



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA**

Processo nº 10920.000686/2001-08
Recurso nº 155.483 Voluntário
Matéria IRF - Ano(s): 1997 a 1999
Acórdão nº 104-23.316
Sessão de 26 de junho de 2008
Recorrente MARCATO INDÚSTRIA DE CHAPÉUS LTDA
Recorrida 1ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
Ano-calendário: 1997, 1998, 1999

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADES - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF) - VALIDADE. No processo administrativo fiscal da União as nulidades são aquelas definidas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, quais sejam, os atos praticados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, quaisquer outras irregularidades não implicam em nulidade e devem ser sanadas, exceto se o sujeito passivo as tenha dado causa. O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF - é instrumento interno da repartição fiscal de gerenciamento, controle e acompanhamento da ação fiscal e eventuais inobservâncias de suas normas resolvem-se no âmbito do processo administrativo disciplinar, que não aproveita ao sujeito passivo e nem implica nulidade do auto de infração, observadas, ainda, as disposições do caput do art. 195 do Código Tributário Nacional.

SOCIEDADE CIVIL - PRESTAÇÃO DE SERVIÇO - APLICAÇÃO DA TABELA PROGRESSIVA. Aplica-se a tabela progressiva mensal aos rendimentos brutos auferidos por sociedade civil prestadora de serviços relativos a profissão legalmente regulamentada, controlada, direta ou indiretamente por pessoas físicas que sejam diretores, gerentes ou controladores da pessoa jurídica que pagar ou creditar os rendimentos, ou, pelos seus cônjuges ou parentes de primeiro grau e, prestar algum dos serviços listados no § 1º do art. 647 do Decreto nº 3.000/99.

RETROATIVIDADE BENIGNA - INAPLICABILIDADE. O intuito de fraude e não pagamento dos tributos inviabiliza a aplicação do princípio de retroatividade de norma mais benéfica, nos termos do artigo 106, II, b do CTN.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso.

Francisco Assis de Oliveira Júnior - Presidente da 2^a Câmara da 2^a Seção de Julgamento do CARF (Sucessora da 4^a Câmara do 1º Conselho de Contribuintes)

Rayana Alves de Oliveira
Rayana Alves de Oliveira França - Relatora

EDITADO EM: 21 JUN 2010

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Nelson Mallmann, Heloísa Guarita Souza, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Rayana Alves de Oliveira França, Antonio Lopo Martinez, Renato Coelho Borelli (Suplente Convocado) e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente). Ausente justificadamente o Conselheiro Gustavo Lian Haddad.

Relatório

Cuida a espécie de auto de infração lavrado em 21/05/2001 (fls. 169/174) contra Marcatto Indústria de Chapéus Ltda, CNPJ n.84.430.792/0001-24, relativo ao Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF, por meio do qual se exige crédito tributário no montante de R\$ 143.356,54, dos quais R\$61.551,34 correspondem ao imposto, R\$46.163,43 à multa de ofício proporcional, e R\$35.641,77 aos juros de mora calculados até 30/04/2001.

A lavratura do auto de infração decorre fiscalização a que foi submetida a contribuinte cujo resultado encontra-se no Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal às fls.175-180, a saber:

- a) durante o período de 1997 a 1999, a contribuinte, atualmente uma sociedade anônima, adotava forma organizacional típica de sociedade de responsabilidade limitada, pelo que deveria, nesta qualidade, ter sua gerência a cargo de sócio-gerente(s), entretanto, possuía como órgãos administrativos um Conselho de Administração e uma Diretoria;
- b) os membros do Conselho de Administração são sócios pessoas físicas, enquanto que os membros da Diretoria são pessoas jurídicas representadas por seus sócios, que também são sócios da Marcatto;
- c) no período de abril de 1997 a fevereiro de 2000 foram efetuados pagamentos aos sócios pessoas jurídicas a título de remuneração de sócio não empregado, ao invés de pagamentos *pro labore* e salários às respectivas pessoas físicas.
- d) Os pagamentos foram feitos a pessoas jurídicas pertencentes aos sócios-gerentes da Marcatto, como forma de remuneração pelos seus serviços de gerência, à exceção dos pagamentos feitos a Denise Administradora de Bens Ltda., que não compunha os quadros do Conselho de Administração.

- e) no caso da Denise Administradora de Bens Ltda., que tem como principal cotista Denise Luiza Marcatto, ambas sócias da Marcatto, a fiscalização constatou que a Cláusula 19^a do Contrato Social permite ao Conselho de Administração instituir novos cargos de diretoria, o que feito na pessoa de Denise Luiza Marcatto, que passou a receber quantias por serviços prestados como Diretora através de sua empresa de administração pessoal de bens, consoante informado pelo próprio contribuinte às fls. 54 a 75;
- f) a sistemática acima foi elaborada para diminuir a carga de tributária da Marcatto, pois sobre o pagamento feito à pessoa física incide IRRF com alíquota de 27,5%, que é reduzida para 1,5% quando o pagamento destina-se à pessoa jurídica prestadora de serviço.

Cientificada pessoalmente do Auto de Infração em 30/07/01, a contribuinte apresentou, em 28/01/2001, a impugnação de fls. 183/193, acompanhada dos documentos de fls. 194/212.

Em 23/03/2006, apresentou fatos novos e meios de provas (fls. 222/224), anexando o Parecer Normativo COSIT n.1, de 24 de setembro de 2002, que no seu entender exaure a questão da retenção e da responsabilidade.

No acórdão nº 06-12-183 (fls. 239/248), a 1^a Turma da DRJ em Curitiba julgou procedente o lançamento, por unanimidade de votos. Transcrevo o contido no relatório do julgamento acerca das alegações expostas na impugnação, a partir das quais a empresa contribuinte:

“- Historia o procedimento fiscal e a cronologia dos mandados de procedimentos fiscais, o original e os complementares, e argumenta que o MPF original é o que deve preponderar, pois os outros são conseqüentes e a ele se reportam. Prossegue aduzindo que o procedimento fiscal demorado, de 23/11/2000 a 30/07/2001 foi exaustivo e todos os mapas, levantamentos e papéis que o sustentam foram entregues no dia da ciência do auto de infração, mesmo tendo sido lavrado em 22/05/2001. Acrescenta que nada reclama da escorreita presença da fiscalização;

- Tece considerações variadas acerca das legislações que regem as sociedades anônimas e por cota de responsabilidade limitada, e relata que passou por reestruturação ampla, que implicou sua transformação de limitada para sociedade anônima;

- Acrescenta que, mesmo estando previsto na cláusula 19^a de seu contrato social que o Conselho de Administração podia instituir outros cargos de diretoria, Denise Luiza Marcatto é diretor-presidente, mas não é sócio, e sua condição advém do fato de representar a sócia Loreno Administradora de Bens Ltda.;

- Sustenta que a cláusula 22^a do contrato social dispõe que o pro labore será fixado, de comum acordo, pelo Conselho de Administração. Prossegue dizendo ser de se considerar a situação de não ser fixado nem exigido o pro labore, uma vez que quem pode o mais (fixar), pode o menos (não fixar);

Rodrigo

- Prossegue argumentando que as funções e o alcance das competências dos conselheiros e dos diretores estão definidos em muitas cláusulas do contrato social, e que cada pessoa física de profissão industrial sempre esteve à frente dos negócios mercantis e é conhecida pelo que faz em sua função específica. Exemplifica que Gilberto Oscar Marcatto era diretor-industrial e Durval Marcatto Júnior era diretor-administrativo e financeiro;
- Perora que o processo de reestruturação foi alavancado pelas sócias pessoas jurídicas e que estas, além de fontes supridoras de capital, deveriam implantar e desenvolver as novas estruturas empresariais e responder por essa alavancagem. Acrescenta ser certo que as sócias pessoas jurídicas detêm 79,893% do capital social e preponderam em qualquer acordo de vontades;
- Aduz que no período de março de 1997 a janeiro de 1999, nenhum diretor recebeu honorários ou pro labore, e que os pagamentos pela prestação de serviços às pessoas jurídicas é de outra natureza e não se confundem com os presumidos na autuação. Acrescenta que os formulários representativos desses pagamentos foram utilizados para facilitar a demonstração do pagamento salarial, mas que a simples utilização do formulário não pode e nem deve mudar a natureza jurídica da prestação de serviços; que não faz alguém empregado, assalariado, depositante de FGTS e outras situações próprias de empregado;
- Acrescenta ser estranho que os autuantes tenham tomado esse formulário e o que nele se contém como reconhecimento jurídico de uma relação assalariada e, mais ainda, que Denise Luiza Marcatto, que sequer é nomeada nesses papéis e não possui representação societária determinada, fosse considerada diretora da Marcatto (fls. 177);
- Repele com firmeza a assertiva de evasão fiscal. Reclama que os autuantes não examinaram os papéis e livros de escrituração das pessoas jurídicas beneficiárias dos pagamentos, o que lhes permitiria constatar as receitas e os tributos devidos ou recolhidos nas pessoas jurídicas beneficiárias, tal com exemplificado nas planilhas juntadas pela impugnante;
- Acrescenta que as beneficiárias dos rendimentos recolheram IRPJ, IRRF, PIS, COFINS e CSLL sobre receitas recebidas da impugnante, e que a planilha apresentada evidencia que o desembolso tributário é superior ao IRRF, desmentindo assim a presumível evasão fiscal e o alegado estratagema;
- Acrescenta que os autuantes consideram idôneos os pagamentos a pessoas jurídicas, tanto que não tiveram dúvidas acerca da dedutibilidade como despesas operacionais necessárias à atividade. Perora que a escrituração faz prova em seu favor;
- Sustenta que as pessoas jurídicas foram constituídas para dar suporte à reestrutura da impugnante, e que delas estão envolvidas com a implantação e desenvolvimento de estruturas organizacionais e direção, exemplifica que JJ. Administradora de Bens Ltda. tem por objeto social e finalidade a assessoria empresarial, e Denise Administradora de Bens Ltda., tem as atividades de prestação de serviços de assessoria nas áreas industrial, administrativa e comercial definidas em contratos sociais, cujas cópias junta;

- Perora que buscou com estas sócias pessoas jurídicas uma reestruturação compartilhada e responsável, mas interessante a ambos. Destarte, firmaram diversos contratos de prestação de serviços, terceirizando atividades, mas que não se confundem com trabalho assalariado;

- Argumenta que o IRRF é antecipação do IR devido, e que o contribuinte é o titular da disponibilidade econômica ou jurídica do rendimento. Acrescenta que, na condição de fonte pagadora, caso retenha e recolha o IRRF, não é responsável por obrigação de fazer e não se lhe pode exigir a sujeição passiva por transferência do dever tributário do contribuinte. Prossegue dizendo que seria antecipação do devido pela pessoa física, mas não possibilita um mecanismo de recuperação do ônus tributário dessa diferença de tributo, porque a pessoa física não declarou os rendimentos.

Cientificada da decisão de primeira instância em 17/10/2005, conforme AR de fls. 252, e com ela não se conformando, a contribuinte interpôs, em 13/11/2006, o recurso voluntário de fls. 253/291, que, em preliminar, pugna pela extinção do Mandado de Prosseguimento Fiscal - MPF, e, no mérito, ratifica em linhas gerais os termos da peça impugnatória apresentada.

O processo foi distribuído a esta Conselheira numerado até fl. 331.

É o Relatório.



Voto

Conselheira Rayana Alves de Oliveira França, Relatora

Em sede de preliminar, o recorrente defende que entre a ciência da 1^a Prorrogação do MPF, em 30/11/2000, e a ciência da 2^a Prorrogação do MPF, em 27/04/2001, passaram-se mais de 120 dias, o que acarreta a extinção da MPF, pois foi prorrogada fora do prazo máximo de 120 (cento e vinte) dias.

Segundo argumenta em suas razões recursais, embora o art. 16 da Portaria SRF 1.265/99 disponha que a extinção não implica nulidade dos atos praticados, podendo a autoridade responsável pela emissão do Mandado extinto determinar a emissão de um novo MPF para conclusão do procedimento fiscal, seu parágrafo único determina que no novo MPF não poderá ser indicado o mesmo AFRF responsável pelo mandado extinto.

No entanto, o recorrente olvida que o prazo de 120 (cento e vinte) é contado da emissão da prorrogação da MPF e não da ciência. A partir do contido nos autos, verifica-se que, no tocante ao MPF 0920200 2000 00118 6-3 (fl. 5), a primeira prorrogação foi emitida em 28/11/2000, cientificando-se o contribuinte em 30/11/2000, enquanto que, relativamente ao MPF 0920200 2000 00118 6-4 (fl.7), a segunda prorrogação foi emitida em 19/03/2001, cientificando-se o contribuinte em 27/04/2001. Por conseguinte, como a emissão da primeira prorrogação foi em 28/11/2000, o prazo para emissão da segunda prorrogação seria em 28/03/2001, não há que se falar em extinção da MPF.

Inclusive já é entendimento pacífico deste Conselho que no processo administrativo fiscal da União as nulidades são aquelas definidas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72:

"Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.
(Parágrafo acrescentado pela Lei nº 8.748, de 9/12/93.)"

Desta forma erros e omissões no Mandado de Procedimento Fiscal - MPF – não nulifica o processo. Até mesmo porque o MPF é o instrumento interno da repartição fiscal de gerenciamento, controle e acompanhamento da ação fiscal; eventuais inobservâncias de suas normas resolvem-se no âmbito do processo administrativo disciplinar, que não aproveita ao sujeito passivo e nem implica nulidade do auto de infração, observadas, ainda, as disposições do caput do art. 195 do Código Tributário Nacional.

Neste sentido, deixo de acolher a preliminar e adentro no mérito.

A questão sob julgamento consiste em perquirir se os valores discriminados nos documentos às fls. 32/139, relativos ao período de abril de 1997 a fevereiro de 2000, consistem em, como defende a Marcatto, pagamentos a pessoas jurídicas, como sócias prestadoras de serviços, hipótese em que incidirá IRRF com alíquota 1,5%, ou em contraprestação aos sócios diretores pessoa física, a título de *pro labore* pelos trabalhos desempenhados na empresa recorrente, hipótese em que, incidirá IRRF com alíquota de até 27,5%.

Assim delimitada a controvérsia, vejamos o que os autos revelam sobre a suposta sistemática adotada pela contribuinte para diminuir sua carga tributária, haja vista as evidências encontradas neste sentido.

A primeira das evidências diz respeito à forma societária adotada no período de 1997 a 1999, questão pertinente em virtude dos pagamentos em foco terem ocorrido entre abril de 1997 e fevereiro de 2000.

A fiscalização observou que a contribuinte, à época, embora devesse ter sua gerência a cargo de sócio-gerente(s), em razão de adotar forma organizacional própria de uma sociedade de por cotas de responsabilidade limitada, possuía como órgãos administrativos uma Diretoria composta por pessoas jurídicas. Apesar de não ser o usual a lei não impede que a empresa defina sua administração e quadro societário desta forma.

Apenas causou estranheza o fato de que uma sociedade de responsabilidade limitada, que depende fundamentalmente dos atributos pessoais de seus sócios por ser uma sociedade de pessoas, contasse com pessoas jurídicas nos cargos de Diretoria, situação pouco usual até mesmo nas sociedades anônimas, nas quais normalmente os diretores são pessoas físicas.

Mas não é o inusitado que leva ao convencimento, mas o conjunto probatório e as evidências. Há no processo outras evidências que foram muito bem atentadas pelo juízo *a quo*, cujas irrepreensíveis ponderações acolho e passo a expor.

Trata-se da forma como os valores remuneratórios em foco foram pagos pela Marcatto e que em nenhum aspecto coaduna-se com a forma característica de remunerar uma pessoa jurídica pelos serviços prestados noutra empresa.

De início, atrai atenção o fato de que os comprovantes de pagamentos das pessoas jurídicas são típicos comprovantes de pagamentos dos funcionários da empresa recorrente. Com efeito, nos formulários representativos desses pagamentos consta o título “demonstrativo de salários”, o beneficiário é individualizado como “funcionário” da empresa e sua função/categoría é classificada como “diretor não-empregado”.

A contribuinte até busca desconfigurar a natureza de pagamento remuneratório a pessoas físicas, sob o argumento de que os formulários representativos desses pagamentos foram utilizados para facilitar a demonstração do pagamento salarial e sua mera utilização não transforma os beneficiários num empregado assalariado, mas sua argumentação esbarra nos fatos contidos nos autos e nas inevitáveis conclusões a que eles levam.

Referente à alegação que as pessoas jurídicas foram constituídas para dar suporte a reestruturação da recorrente, inclusive que foram firmados vários contratos de

prestação de serviço, que não se confundem com trabalho assalariado. Não se pode admitir tal alegação quando analisado com mais profundidade os contratos.

De acordo com os contratos às fls. 199, 206, 207, 210 e 212, os serviços seriam prestados nas dependências da empresa e teriam remuneração mensal fixa, como se fossem salários, tanto que os reajustes ocorreram sempre nas mesmas datas e nos mesmos percentuais para todas as pessoas jurídicas (fls. 163/167), apesar de prestarem serviços em aéreas diversas, tais como, áreas de comercial geral, de exportação, de desenvolvimento de produtos, administrativa/financeira e industrial.

Tão manifesta é a natureza salarial dos pagamentos que, nos termos da arguta percepção do juízo *a quo*, não há previsão de nenhuma forma de aferição de produtividade nem de correlação existente entre o volume de serviços prestados e/ou resultados, como é natural quando se remunera pessoa jurídica prestadora de serviços.

É curioso ainda perceber, a estreita relação entre tais pessoas jurídicas e as pessoas físicas que a fiscalização aponta como as prestadoras dos serviços remunerados, pois, como se vê nos autos, Flávio José Marcatto, Durval Marcatto Júnior, Gilberto Oscar Marcatto, Paulo Roberto Marcatto e Denise Luiza Marcatto, são os principais cotistas de, respectivamente, JJJ Administradora de Bens Ltda., DM Administradora de Bens Ltda., Gilberto Administradora de Bens Ltda., P&A Administradora de Bens Ltda. e Denise Administradora de Bens Ltda, sendo que essas empresas são administradoras de bens daqueles cotistas.

No caso, na Marcatto não há diretores pessoas físicas, mas pessoas jurídicas controladas pelos próprios beneficiários dos rendimentos. Não há dúvida que ficou por demasiado demonstrado a prestação de serviço por pessoa ligada ou como pretendido fazer parecer, por pessoa jurídica ligada.

Apesar das pessoas jurídicas terem quase 80% do capital social da Marcatto, são elas mesmas que prestam serviço a empresa e seus quadros societários são formados principalmente pelos próprios sócios da Marcatto. Assim a diretoria é exercida por pessoas jurídicas que pela pessoalidade das obrigações de administrar um negócio, é prestado por pessoas físicas sócias dos beneficiários dos pagamentos.

O próprio RIR/99 prevê a aplicação da tabela progressiva que varia de 0% a 27,5%, aos pagamentos de prestação de serviço de pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas, controladas direta ou indiretamente por pessoa física ligada, nos seguintes termos:

*“CAPÍTULO II
RENDIMENTOS DE PESSOAS JURÍDICAS
SUJEITOS A ALÍQUOTAS ESPECÍFICAS*
Seção I

Rendimentos de Serviços Profissionais Prestados por Pessoas Jurídicas
Pessoas Jurídicas não Ligadas

Art. 647. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de um e meio por cento, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas, civis ou mercantis, pela prestação de serviços caracteradamente de natureza profissional (Decreto-Lei nº 2.030, de 9 de junho de 1983, art. 2º, Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 1º, inciso III, Lei nº 7.450, de 1985, art. 52, e Lei nº 9.064, de 1995, art. 6º).

Pessoas Jurídicas Ligadas

Art. 648. Aplicar-se-á a tabela progressiva prevista no art. 620 aos rendimentos brutos referidos no artigo anterior, quando a beneficiária for sociedade civil prestadora de serviços relativos a profissão legalmente regulamentada, controlada, direta ou indiretamente (Decreto-Lei nº 2.067, de 9 de novembro de 1983, art. 3º):

I - por pessoas físicas que sejam diretores, gerentes ou controladores da pessoa jurídica que pagar ou creditar os rendimentos; ou

II - pelo cônjuge, ou parente de primeiro grau, das pessoas físicas referidas"

Nos termos do art. 647, a incidência de imposto a alíquota de 1,5%, incide sobre as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas, civis ou mercantis, pela prestação de serviços caracteradamente de natureza profissional, exclusivamente elencados no seu §1º, a simples simulação de pagamento a sócios diretores pessoas físicas, feito através de pessoas jurídicas como prestadoras de serviços, não afasta a pessoalidade dos serviços e a incidência de imposto de renda retido na fonte a alíquota progressiva de até 27,5%.

É verdade que diante de duas formas possíveis de se efetuar um negócio, a escolha do contribuinte, evidentemente, deve recair sobre aquela que lhe impõe um menor ônus tributário. É o que se chama de “elisão fiscal”, permitida pela legislação. Ninguém é obrigado a escolher a alternativa mais onerosa fiscalmente.

Não obstante, é preciso que as diferentes opções de operação estejam de fato disponíveis, ou seja, sejam legítimas. Nos casos analisados, a forma utilizada não corresponde à realidade, é uma ficção, pois os serviços de diretoria na Marcatto foram prestados por pessoas jurídicas representadas por seus próprios sócios. Inclusive porque o serviço de administração de uma sociedade limitada é de natureza estritamente pessoal.

A prestação de serviço por uma empresa jurídica a outra é totalmente possível e prevista em lei. Mas deve-se ter em mente que não basta que se constitua formalmente uma empresa, em que a pessoa física veste uma “capa” de pessoa jurídica, para que se possa contratar os serviços prestados pelas pessoas físicas dos sócios em nome da pessoa jurídica, na busca de uma carga tributária mais leve, é necessário que a situação jurídica corresponda à situação de fato. Em não correspondendo, o que ocorre é a “evasão fiscal”, não permitida pelo ordenamento jurídico.

Não restou dúvida que há existência formal das pessoas jurídicas envolvidas, tampouco a fiscalização negou tal existência, bem como não houve a sua desconstituição, o que houve foi desconsideração dos atos jurídicos aparentes, ou seja, a transferência dos rendimentos/receitas lançadas como que fossem da pessoa jurídica para as pessoas físicas envolvidas que são os beneficiários de fato.

Sobre este tema, o Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, no Acórdão nº 104-22.725, de 17/10/2007, se pronunciou com muita propriedade, razão pela qual tomo a liberdade de adotar em parte o seu voto, passando a transcrever alguns dos seus tópicos:

“Não procedem, portanto, as alegações do Contribuinte de que era direito seu ou da empresa da qual é sócio reestruturar seus negócios e constituir empresa para atuar como intermediária entre os diretores e a empresa a qual estes dirigem apenas com o propósito de transmudar, do ponto de vista formal, os beneficiários dos rendimentos. Não é certo que a legislação não veda esse procedimento. Por tudo o que foi dito

até aqui, não resta dúvida de que, independentemente da liberdade que têm os particulares de poderem organizar seus negócios da forma como melhor lhes aprovou, essa liberdade diz respeito à atividade negocial, o que exclui o direito à constituição de atos meramente formais, sem intuito negocial algum, apenas com o propósito de modificar, artificialmente, o sujeito passivo de obrigações tributária. A esse respeito, o Código Tributário Nacional é explícito quando no seu artigo 123 assim dispõe:

“Art. 123. Salvo disposição de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento dos tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo da obrigação tributária correspondente.”

Também não assiste razão ao Recorrente quanto à alegação de que, se fosse devido o imposto a responsabilidade seria da fonte pagadora. Ainda que não se tratasse de beneficiários sócios da fonte pagadora, tal alegação não seria procedente. É que, independentemente da responsabilidade da fonte pagadora em proceder à retenção e o recolhimento do imposto, nos casos previstos em lei, quando esse rendimento foi sujeito ao ajuste anual, cabe ao beneficiário incluí-los na apuração do imposto devido quando do ajuste. É dizer, a responsabilidade da fonte pagadora não exclui a do contribuinte beneficiário.

Quando o beneficiário dos rendimentos é sócio da empresa fonte pagadora, com mais razão ainda, não há como se admitir que o contribuinte se beneficie de uma omissão cometida por uma empresa da qual ele mesmo é sócio e, portanto, detém poder de decisão em relação a ela.” (Grifei.)

Outro ponto importante a ressaltar é que o contribuinte tenta demonstrar que não houve evasão fiscal porque foi pago os impostos referentes a pessoa jurídica beneficiárias dos rendimentos. No entanto, os rendimentos recebidos por pessoa jurídica, sujeitam-se a uma retenção de 1,5%, a ser compensado com o Imposto de Renda devido pela pessoa jurídica, cuja carga tributária total poderá chegar, incluindo IRPJ, CLSS, PIS e COFINS, até 11,5%, se a empresa optar por tributar seus resultados com a utilização do Lucro Presumido.

Por fim, a contribuinte sustentou a superveniência de fato não considerado quando do lançamento, consistente no Parecer Normativo Cosit nº 1, de 24/09/2002, segundo o qual, quando o Fisco constatasse, após o prazo para entrega da declaração anual da pessoa física, a ausência da retenção pela fonte pagadora, seria de se exigir dessa apenas a multa, ficando a cargo do beneficiário o imposto sobre seus rendimentos.

Neste sentido importante se faz esclarecer que o CTN observa o princípio da irretroatividade das normas no seu artigo 105, que determina que a legislação tributária aplique-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes. Não obstante é entendimento pacífico deste conselho a aplicação da retroatividade benigna, nos termos do art. 106 do CTN, in verbis:

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

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



II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

- a) quando deixe de definir-lo como infração;*
- b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*
- c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática."*

Segundo tal artigo temos dois casos de aplicação da norma a atos anteriores a sua publicação. O primeiro é o caso de norma expressamente interpretativa e o segundo é quando a norma é aplicada a infrações que não foram definitivamente julgadas.

O inciso II do referido artigo, determina que a lei retroagirá quando a norma deixar de definir o ato como infração, quando deixar de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão e quando aplicar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática do ato.

A alínea "b" trás duas exceções à aplicação da retroatividade benigna: a primeira é quando o ato for fruto de fraude e tenha implicado na falta de pagamento do tributo.

Há uma corrente doutrinária que entende não haver diferença entre as alíneas "a" e "b" do art. 106, já que "deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão" seria o mesmo que deixar de considerar o ato como omissão, sendo as mesmas complementares. Deste modo considera-se que as exceções da alínea b devem ser aplicadas a alínea a também, pois os dispositivos se completam. Célio Armando Janczeski entende que a alínea b é uma norma específica a regra geral da alínea a, conforme in verbis:

*"Apesar da semelhança das duas situações, afinal quando a lei deixa de definir um ato como infração também está deixando de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, a hipótese da alínea a, só pode ter aplicação, quando não se caracterizar a hipótese da alínea b, ou seja, a lei nova poderá ser utilizada pelo contribuinte sempre que a mesma deixar de definir um ato como infração, mas desde que a infração não resulte de fraude, nem omissão de pagamento de tributo devido. Characterizado fraude ou omissão de pagamento de tributo, advindo da infração praticada, aplica-se a lei tributária vigente na data da ocorrência do fato gerador, sem prejuízo de aplicação retroativa da lei penal (inciso XL, art. 5º, CF). A alínea b, trata-se de norma específica que excepciona a regra geral da alínea a.")*¹

Então no caso de penalidades às infrações de natureza tributária, elas serão aplicáveis de forma retroativa se forem mais benéficas ao contribuinte e se não houver decisão definitiva, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo, como de fato ocorreu no caso ora analisado.

¹ JANCZESKI, Célio Armando. A retroatividade benigna da lei tributária e o ato não definitivamente julgado. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, 33, 30/09/2006 [Internet].

Disponível em http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=1260. Acesso em 22/04/2009.

Isto posto, voto em negar provimento ao recurso.

Rayana Alves de Oliveira
RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANÇA