



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº	11040.001403/2005-39
Recurso nº	152.680 Voluntário
Matéria	IRPF - Ex(s): 2001 a 2005
Acórdão nº	104-22.725
Sessão de	17 de outubro de 2007
Recorrente	WALDEMAR SPEROTTO FERRÃO
Recorrida	4ª TURMA/DRJ-PORTO ALEGRE/RS

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - EXAME DA LEGALIDADE/CONSTITUCIONALIDADE - O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula 1º CC nº 2, DOU 26, 27 e 28/06/2006).

REMUNERAÇÃO PELO EXERCÍCIO DE PROFISSÃO, ATIVIDADE OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE NATUREZA NÃO COMERCIAL - CONTRIBUINTE - É tributada como rendimento de pessoa física a remuneração por serviços prestados de natureza não comercial e personalíssima, com ou sem vínculo empregatício, independentemente da denominação que se lhe dê. O simples fato de a relação contratual ter sido formalmente estabelecida em nome da pessoa jurídica não a torna contribuinte.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - A multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, é aplicável nos casos em que ficar caracterizado o evidente intuito de fraude, conforme definido pelos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964. A simples realização de contrato entre a empresa, da qual o contribuinte é sócio, para a prestação de serviços de natureza pessoal, não configura o evidente intuito de fraude, mas mera pretensão, não acolhida pelo Fisco, cuja consequência deve ser a autuação para a exigência de eventual diferença de imposto, com a multa de ofício.

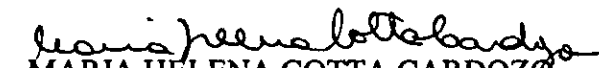
IMPOSTO DEVIDO - MULTA DE OFÍCIO - BASE DE CÁLCULO - Na apuração do imposto devido, em procedimento de ofício, devem ser considerados os impostos efetivamente pagos, ainda que por pessoa

diversa e sob outra denominação, devendo incidir a multa sobre o crédito tributário assim apurado.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por WALDEMAR SPEROTTO FERRÃO.

ACORDAM os Membros da QUARTA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, e para admitir a compensação dos tributos pagos na Pessoa Jurídica, cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos de Pessoa Física, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Presidente


PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA

Relator

FORMALIZADO EM: 13 NOV 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nelson Mallmann, Heloísa Guarita Souza, Gustavo Lian Haddad, Antonio Lopo Martinez e Remis Almeida Estol.

Relatório

Contra WALDEMAR SPEROTTO FERRÃO foi lavrado o auto de infração de fls. 03/24 e Relatório da Ação Fiscal de fls. 25/52 para formalização da exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF no valor de R\$ 253.218,28, acrescido de multa de ofício de R\$ 369.798,99 e juros de mora, calculados até 30/11/2005, de R\$ 103.932,33.

Infrações

As infrações estão assim descritas no auto de infração:

01) OMISSÃO DE RENDIMENTOS PROVENIENTES DA REMUNERAÇÃO RECEBIDA PELO TRABALHO PRESTADO NA CONDIÇÃO DE SÓCIO-DIRETOR DE PESSOA JURÍDICA. - Omissão de rendimentos tributáveis recebidos de pessoas jurídicas, provenientes de remunerações recebidas pelo trabalho prestado na condição de sócio-diretor, conforme detalhado no Relatório de Ação Fiscal; (Fatos geradores: 2000 a 2004)

02) CLASSIFICAÇÃO INDEVIDA DE RENDIMENTOS NA DIRPF - RENDIMENTOS EXCEDENTES AO LIMITE DE ISENÇÃO PARA DECLARANTES COM 65 ANOS OU MAIS - O contribuinte classificou indevidamente, na declaração de ajuste anual, parte dos rendimentos recebidos, declarados como parcela isenta de aposentadoria, reserva remunerada, reforma ou pensão de declarantes com 65 anos ou mais, pois declarou rendimentos SUPERIORES ao limite de isenção. Conforme demonstrativos de rendimentos recebidos e comprovantes apresentados (folhas 097/114), observa-se que nos anos-calendário de 2000 até 2004, o contribuinte percebeu DOIS benefícios distintos pagos pelo INSS, a aposentadoria e a pensão por morte. Somente a aposentadoria já superou o limite de isenção, sendo que o valor excedente foi devidamente tributado pelo contribuinte. Entretanto, a pensão recebida também foi declarada como isenta, conforme também se observa nas DIRPF's apresentadas (folhas 053/089). Portanto, os valores recebidos a título de PENSÃO, pagos pelo INSS, e declarados indevidamente como isentos foram adicionados à base de cálculo declarada, em cada ano-calendário, sendo tributados através do presente lançamento de ofício. (Fatos geradores: 2000 a 2004)

A matéria tributária está detalhadamente descrita no Relatório de Ação Fiscal e pode ser resumida nos seguintes termos: o Contribuinte era sócio da empresa Lins Ferrão & Cia Ltda. na qual exerce o cargo de diretor, e recebia "pro-labore" até o dia 30/11/1998. A partir daquela data, juntamente com todos os demais diretores (e também sócios da empresa à época) o Contribuinte constituiu outra empresa, Pompéia Participações e Serviços Ltda., que foi contratada para prestar serviços de "assessoramento administrativo" e "gestão empresarial" para a Lins Ferrão & Cia Ltda. Esta empresa nunca teve empregados e seus sócios são exatamente os mesmos da Lins Ferrão & Cia Ltda.; o Contribuinte, e todos os demais sócios-diretores, continuaram exercendo as mesmas atividades e os mesmos cargos na direção de sua própria empresa, porém, desde 01/12/1998, mas, ao mesmo tempo, passaram a exercer os cargos na condição de "profissionais indicados" pela empresa contratada; a partir de então, passou a receber rendimentos da empresa contratada, como lucros distribuídos, e declarados



como isentos; como esses rendimentos resultam do trabalho pessoal do contribuinte e dos outros sócios na mesma situação, na condição de sócio-diretor da mesma, os rendimentos recebidos foram considerados como tributáveis pelo imposto de renda na pessoa física, ensejando o presente lançamento de ofício.

Os rendimentos auferidos estão demonstrados em parte nas planilhas apresentadas pela Lins Ferrão & Cia Ltda. que evidenciam os valores pagos a cada diretor, incluindo o contribuinte, e no demonstrativo dos rendimentos tributáveis que explicita a apuração dos valores atribuídos ao interessado.

Foi aplicada a multa de ofício qualificada, tendo em vista que a operação realizada revela indícios de tratar-se de simulação, por meio da qual o Contribuinte teria visado colocar-se em situação que lhe seria mais favorável, consoante se depreende da ata de reunião de diretoria de 30/11/1998.

Impugnação

O Contribuinte apresentou a impugnação de fls. 847/892 na qual aduz, em síntese:

- que existia legítimo interesse na constituição de uma personalidade jurídica integrada pelos sócios das Lojas Pompéia que originariamente desempenhavam papéis de administradores;

- que todos os membros da "Pompéia Participações" efetivamente prestaram serviços à "Lojas Pompéia", mas não se confunde a sociedade prestadora de serviços com a prestação de serviços pessoais;

- que não se desconhece a inovação de alguns autores na proposta de um conceito intermediário, o da "*elusão tributária*", destinado a abarcar simulações envolvendo fraude à lei ou simulação através de negócios jurídicos aparentemente válidos, em oposição à noção de estrita "*evasão*", onde apenas compreender-se-iam os descumprimentos frontais à legislação;

- que neste caso não se vislumbra prejuízo prático na inserção das hipóteses deste chamado comportamento "*elusivo*" dentro de um conceito ampliado de *evasão*, mantendo, assim, correspondência com a majoritária tradição doutrinária e jurisprudencial;

- que a evasão fiscal, portanto, representa conduta ilícita do sujeito passivo da relação tributária que, de maneira direta ou indireta - neste último caso, usando expedientes de fraude à lei, simulação ou dolo, descumpra a legislação tributária, já a elisão fiscal constituir-se-ia nas práticas que, sem contrastar com o ordenamento jurídico, permitiriam ao contribuinte o alcance de uma economia tributária lícita, sujeitando-o, por meio de um planejamento prévio a um regime tributário mais favorável;

- que no caso presente, equivoca-se a Receita Federal ao classificar como ilícitos atos que configuram, inequivocamente, *elisão fiscal* e não conduta evasiva;

- que de nenhuma forma a constituição de sociedades destinadas à gestão da "Lojas Pompéia" pode ser tida como *ficícia, simulada ou fraudulenta*, visto que seus objetivos reais são estritamente correspondentes aos objetivos declarados, os serviços contratados são

realmente prestados e, para tanto, nunca foi empregado qualquer tipo de recurso irregular ou que se pudesse configurar em fraude à lei;

- que apenas operou-se a reengenharia - permitida pela legislação - da condução dos negócios, refletida na criação de uma nova sociedade gestora, que de maneira adequadamente planejada, alcançou-se uma economia tributária desejada e não proibida pelo ordenamento jurídico;

- que não se constata qualquer divergência entre a intenção declarada e a intenção real dos agentes seja na constituição das sociedades gestoras, seja na contratação procedida com a "Lojas Pompéia";

- que todo o procedimento foi claro e todos os atos efetivamente realizados, como é inconteste que existiram as prestações dos serviços contratados;

- que o suposto "negócio aparente" nunca escondeu qualquer espécie de "negócio subjacente" e o objeto da constituição das sociedades gestoras foi realizado e o objeto da contratação entre a "Lojas Pompéia" e as sociedades gestoras também, de fato, ocorreu;

- que a legislação não veda que se constituam sociedade com a finalidade de prestar serviços de gestão, tampouco há empecilho à contratação de pessoa jurídica para operar a gestão de empresas como as "Lojas Pompéia";

- que não há que se confundir a personalidade jurídica de uma sociedade com a personalidade física de seus sócios integrantes, sendo este um equívoco primário na seara do Direito Privado;

- que caso houvesse falha no recolhimento de parcela do IRPF do autuado, referente à percepção de valores característicos de pró-labore, conforme argumentos utilizados no relatório da ação fiscal, em tal situação, indevida e ilegítima seria a cobrança do tributo, bem como a aplicação de multa diretamente sobre o "contribuinte", vez que a responsabilidade pelo recolhimento do mencionado imposto é da fonte pagadora, e não do beneficiário da renda;

- que os dispositivos legais que tratam da multa de ofício qualificada trazem expressa a necessidade da configuração do "evidente intuito de fraude" para incidência da penalidade mais gravosa, fixada em 150% sobre o valor devido aos cofres públicos;

- que resta claro que a conclusão dos agentes é equivocada, visto que inexistente fraude nem tampouco conluio no caso em exame, pois não se encontram elementos específicos indicadores de fraude na atuação do contribuinte ou mesmo das pessoas jurídicas envolvidas nos procedimentos ora examinados;

- que o respeito à *capacidade contributiva* e a *vedação ao confisco* alcançam as multas fiscais, na melhor interpretação do Direito Tributário, de sorte que se apresenta abusiva a multa fixada em 150% ou ainda em 75% sobre o valor supostamente devido pelo autuado;

- que tais valores comprometem significativamente o patrimônio do contribuinte e de sua família e se baseiam em um não-recolhimento fundado na boa-fé.

Por fim, o Contribuinte formula pedido nos seguintes termos:



a) Seja reconhecida a regularidade dos procedimentos do Autuado, no caso presente, inexistindo, de sua parte, qualquer falta para com a Receita Federal;

b) Como consequência do reconhecimento acima mencionado, seja desconstituído o crédito tributário lançado através do auto de infração lavrado em procedimento fiscal (MP F 1010200/00190/05);

c) Caso não seja este entendimento do(s) Ilustre(s) Julgador(es), seja reconhecida a ilegitimidade passiva do Autuado para figurar na presente ação fiscal, vez que, o recolhimento do Imposto de Renda a que se refere é de responsabilidade da Fonte pagadora, não constituindo o Autuado parte de tal relação jurídico-tributária;

d) Subsidiariamente, seja declarada a inexistência de simulação ou fraude na situação posta, para fins de aplicação de eventuais penalidades tributárias;

e) Seja reconhecida como natureza confiscatória e abusiva a aplicação das multas previstas no art. 44 da Lei 9.430/96, ao caso presente;

j) Em qualquer dos casos anteriores, ocorrendo desconstituição do lançamento procedido através do auto de infração ou mesmo operando-se a redução do débito constituído, fixando-se valor inferior a R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais), seja revogado o termo de arrolamento de bens.

Decisão de Primeira Instância

A DRJ-PORTO ALEGRE/RS julgou procedente o lançamento, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que não se pode desconsiderar que as pessoas físicas e/ou jurídicas têm o direito de celebrar os mais variados atos negociais e procurar a redução de custos e a obtenção de lucros, realizando o chamado planejamento econômico-financeiro ou planejamento fiscal, onde através de formas jurídicas válidas é obtida a economia pretendida;

- que, no entanto, para a consecução desse planejamento é defesa a utilização de atos simulados para evitar a incidência tributária, sendo inadmissível que os negócios sejam fraudulentos, dolosos ou simulados com o propósito de reduzir ou excluir a incidência de tributos;

- que há nos autos provas concretas de simulação, como se verifica pelos documentos constantes do processo que demonstram que o Impugnante e todos os demais sócios da Lins Ferrão & Cia. Ltda., a partir de 01/12/1998, constituíram e contrataram uma nova empresa para prestar serviços de gestão empresarial, empresa essa que recebeu os pagamentos dos serviços, mas esses valores foram pagos diretamente ao autuado e aos demais sócios;

- que deve ser ressaltado, também, que o contribuinte e os demais sócios-diretores da Lins Ferrão & Cia. Ltda. continuaram atuando e exercendo seus cargos na diretoria da referida empresa e recebendo os pagamentos pelos serviços prestados diretamente da mesma, todavia, a partir de 1º/12/1998, o "pro-labore" que recebiam correspondente aos seus



cargos, passou a ser tratado para fins fiscais e contábeis como receita de serviços da nova empresa, a qual, entretanto, não realizou nenhuma movimentação financeira nas contas contábeis "caixa" ou "bancos";

- que a nova empresa contabilizou a distribuição dos valores pagos aos sócios, através de débitos na conta "Adiantamento de lucros" tendo o interessado declarado os valores recebidos pelos serviços comprovadamente prestados à empresa como lucros distribuídos, isentos de tributação;

- que esse repasse, inclusive, foi realizado antecipadamente, mediante adiantamentos em dinheiro ou para pagamento de despesas pessoais, além de depósitos dos saldos em contas bancárias dos sócios, sendo que no caso específico da empresa "Pompéia Participações", nota-se que a contabilidade indica que não houve nenhum recebimento efetivo de recursos;

- que de conformidade com os elementos integrantes do processo, constata-se que a empresa Pompéia Participações e Serviços Ltda. registrou distribuição antecipada de lucros na medida que não recebia os valores faturados, os quais eram, em grande parte, repassados diretamente aos seus sócios, que também eram diretores das "Lojas Pompéia" e o restante utilizado para quitar os tributos incidentes sobre o faturamento;

- que, da mesma forma, cada sócio-diretor tinha um determinado valor mensal a receber, pago em parte mediante adiantamentos durante o mês, em dinheiro, cheque, depósito na conta, ou mediante a quitação de despesas pessoais e esses adiantamentos reduziam o valor mensal devido a cada sócio-diretor, o qual era depositado na conta bancária deste;

- que os adiantamentos pagos aos sócios-diretores foram nominados de "pro-labore" nos documentos da própria empresa e cada um dos diretores recebia uma importância mensal fixa, conforme as planilhas apresentadas;

- que, por conseguinte, os rendimentos pagos ou creditados ao interessado caracterizam-se como rendimentos do trabalho da pessoa física, posto que são originários da retribuição do trabalho individual e pessoal prestado pelo Impugnante;

- que diante dos fatos relatados no trabalho fiscal e observados nos autos, verifica-se que todas as circunstâncias apontam para a ocorrência de omissão de rendimentos tributáveis do trabalho prestado como sócio-diretor, de vez que o trabalho pessoal realizado pelo autuado, na função de diretor da empresa Lojas Pompéia foi remunerado mediante pagamentos e créditos de valores que não foram oferecidos à tributação do imposto de renda da pessoa física e que tais valores foram declarados, incorretamente, como lucros distribuídos;

- que levando-se em consideração que os rendimentos recebidos pelo autuado são originários do trabalho individual e pessoal, chega-se à conclusão que tais rendimentos recebidos por serviços prestados por diretores e sócios de sociedades de qualquer espécie são tributáveis pelo imposto de renda da pessoa física, consoante determinam os artigos 37, 38 e 43 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99;

- que a vontade de contratar empresa para prestar serviços de gestão empresarial e assessoramento administrativo a Lins Ferrão & Cia. Ltda. (Lojas Pompéia) não foi real e visou tão somente colocar os sócios-diretores em situação que lhes seria tributariamente mais favorável;



- que o conteúdo dos atos jurídicos praticados não foi o indicado nos instrumentos em que eles se formalizaram e, portanto, houve simulação;

- que considerando que a remuneração recebida pelo interessado foi, de fato, a título de serviço pessoal prestado, tais rendimentos devem ser tributados na declaração de ajuste anual da pessoa física nos anos-calendário correspondentes, conforme disposto na legislação retrocitada;

- que quanto à responsabilidade pelo recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte, a administração tributária vem observando o entendimento consubstanciado no Parecer Normativo SRF nº 01, de 24 de setembro de 2002;

- que nos casos em que a retenção pela fonte pagadora é mera antecipação do devido, quando a fiscalização tributária constata o não recolhimento na fonte, posteriormente à entrega da declaração de IRPF, esse imposto, bem como os juros de mora e multa de ofício pelo seu não recolhimento, são exigíveis do contribuinte pessoa física, não da fonte pagadora;

- que o auto de infração foi lavrado no ano de 2005, posteriormente à entrega de suas declarações de IRPF relativas aos anos-calendário de 2000 a 2004, sendo exigível do beneficiário dos rendimentos, portanto, o imposto omitido, acrescido de juros de mora e multa de ofício;

- que os atos praticados pelo autuado, conforme descrito no Relatório da Ação Fiscal, demonstram o propósito deliberado de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da real ocorrência do fato gerador, obtendo como resultado a redução do montante do tributo devido, materializando a hipótese prevista no art. 71 da Lei n.º 4.502, de 1964;

- que não se trata de atos isolados, mas reiteradamente praticados pelo autuado com expressivos valores omitidos, o que afasta a hipótese de erro eventual, de ordem meramente material, passível de tributação sem a caracterização de qualquer intuito fraudulento;

- que o procedimento adota evidência o consciente intuito de pagar menos tributos e enquadra-se perfeitamente na hipótese prevista na citada Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, art. 71, como sonegação fiscal;

- que, portanto, correto o procedimento da fiscalização em aplicar a multa qualificada de 150% sobre as omissões apuradas, conforme disposto no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/1996;

- que quanto às alegações de confisco, de violação do princípio da capacidade contributiva e da razoabilidade, e do percentual da multa de ofício aplicada em patamares excessivos, a vedação do art. 150, IV da Constituição Federal visa evitar o excesso de carga tributária, que implique no comprometimento da capacidade contributiva dos contribuintes, mas não existe um patamar pré-definido pela legislação tributária que permita dizer que um tributo tem ou não efeito confiscatório, cabendo essa valoração ao legislador ou, mediante provocação, ao Poder Judiciário;

- que, em primeiro plano, pode-se dizer que o princípio do não-confisco é uma limitação imposta pelo legislador constituinte ao legislador infraconstitucional, não podendo

este último instituir tributo que tenha efeito confiscatório, onerando excessivamente o contribuinte e, em segundo plano, o princípio dirige-se, eventualmente, ao Poder Judiciário, que deve aplicá-lo no controle difuso ou concentrado da constitucionalidade das leis;

- que, portanto, não se pode dizer que o princípio esteja direcionado à administração tributária, submetida que é ao princípio da legalidade, não podendo se esquivar à aplicação de lei editada conforme o processo legislativo constitucional;

- que a autoridade lançadora não deve nem pode fazer um juízo valorativo sobre a oportunidade e conveniência do lançamento, que é rigidamente regrado pela lei, ou, no dizer do art. 3º do Código Tributário Nacional (Lei na 5.172/1966) - CTN, é atividade administrativa plenamente vinculada;

- que o que é determinante para a efetivação do lançamento é a ocorrência do fato gerador, que obriga a autoridade fiscal a constituir o crédito tributário, calculando a exigência de acordo com a lei vigente à época do fato, conforme o art. 142 do CTN;

- que o princípio que norteia a imputação dessa penalidade constitui-se em instrumento de desestímulo ao sistemático inadimplemento das obrigações tributárias e essa tem sido a linha adotada pelo Egrégio Conselho de Contribuintes;

- que de qualquer forma, a Delegacia de Julgamento não é foro adequado para a apreciação de alegações sobre a ofensa de princípios constitucionais;

Os fundamentos da decisão de primeira instância estão consubstanciados nas seguintes ementas:

RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA A TÍTULO DE TRABALHO PRESTADO - Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

SIMULAÇÃO. A simulação se caracteriza pela divergência entre o ato aparente - realização formal e o ato que se quer materializar - oculto. Assim, na simulação, os atos exteriorizados são sempre desejados pelas partes, mas apenas formalmente, pois materialmente o ato praticado é outro. Portanto, para fins de caracterizar, ou não, simulação, é irrelevante terem as partes verdadeiramente manifestado publicamente vontade de formalizar determinados atos por natureza lícitos, pois tal fato em nada influi sobre o cerne da definição de simulação, que é a divergência entre exteriorização e vontade. Para que não se configure simulação, é necessário mais que isso, é necessário que as partes queiram praticar esses atos.

SIMULAÇÃO E RENDIMENTOS DE "PROLABORE" - A realização de operações simuladas, com o objetivo de elidir o surgimento da obrigação tributária principal ou de gerar maiores vantagens fiscais, não inibe a aplicação de preceitos específicos da legislação de regência, bastando que, pela finalidade do ato ou negócio, sejam obtidos rendimentos submetidos à incidência do imposto de renda da pessoa física, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada.

RESPONSABILIDADE DE FONTE PAGADORA Quando a incidência na fonte tiver a natureza de antecipação do imposto a ser apurado pelo contribuinte, a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção e recolhimento do imposto extingue-se, no caso de pessoa física, no prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, e, no caso de pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA -. Caracterizada a ocorrência de simulação, cabível a qualificação da multa de ofício lançada.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

DECISÕES JUDICIAIS - EFEITOS

As decisões judiciais, à exceção das proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquele objeto da decisão.

Recurso

Cientificado da decisão de primeira instância em 23/05/2006 (fls. 923), o Contribuinte apresentou, em 16/06/2006, o recurso de fls. 926/972 no qual reitera e reforça, em síntese, as mesmas alegações e argumentos da impugnação, para, ao fim, formular pedido de reforma da decisão de primeira instância no sentido de:

a) Ver reconhecida a ilegitimidade passiva do Recorrente para figurar no pólo passivo da ação fiscal que resultou no auto de infração ora debatido, vez que o recolhimento do imposto de renda a que se refere é de responsabilidade da fonte pagadora, não constituindo o Recorrente parte da relação jurídico-tributária em questão;

b) Caso desacolhida a preliminar acima – hipótese – que se admite apenas a título de argumentação – declarar-se a regularidade dos procedimentos do Recorrente na presente situação, admitindo-se a inexistência de qualquer falta para com o Fisco Federal que justifique a subsistência da autuação;

c) Como consequência do reconhecimento acima mencionado, ver desconstituído o crédito tributário lançado mediante do auto de infração e confirmado pela decisão da 4ª Turma da DRJ/POA;

d) Subsidiariamente, como recomenda o princípio da prevenção, em caso de denegação dos pedidos anteriores, obter-se a constatação da inoccorrência dos pressupostos necessários (simulação ou fraude) para a aplicação de eventuais penalidades tributárias majoradas;

e) Seja reconhecida como de natureza confiscatória e abusiva a aplicação das multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430/96, ao caso presente.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

Fundamentação

Deixo assentado, inicialmente, que o fato de haver outros processos em que se discute matéria semelhante ao deste ou mesmo relacionado aos mesmos fatos, não implica na necessidade de julgamento em conjunto dos feitos. Não se trata neste caso de hipótese de procedimentos decorrente ou reflexos ou situação em que o destino dado a um processo deva se vincular ao do outro.

É certo que o julgamento de processos versando sobre os mesmos fatos em câmaras diferentes podem, em tese, implicar em decisões distintas. Essa, contudo, é uma possibilidade sempre presente quando se tem múltiplos órgãos julgando matérias semelhantes, de modo que não se justifica a Câmara declinar de sua competência.

Anote-se, ainda, que a matéria em litígio restringe-se ao item 01 do auto de infração que versa sobre a omissão de rendimentos do trabalho prestado como sócio-diretor de empresa.

A questão a ser examinada gira em torno do exame da natureza dos rendimentos recebidos como contrapartida do trabalho realizado pelos sócios-diretores; se esses podem ser caracterizados como serviços da pessoa jurídica contratada, como pretende o Recorrente, ou se, dada a natureza personalíssima dos serviços, trata-se de rendimentos das pessoas físicas.

A matéria não é nova neste Conselho de Contribuinte e nem nesta Quarta Câmara, que vez por outra é instada a decidir em litígios decorrentes de lançamentos em que o Fisco, diante de situações em que contribuintes constituem empresas através das quais realizam contratos de prestação de serviços, procedimento rejeitado pelo Fisco nos casos em que os serviços são considerados de natureza pessoal, e, portanto, segundo o entendimento do Fisco, sujeitos à tributação das pessoas físicas.

No cerne dessa questão está a dualidade de regimes tributários, muito própria do imposto de renda, que, assim como outros impostos, podem ter contribuintes pessoas físicas e pessoas jurídicas, mas que, no caso específico do imposto de renda, além disso, a tributação de uns e de outros são marcadas por diferenças profundas, estruturais, nos critérios de apuração dos elementos essenciais da relação obrigacional tributária, em especial da base tributável. Diferenças essas tão acentuadas no caso do imposto de renda, tão cristalizada que é essa fronteira entre o IRPF e o IRPJ que muitas vezes se trata um e outro quase como se fossem impostos distintos, que sabemos não ser o caso.

Um primeiro ponto a se destacar é que no ordenamento jurídico tributário brasileiro não existe um imposto de renda das pessoas físicas e um imposto de renda das pessoas jurídicas, mas um único Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, cujo fato gerador está assim definido no art. 43 do CTN, *verbis*:



Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de:

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Essa diferenciação entre os regimes tributários das pessoas físicas e o das pessoas jurídicas se dá, no nosso ordenamento jurídico tributário, inteiramente, no nível da legislação ordinária. Quer dizer, nem a Constituição nem, como se viu acima, o Código Tributário Nacional fazem qualquer menção expressa a respeito desse tema.

Em voto anterior, no recurso nº 144929 tive oportunidade de analisar detidamente a legislação pertinente a essa matéria. Peço vênha para reproduzir aqui as conclusões a que cheguei, *verbis*:

“Um exame da legislação do Imposto de Renda, já desde o Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, demonstra, com clareza, que esta tem, sistemática e coerentemente, feito essa distinção levando em conta, precisamente, propriedade ou posse do bem produtor da renda e a natureza da renda auferida.

O Decreto-Lei nº 5.844, de 1943 já fazia claramente essa distinção, senão vejamos:

Art. 1º As pessoas físicas domiciliadas ou residentes no Brasil que tiverem renda líquida anual superior a vinte e quatro mil cruzeiros (Cr\$ 24.000,00), apurada de acordo com este Decreto-lei, são contribuintes do imposto de renda, sem distinção de nacionalidade, sexo, idade, estado ou profissão. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 8.430, de 24.12.1945)

Parágrafo único. São também contribuintes as que perceberem rendimentos de bens de que tenham a posse, como se lhes pertencessem, de acordo com a legislação em vigor.

Art. 18 Constitui rendimento líquido, em cada cédula, a diferença entre o rendimento bruto e as deduções cedulares.

Parágrafo único. Quando não for solicitada dedução ou quando esta não tiver cabimento, tomar-se-á como líquido o rendimento bruto declarado.

Na cédula "D" eram classificados os rendimentos não compreendidos nas demais cédulas, aí incluindo-se os rendimentos de prestação de serviços, que por sua pertinência com a matéria ora em exame transcrevo a seguir o artigo correspondente do referido Decreto-Lei:

Art. 6º Na cédula "D" serão classificados os rendimentos não compreendidos nas outras cédulas, tais como:

- a) honorários do livre exercício da profissão de médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, contador e de outras que se lhes possam assemelhar. (Redação dada pela Lei nº 154, de 1947).*
- b) proventos de profissões, ocupações e prestação de serviços não comerciais;*
- c) remunerações dos agentes, representantes e outras pessoas que, tomando parte em atos de comércio, não os pratiquem, todavia, por conta própria;*
- d) emolumentos e custas dos serventuários de justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros, quando não forem remunerados exclusivamente pelos cofres públicos;*
- e) corretagens e comissões dos corretores, leiloeiros e despachantes, seus prepostos e adjuntos;*
- f) lucros da exploração individual de contratos de empreitada unicamente de labor, qualquer que seja a natureza, quer se trate de trabalhos arquitetônicos, topográficos, terraplenagem, construções de alvenaria e outras congêneres, quer de serviços de utilidade pública, tanto de estudos como de construções;*
- g) ganhos da exploração de patentes e invenção, processos ou fórmulas de fabricação, quando o possuído auferir lucros sem as explorar diretamente (redação dada pela Lei nº 154, de 1947);*
- h) (Suprimido pela Lei nº 154, de 1947).*

Já a tributação das pessoas jurídicas foi tratada do seguinte modo no Decreto-Lei nº 5.844, de 1943:

Art. 27 As pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no Brasil, que tiverem lucros apurados de acordo com este decreto-lei, são contribuintes do imposto de renda, sejam quais forem os seus fins e nacionalidade.

§ 1º Ficam equiparadas às pessoas jurídicas, para efeito deste decreto-lei, as firmas individuais e os que praticarem, habitual e profissionalmente, em seu próprio nome, operações de natureza civil ou comercial com o fim especulativo de lucro.

§ 2º As disposições deste artigo aplicam-se a todas as firmas e sociedades, registradas ou não.

Note-se que as atividades de natureza civil ou comercial praticadas com o fim especulativo de lucro, mesmo que por pessoas físicas e por firmas individuais, isto é, firmas ou sociedades, "registradas ou não", devem ser tributadas por contribuintes pessoas jurídicas; já os salários, honorários do livre exercício de profissões, proventos de ocupações ou prestação de serviços não comerciais, etc. devem ser tributados como rendimentos de pessoas físicas. Com isso, a legislação claramente adota, na distinção entre contribuintes pessoas físicas e contribuinte pessoas jurídicas, a natureza da renda. Isto é, os lucros, entendidos este como produto da atividade comercial

e/ou especulativa, são tributados como imposto de renda de pessoas jurídicas; os rendimentos decorrentes do trabalho pessoal são tributados como rendimentos de pessoas físicas.

Essa definição permanece até os dias de hoje. Está assim definida no Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99:

Art. 2º - As pessoas físicas domiciliadas ou residentes no Brasil, titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e ganhos de capital, são contribuintes do imposto de renda, sem distinção na nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão (Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, art. 1º, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 43, e Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, art. 4º).

§ 1º São também contribuintes as pessoas físicas que perceberem rendimentos de bens de que tenham a posse como se lhes pertencessem, de acordo com a legislação em vigor (Decreto nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, art. 1º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 45).

§ 2º O imposto será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 85 (Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, art. 2º)".

Art. 146. São Contribuinte do imposto e terão seus lucros apurados de acordo com este Decreto (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 27):

I – as pessoas jurídicas (Capítulo I);

II – as empresas individuais (Capítulo II);

§ 1º As disposições deste artigo aplicam-se a todas as firmas e sociedades, registradas ou não (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 27, § 2º).

§ 2º As entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falência sujeitam-se às normas de incidência do imposto aplicável às pessoas jurídicas, em relação às operações praticadas durante o período em que perdurarem os procedimentos para a realização de seu ativo e o pagamento do passivo (Lei nº 9.430, de 1996, art. 60).

§ 3º As sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos aos exercício de profissões legalmente regulamentada são tributadas pelo imposto de conformidade com as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas (Lei nº 9.430, de 1996, art. 55).

§ 4º As empresas públicas e as sociedades de economia mista, bem como suas subsidiárias, são contribuintes ns mesmas condições das demais pessoas jurídicas (CF. art. 173, § 1º, e Lei nº 6.264, de 18 de novembro de 1975, arts. 1º a 3º).

§ 5º As sociedades cooperativas de consumo, que tenham por objeto a compra e fornecimento de bens aos consumidores, sujeitam-se às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de

competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas (Lei nº 9.432, de 1997, art. 69).

§ 6º Sujeitam-se à tributação aplicável as pessoas jurídicas o Fundo de Investimento Imobiliário nas condições previstas no § 2º do art. 752 (Lei nº 9.779, de 1999, art. 2º).

§ 7º Salvo disposição em contrário, a expressão pessoa jurídica, quando empregada neste Decreto, compreende todos os contribuintes a que se refere este artigo.

Art. 150. As empresas individuais, para 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 da Seção II deste Capítulo (Decreto-lei nº 1.831, 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, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, 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"),

III – agentes, representantes e outras pessoas sem vínculo empregatício que, tomando parte em atos de comércio, não os pratiquem, todavia, por conta própria (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "c");

IV – serventuários da justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "d");

V – corretores, leiloeiros e despachantes, seus prepostos e adjuntos (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "e");

VI – exploração individual de contratos de empreitada unicamente de labor, qualquer que seja a natureza, quer se trate de trabalhos arquitetônicos, topográficos, terraplanagem, construções de alvenaria e outros congêneres, quer de serviços de utilidade pública, tanto de

estudos como de construções (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 6.º, alínea "f");

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 n.º 5.844, de 1943, art. 6.º, alínea "g").

Art. 219. A base de cálculo do imposto, determinada segundo a lei vigente na data de ocorrência do fato gerador, é o lucro real (Subtítulo III), presumido (Subtítulo IV) ou arbitrado (Subtítulo V), correspondente ao período de apuração (Lei n.º 5.172, de 1966, arts. 44, 104 e 144, Lei n.º 9.891, de 1995, art. 26, e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 1.º).

Parágrafo único. Integram a base de cálculo todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorra de ato ou negócio que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto (Lei n.º 7.450, de 1985, art. 51, Lei n.º 8.981, de 1995, art. 76, § 2.º, e Lei n.º 9.430, de 1996, arts. 25, inciso II, e 27, inciso II)."

O Decreto-lei n.º 2.397, de 1987 introduziu um regime especial de tributação para as sociedades civis de profissões legalmente regulamentadas, admitindo a apuração do resultado na pessoa jurídica, sem a incidência do imposto na pessoa jurídica, porém determinando a distribuição automática dos resultados, de acordo com a participação de cada sócio na sociedade, ao fim de cada período de apuração, com a incidência do imposto na pessoa física. A seguir transcrevo o próprio Decreto-Lei:

Decreto-Lei n.º 2.397, de 1987

Art. 1.º A partir do exercício financeiro de 1989, não incidirá o Imposto de Renda das pessoas jurídicas sobre o lucro apurado, no encerramento de cada período-base, pelas sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, registradas no Registro Civil das Pessoas Jurídicas e constituídas exclusivamente por pessoas físicas domiciliadas no País.

§ 1.º A apuração do lucro de cada período-base será feita com observância das leis comerciais e fiscais, inclusive correção monetária das demonstrações financeiras, computando-se:

I - as receitas e rendimentos pelos valores efetivamente recebidos no período-base;

II - os custos e despesas operacionais pelos valores efetivamente pagos no período-base;

III - as receitas, recebidas ou não, decorrentes da venda de bens do ativo permanente;

IV - o valor contábil dos bens do ativo permanentes baixados no curso do período-base;

V - os encargos de depreciação e amortização correspondentes ao período-base;

VI - as variações monetárias ativas e passivas correspondentes ao período-base;

VII - o saldo da conta transitória de correção monetária, de que trata o art. 3º, II, do Decreto-lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987.

§ 2º Às sociedades de que trata este artigo não se aplica o disposto no art. 6º do Decreto-lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987.

Art. 2º O lucro apurado (art. 1º) será considerado automaticamente distribuído aos sócios, na data de encerramento do período-base, de acordo com a participação de cada um dos resultados da sociedade.

1º O lucro de que trata este artigo ficará sujeito à incidência do Imposto de Renda na fonte, como antecipação do devido na declaração da pessoa física, aplicando-se a tabela de desconto do Imposto de Renda na fonte sobre rendimentos do trabalho assalariado, exceto quando já tiver sofrido a incidência durante o período-base, na forma dos §§ 2º e 3º.

2º Os lucros, rendimentos ou quaisquer valores pagos, creditados ou entregues aos sócios, mesmo a título de empréstimo, antes do encerramento do período-base, equiparam-se a rendimentos distribuídos e ficam sujeitos à incidência do Imposto de Renda na fonte, na data do pagamento ou crédito, como antecipação do devido na declaração da pessoa física, calculado de conformidade com o disposto no parágrafo anterior.

3º O Imposto de Renda retido na fonte sobre receitas da sociedade de que trata o art. 1º poderá ser compensado com o que a sociedade tiver retido, de seus sócios, no pagamento de rendimentos ou lucros.

Convém ressaltar, ainda, que a partir de janeiro de 1996, os lucros pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado passaram a não sofrer tributação, na fonte e na declaração e que, a partir da Lei nº 9.430, de 1996, as sociedades civis passaram a ter o mesmo regime de tributação das demais sociedades. Essa mudança legislativa foi introduzida pela Lei nº 9.249, de 1995, no seu artigo 10, *caput*, *verbis*:

Art. 10 – Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do Imposto sobre a Renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo de Imposto sobre a Renda do Beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

Já a Lei nº 9.430, de 1996 assim dispôs sobre as sociedades civis:

Art. 55. As sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada de que trata o art. 1º do Decreto-lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, passam, em relação aos resultados auferidos a partir de 1º de janeiro de 1997, a ser tributadas pelo imposto de renda de conformidade com as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

Note-se que, com a combinação das regras do art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995 com o art. 55 da Lei nº 9.430, de 1995, a partir de 1º de janeiro de 1997, os resultados das sociedades civis de profissões legalmente regulamentadas passaram a ser tributados apenas nas pessoas jurídicas, assim como os resultados das demais pessoas jurídicas.

Dessa análise conclui naquela oportunidade, e mantenho a mesma convicção agora, que são contribuintes do imposto de renda como pessoas jurídicas as firmas individuais e as sociedades, inclusive as sociedades civis de profissões legalmente regulamentadas, registradas ou não, que obtiverem renda produzida pelo exercício de atividade civil ou comercial com o objetivo especulativo de lucro ou, no caso das sociedades civis, em decorrência do exercício regular da profissão regulamentada, sendo este, o lucro (real, presumido ou arbitrado) e não outro tipo de renda qualquer, a base de cálculo do imposto; são contribuintes pessoas físicas as pessoas naturais que auferirem rendimentos e proventos diversos, que não sejam produto do exercício regular de atividade comercial ou especulativa de lucro, como rendimentos do trabalho assalariado, exercício individual de profissão, prestação de serviços não comerciais, etc.

Feita essa digressão, passo ao exame do caso presente.

O lançamento se refere a rendimentos pagos pela empresa Lins Ferrão & Cia Ltda. formalmente à empresa Pompéia Participações e Serviços Ltda. pelo serviço de assessoramento administrativo e gestão empresarial prestado pelo Recorrente e outras pessoas, todas sócias de ambas as sociedades e diretores da primeira. Cumpre examinar, portanto, se estamos aqui diante de rendimentos sujeitos ao regime tributário próprio das pessoas físicas ou sujeitos ao regime tributário das pessoas jurídicas.

Pelo que foi acima exposto, resta evidente que se trata de rendimento sujeito à tributação pelo regime tributário próprio das pessoas físicas. A assessoria e gestão empresarial é típica atividade de natureza pessoal, mormente neste caso, em que a “cliente” é pessoa jurídica da qual os executores dos “serviços contratados” são sócios e diretores. Trata-se, portanto, de atividade de natureza absolutamente personalíssima. A pessoa que tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador é a pessoa física; o rendimento pago é produto do trabalho pessoal e não de uma atividade empresarial. O Contribuinte, portanto, é a pessoa física cujo trabalho é remunerado.

Assim, tendo o Fisco identificado que a contraprestação por essa atividade laboral foi paga a uma pessoa jurídica, nas condições relatadas acima, poderia e deveria requalificar os fatos para formalizar a exigência do imposto da pessoa física que, tendo a relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador, é a contribuinte, e com base no regime de tributação próprio das pessoas físicas.

Note-se que não se trata aqui de desconsiderar a personalidade jurídica da empresa Pompéia Participações e Serviços Ltda., mas tão-somente de requalificar os fatos, para a correta identificação do sujeito passivo da obrigação tributária.

Também não se trata de aplicação de norma antielisiva. Primeiramente, porque o procedimento do contribuinte de constituição de empresa para, em nome dela, realizar contrato de prestação de serviços, de natureza pessoal, não se caracteriza como elisão fiscal, pela simples razão de que não é lícito tal procedimento o que afasta o requisito fundamental da elisão, a licitude da conduta.

Por outro lado, ao exigir o tributo da pessoa física, o Fisco está apenas formalizando a exigência do efetivo sujeito passivo, como faria, por exemplo, no caso de rendimentos de pessoa jurídica pago indevidamente a uma pessoa física, ou por convenção particular, os rendimentos devidos a uma pessoa fossem pagas a um terceiro. Ao exigir o imposto do verdadeiro sujeito passivo o Fisco não está de modo algum desconsiderando a personalidade jurídica da terceira pessoa, seja ela física ou jurídica.

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 transmutar, 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 dúvidas de que, independentemente da liberdade que têm os particulares de poderem organizar seus negócios da forma como melhor lhes aprouver, 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.

Correto o procedimento fiscal, portanto, ao exigir da pessoa física, que efetivamente realizou o trabalho, de natureza personalíssima, o imposto devido sobre a remuneração paga pelo contratante como contraprestação pelos serviços contratados.

Deve-se considerar, entretanto, que se é lícito à autoridade administrativa requalificar os fatos para considerar como rendimentos das pessoas físicas os valores indevidamente declarados como receitas da pessoa jurídica, deve, ao fazê-lo, também considerar o tributo indevidamente pago pela pessoa jurídica. Nesse ponto, acompanhando decisões anterior desta e da 6ª Câmara (Acórdãos 104-18641 e 106-14.244).

Embora reconhecendo que a empresa da qual o Autuado é sócio e sua pessoa física são entidades distintas, como ressalta a decisão recorrida, não se pode desconsiderar o fato de que, no exato instante em que a Fazenda Nacional afirma que os valores lançados como receitas da pessoa jurídica são rendimentos da Pessoa Física, está reconhecendo que os tributos recolhidos pela pessoa jurídica sobre essas mesmas receitas eram indevidos. Ou, de outra forma, reconhecendo que parte do tributo que a Fazenda deveria receber foi efetivamente pago, ainda que por outra entidade ou com outra denominação.

Dir-se-á que a pessoa jurídica poderá pleitear a restituição do indébito. Tal solução, entretanto, não é razoável. Primeiramente, porque afronta o princípio da celeridade e economia processuais; depois, porque entre uma e a outra opção opera uma grande diferença na base de cálculo da multa de ofício, em desfavor do contribuinte, caso não se proceda a compensação. Finalmente, porque impor à empresa o ônus de, ao pleitear a restituição dos tributos e contribuições pagos, reconhecer que as receitas foram tributadas indevidamente na pessoa jurídica, contra suas próprias convicções, salvo se o pedido for formulado apenas após o trânsito em julgado na esfera administrativa e judicial, quando poderá sobrevir o término do prazo decadencial para pleitear a restituição, em prejuízo do contribuinte.

Note-se, por fim, que a multa de ofício deve ser aplicada sobre a "totalidade ou diferença de tributo ou contribuição", conforme dicção do *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Ora, no caso, de uma forma ou de outra, parte do imposto já foi pago e, portanto, a multa deve incidir apenas sobre a diferença.

Por todas essas razões, entendo que deve ser feita a compensação, antes da aplicação da multa de ofício, dos tributos e contribuições pagos pela empresa Pompéia Participações e Serviços Ltda, incidentes sobre as receitas consideradas na autuação como rendimentos da pessoa física do autuado.

Resta examinar, por fim, a qualificação da penalidade. A autoridade lançadora qualificou a multa de ofício por entender que o procedimento do contribuinte caracterizou a prática de simulação, conclusão a que também chegou a decisão de primeira instância.

Com a devida vênia, divirjo desse entendimento. No mesmo voto a que me referi anteriormente, em situação semelhante em que um prestador de serviço de natureza pessoal constituiu empresa para, em nome desta, passar a contratar, manifestei meu entendimento de que esse procedimento não configura a prática da simulação, mas apenas uma pretensão não acolhida pelo Fisco que, identificando a conduta, requalificou os fatos para exigir o tributo devido do verdadeiro sujeito passivo, a pessoa física.

O procedimento adotado pelo Contribuinte e pela empresa Pompéia Participações e Serviços Ltda. não caracteriza as situações previstas no art. 167, § 1º do Código Civil Brasileiro de 2002 (art. 102 do CC de 1916) como simulação, senão vejamos:

Art. 167. (...)



§ 1º Haverá simulação nos atos jurídicos quando:

I – aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II – contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III – os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Não vislumbro tenha ocorrido no caso nenhuma das hipóteses acima: os contratos foram efetivamente realizados entre as empresas Lins Ferrão & Cia Ltda. e a empresa Pompéia Participações e Serviços Ltda, os valores foram efetivamente recebidos pela empresa, os serviços foram prestados pela pessoas físicas sócias desta última e os "lucros" foram efetivamente distribuídos pela Pompéia Participações e Serviços Ltda. e recebidos pelo Autuado. Nada aí foi simulado. Ao contrário, de tudo foi dado conhecimento à Fazenda Nacional, mediante apresentação das declarações. Não se pode dizer, salvo por presunção, que essa conduta tenha tido o propósito de produzir um engano, pois os fatos ocorreram exatamente de acordo com os atos formais. O que ocorre, vale repetir, é que, pela natureza dos serviços, o contribuinte deveria ser a pessoa física do prestador e não a empresa, o que foi corrigido pelo lançamento.

Pela eventual redução do imposto devido, a penalidade cabível é a multa proporcional, no percentual de 75%, como ocorre em qualquer outra situação em que o contribuinte, por exemplo, faz uma dedução indevida ou classifica como isentos rendimentos tributáveis.

Por outro lado, a alegação de que a penalidade tem natureza confiscatória não merece prosperar. Independentemente de qualquer consideração sobre a incidência do princípio do não-confisco sobre as penalidades, tal afirmação se baseia em juízo subjetivo o qual o legislador já apreciou ao definir o percentual da penalidade, não cabendo ao julgador administrativo deixar de aplicar a lei, com base em juízo discricionário sobre os efeitos econômicos que teria sobre o Contribuinte. Na verdade, a alegação procura atingir a própria validade da norma em face de um princípio constitucional, matéria a qual os Conselhos de Contribuintes não são competentes para apreciar.

Essa questão foi discutida neste Conselho por muito tempo, pacificando-se o entendimento consubstanciado na seguinte súmula:

Súmula 1ª CC nº 2: O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Publicadas no DOU, Seção 1, dos dias 26, 27 e 28/06/2006, vigorando a partir de 28/07/2006).

Como se vê, a súmula aplica-se perfeitamente a este caso.

Conclusão

Ante o exposto, encaminho meu voto no sentido de conhecer do recurso e dar-lhe parcial provimento para:

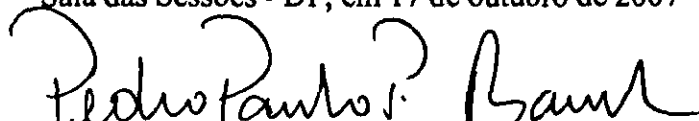


1) subtrair do imposto devido os valores correspondentes aos tributos pagos pela empresa Pompéia Participações e Empreendimentos Ltda. incidentes sobre as receitas consideradas na autuação como rendimentos da pessoa física do autuado;

2) subtrair da base de cálculo da multa de ofício os valores constantes do item anterior;

3) desqualificar a multa de ofício.

Sala das Sessões - DF, em 17 de outubro de 2007


PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA