qualquer dúvida em relação a sua retroatividade, senão vejamos:

*Os princípios da valorização do trabalho humano e da livre iniciativa previstos no art. 170 da Constituição Federal asseguram a todos os cidadãos o poder de empreender e organizar seus próprios negócios. O crescimento da demanda por serviços de natureza intelectual em nossa economia requer a edição de norma interpretativa que norteie a atuação dos agentes da Administração e as atividades dos prestadores de serviços intelectuais, esclarecendo eventuais controvérsias sobre a matéria.*

Assim, a interpretação contida no artigo 129 da Lei nº 11.196/2005, por tão somente aclarar situação jurídica preexistente, não estabelecendo, portanto, novo regime jurídico, se apresenta como norma evidentemente interpretativa, podendo e devendo retroagir para alcançar fatos geradores pretéritos à sua edição. É o que determina o artigo 106, inciso I, do CTN, com a seguinte redação:

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

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação da penalidade à infração dos dispositivos interpretados;”*

Diante dos argumentos encimados, não resta dúvida em relação à natureza interpretativa do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005, atribuída desde a sua criação, corroborada pela sua finalidade de explicitar relação jurídica preexistente, sobretudo no âmbito previdenciário e trabalhista, impondo seja acolhida a pretensão do contribuinte de maneira a julgar improcedente o lançamento, eis que a hipótese dos autos se amolda perfeitamente ao disposto na norma legal sob análise.

Por todo o exposto, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira

## Voto Vencedor

Conselheiro Cleberson Alex Friess - Redator Designado

Peço licença ao I. Relator para divergir do seu voto que deu provimento integral ao recurso voluntário.

Cuida-se de rendimentos do trabalho obtidos por pessoa física em decorrência da atividade de professor, resultado do seu desempenho pessoal, mediante obrigações em caráter personalíssimo (insubstituível).

Os rendimentos do produto do trabalho são tributados pelo imposto de renda em nome da pessoa física que experimenta o acréscimo patrimonial, à medida que forem percebidos, independentemente da denominação dos rendimentos e da forma de percepção das rendas, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte, por qualquer forma e qualquer título (art. 3º, §§ 1º e 4º, da Lei nº 7.713, de 1988).

De maneira inequívoca, a legislação tributária sempre estipulou que as pessoas físicas que, individualmente, exerçam profissões ou explorem a prestação de serviços personalíssimos não podem tributar os seus rendimentos do trabalho na condição de pessoa jurídica. São rendimentos típicos de pessoas físicas.

Nessa hipótese, em que ocorre a prestação de serviço de caráter pessoal, o sujeito passivo é a pessoa física que realiza pessoalmente o fato gerador, tendo em conta a materialidade do fato, devendo os valores ser oferecidos à tributação na declaração de ajuste anual da pessoa física.

Para melhor clareza na análise da legislação tributária, confira-se a redação do art. 150 do Regulamento do Imposto de Renda, veiculado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), vigente à época da percepção dos rendimentos nos anos-calendário de 2004 e 2005:

*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");*

*III - as pessoas físicas que promoverem a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de terrenos, nos termos da Seção II deste Capítulo (Decreto-Lei nº 1.381, de 23 de dezembro de 1974, arts. 1º e 3º, inciso III, e Decreto-Lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976, art. 10, inciso I).*

§ 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);*

*II - profissões, ocupações e prestação de serviços não comerciais (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "b");*

(...)

*VII - exploração de obras artísticas, didáticas, científicas, urbanísticas, projetos técnicos de construção, instalações ou equipamentos, salvo quando não explorados diretamente pelo autor ou criador do bem ou da obra (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "g").*

(DESTAQUEI)

A equiparação da pessoa física à pessoa jurídica, para fins de tributação, dá-se quando há exploração de forma habitual e profissional de atividade econômica com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens e/ou serviços, a despeito de inscrição nos órgãos competentes.

Por outro lado, não haverá equiparação em relação às pessoas físicas que, individualmente, explorem profissões ou realizem atividades prestando serviços profissionais, ainda que desenvolvam as suas tarefas com auxílio de colaboradores.

A formalização da relação contratual em nome de pessoa jurídica, da qual o professor é sócio, não altera as características dos rendimentos percebidos, mantendo-se a pessoa física como sujeito passivo da obrigação tributária.

Nem poderia ser de outra forma, senão haveria a possibilidade de interposição de pessoa jurídica na relação contratual entre prestador e tomador de serviços, por convenção entre os particulares, com o propósito exclusivo de conferir legitimidade à tributação na pessoa jurídica dos rendimentos provenientes da prestação individual de serviços, e não na pessoa física do sócio que executa, realmente, os serviços como docente na área de informática (art. 123, do Código Tributário Nacional - CTN).

Ressalvo, porque importante, que a empresa Amorimtinóis Computação Gráfica Ltda, da qual o recorrente é sócio administrador, não constitui uma sociedade de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente

regulamentada, onde as atividades são indistintamente prestadas pelos sócios habilitados, ou seja, quando as receitas das atividades da sociedade proveem do trabalho profissional de todos os sócios legalmente qualificados.

O procedimento fiscal não resultou na desconsideração da personalidade jurídica da Amorimtinóis Computação Gráfica Ltda, na medida em que tão somente declarou como ineficaz, para efeitos do direito tributário, a interposição da pessoa jurídica na determinação do sujeito passivo da obrigação tributária vinculada às importâncias recebidas da fonte pagadora Promoção do Ensino de Qualidade S/A.

Sob a ótica da primazia da realidade e da verdade material, cabe à fiscalização lançar de ofício o crédito correspondente à relação tributária efetivamente existente, segundo sua natureza jurídica.

No procedimento de verificar o cumprimento das obrigações tributárias, estritamente conforme as prerrogativas e competências estabelecidas em lei, não está a fiscalização refém da forma jurídica adotada pelo particular, nem daquilo que consta em documentos, acordos e instrumentos de controle.

Mais que um ônus, é dever do Fisco, em face da legalidade, tipicidade e indisponibilidade do interesse público, investigar e verificar a ocorrência do fato jurídico tributário segundo sucede-se no mundo fático. Prevalecerá a realidade dos fatos em detrimento da formalidade dos atos, cabendo à autoridade lançadora demonstrar em qualquer caso, apoiado na linguagem de provas, a ocorrência dos fatos jurídicos que servem de suporte à exigência fiscal.

Daí porque a autoridade fiscal requalificou os fatos, para a correta identificação do sujeito passivo da obrigação tributária. Os rendimentos auferidos pela prestação de serviços de professor de informática pertencem efetivamente à pessoa física do recorrente, cabendo a reclassificação da receita tributada na pessoa jurídica para rendimentos do trabalho da pessoa física (fls. 14/19).

Vale recordar que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada (art. 144, "caput", do CTN).

Levando-se em consideração essa linha de raciocínio, pode-se afirmar que o art. 129 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, não se reveste da condição de norma interpretativa da legislação, com aplicação a fatos geradores pretéritos, eis que acabou inovando o ordenamento jurídico ao estabelecer um novo regime jurídico de tributação para o trabalho em caráter personalíssimo:

*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.*

De fato, até a produção de efeitos do dispositivo de lei, os rendimentos provenientes de serviço prestado individualmente deveria ser tributado na pessoa física prestadora, mesmo que contratado e ajustado por intermédio de pessoa jurídica.

Após o advento do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, a prestação de serviços intelectuais por sociedade, mesmo que contratado um serviço individual, com designação de obrigações de caráter personalíssimo a um determinado sócio, submete-se à tributação aplicável às pessoas jurídicas.

É verdade que mesmo com o art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, as sociedades prestadoras de serviços de natureza intelectual não estão livre de procedimento investigatório para verificação do cumprimento das obrigações tributárias e, sendo o caso, proceder-se ao lançamento de ofício. Todavia, o redirecionamento da tributação constitui uma medida excepcional, cabível em determinadas situações específicas, entre outras, na simulação da prestação de serviços pela pessoa jurídica ou pela demonstração da artificialidade da interposição da pessoa jurídica para fins de ocultar a contratação de serviços de segurados empregados.

Reclama o sujeito passivo, em pedido subsidiário, o aproveitamento dos tributos recolhidos em nome da pessoa jurídica, incidentes sobre os valores considerados rendimentos tributáveis da pessoa física, com a finalidade de compensação ou abatimento do devido no auto de infração.

Para negar o direito pleiteado, a decisão de piso alegou, em síntese, que não detinha competência legal e/ou regimental para análise da compensação de tributos recolhidos pela pessoa jurídica.

Nada obstante, é cabível a dedução do lançamento fiscal em relação aos valores arrecadados a título de imposto de renda da pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e considerada rendimentos auferidos pela pessoa física.

De fato, afigura-se plenamente razoável a dedução dos eventuais recolhimentos de mesma natureza a título de imposto sobre a renda em nome de Amorimtinóis Computação Gráfica Ltda, a qual faturou os valores contratados pelos serviços de professor de informática, tendo em vista, nessa linha de raciocínio, o tributo exigido da pessoa física no presente auto de infração, reconhecendo-se que parte dele foi efetivamente pago, ainda que por outrem.

O aproveitamento do imposto de renda comprovadamente recolhido no ajuste, pela pessoa jurídica Amorimtinóis Computação Gráfica Ltda, ou retido pela fonte pagadora, no caso Promoção do Ensino de Qualidade S/A, previamente ao início do procedimento de fiscalização, é apto a operar efeitos na base de cálculo da multa de ofício, ou seja, antes da inclusão dos acréscimos legais.

Quanto aos demais tributos pagos, distintos do imposto de renda, o aproveitamento entre pessoas distintas, em qualquer hipótese, dependeria de previsão em lei específica autorizadora de sua realização. Como regra, a compensação no âmbito tributário implica a existência de duas pessoas, simultaneamente credoras e devedoras uma da outra desde a origem, havendo obrigações recíprocas entre as partes (art. 170, do CTN).

Não se deve transmudar o processo fiscal de controle do lançamento em procedimento de compensação. A via adequada é, portanto, a restituição, sem prejuízo da observância do prazo para repetição do indébito e do cumprimento dos demais requisitos estipulados na legislação.

Particularmente, acredito que no presente caso o início do prazo para repetição do indébito apenas ocorre a partir da decisão definitiva contrária ao sujeito passivo, quando a reclassificação da receita para rendimentos da pessoa física se torna imutável no âmbito administrativo.

Até então, a manifestação de vontade pela compensação ou pedido de restituição pela pessoa jurídica é medida impraticável, porque não conciliável com o exercício do direito de defesa no contencioso administrativo fiscal.

De fato, a espinha dorsal da linha argumentativa do recorrente, na condição de pessoa física, assenta-se na legitimidade de uma situação pré-existente ao lançamento fiscal, isto é, a possibilidade de utilização da pessoa jurídica Amorimtinóis Computação Gráfica Ltda, do qual é sócio, para a prestação de serviços de professor de informática à instituição de ensino Promoção do Ensino de Qualidade S/A.

Por fim, examino as demais alegações de defesa. A multa de ofício, no importe de 75%, é devida e está prevista na lei tributária (art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

A penalidade incide de maneira proporcional sobre o tributo não declarado/recolhido espontaneamente. O patamar mínimo da penalidade em 75% é fixo e definido objetivamente pela lei, não dando margem a considerações sobre a graduação da penalidade, o que impossibilita o julgador administrativo afastar ou reduzir o percentual no caso concreto.

Por sua vez, escapa à competência dos órgãos julgadores administrativos a análise de questões que digam respeito ao caráter confiscatório da multa de ofício prevista na legislação, tendo em conta que demandaria o exame da incompatibilidade da lei aplicável com preceitos de ordem constitucional. Argumentos desse jaez são inoponíveis na esfera administrativa.

Nesse sentido, não só o "caput" do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, como também o enunciado da Súmula nº 2, deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), assim redigida:

*Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Inviável também o debate na seara administrativa a respeito da incidência dos juros de mora sobre o valor principal com suporte na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic).

A jurisprudência do CARF reconhece a validade da utilização da Selic para fins tributários, nos termos do verbete nº 4, a seguir reproduzido:

*Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais.*

## **Conclusão**

Ante o exposto, DOU PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário para que sejam deduzidos do lançamento os valores arrecadados a título de imposto de renda da pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e considerada rendimentos auferidos pela pessoa física.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess