

MINISTÉRIO DA FAZENDA

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 11040.001405/2005-28
Recurso nº 154.641 Voluntário
Acórdão nº 2102-00.447 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de dezembro de 2009
Matéria IRPF
Recorrente CARMEM LUIZA CONTER FERRÃO
Recorrida 4ª TURMA DA DRJ-PORTO ALEGRE (RS)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

RENDIMENTOS PAGOS POR FONTE PAGADORA - AUSÊNCIA DE RETENÇÃO DE IRRF - AUTUAÇÃO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO DO AUFERIMENTO DO RENDIMENTO - ILEGITIMIDADE DA FONTE PAGADORA PARA FIGURAR NO PÓLO PASSIVO DO IMPOSTO LANÇADO - SUJEIÇÃO PASSIVA DO BENEFICIÁRIO DO RENDIMENTO - Na situação aqui relatada, incide a Súmula 1ºCC nº 12, que tem a seguinte dicção: “*Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção*”.

IRPF - REMUNERAÇÃO PELO EXERCÍCIO DE PROFISSÃO, ATIVIDADE OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE NATUREZA NÃO COMERCIAL - PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE NATUREZA PERSONALÍSSIMA - TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA - Não há plausibilidade jurídica em defender a regularidade da constituição de empresa de prestação de serviço, por sócios ou controladores da empresa tomadora do serviço, para a venda de serviço de gestão administrativa unicamente à tomadora. Claramente seria uma sociedade cujo *affectio societatis* seria unicamente a redução do pagamento dos tributos incidentes sobre os rendimentos do trabalho percebidos pelos sócios da tomadora do serviço, e não uma atividade econômica específica, esta passível de prestação a um indeterminado número de tomadores. Ora, é notório que uma pessoa jurídica ou pessoa física equiparada à pessoa jurídica deve desempenhar uma atividade econômica que extrapole a mera prestação pessoal de trabalho, sob pena de subverter completamente o regime do contrato de trabalho previsto nas leis pátrias, pois se a tese do recorrente fosse acatada, nada impediria que qualquer grupo de trabalhadores, com vínculo pessoal e subordinação única e direta a uma pessoa jurídica, como no caso vertente, constituísse uma pessoa

jurídica, passando os rendimentos do trabalho a serem pagos diretamente a empresa e essa efetuando a distribuição de lucros aos sócios. A constituição de empresa da espécie é um cristalino abuso de direito, que tem o único fim de perseguir uma tributação menos gravosa em face daquela que incidiria sobre os rendimentos do trabalho. O que une tais sócios não é a prestação de uma atividade econômica, mas uma pretensa redução de carga tributária. Assim, 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 lhe seja atribuída.

MULTA QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO - Na época da prática das condutas reputada qualificadas, somente era justificável a exigência da multa qualificada, então prevista no artigo art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, quando o contribuinte tivesse procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. A constituição de empresa de prestação de serviço, por sócios ou controladores da empresa tomadora do serviço, para a venda de serviço de gestão administrativa unicamente à tomadora, objetivava unicamente reduzir a carga tributária incidente sobre os rendimentos do trabalho dos sócios, prática que foi rechaçada pela autoridade fiscal, não se podendo dizer, entretanto, que houve uma conduta dolosa para impedir a ocorrência do fato gerador ou o conhecimento desse por parte da autoridade fiscal.

EXCLUSÃO DOS VALORES PAGOS A TÍTULO DE TRIBUTAÇÃO NA PESSOA JURÍDICA PRESTADORA DO SERVIÇO DO IMPOSTO APURADO NA PESSOA FÍSICA - A BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE OFÍCIO DEVE SER O MONTANTE DO IMPOSTO APÓS A EXCLUSÃO DOS VALORES PAGOS NA PESSOA JURÍDICA PRESTADORA DO SERVIÇO - Apesar do equívoco de tributar os rendimentos do trabalho dos sócios na pessoa jurídica prestadora do serviço, deve-se aproveitar, na quantificação do imposto devido, os pagamentos feitos preteritamente ao início da ação fiscal, abatendo-os do imposto devido, remanescendo dessa forma um imposto de renda Na pessoa física minorado, que passa a ser a base de cálculo da multa de ofício.

CARÁTER CONFISCATÓRIO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO LANÇADO - PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS QUE OBJETIVAM A DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA - IMPOSSIBILIDADE NA VIA ADMINISTRATIVA - Os princípios constitucionais são dirigidos ao legislador, ou mesmo ao órgão judicial competente, não podendo se dizer que estejam direcionados à Administração Tributária, pois essa se submete ao princípio da legalidade, não podendo se furtar em aplicar a lei. Não pode a autoridade lançadora e julgadora administrativa, por exemplo, invocando o princípio do não-confisco, afastar a aplicação da lei tributária. Isso ocorrendo, significaria declarar, *incidenter tantum*, a inconstitucionalidade da lei tributária que funcionou como base legal do lançamento (imposto e multa de ofício). Ora, é cediço que somente os órgãos judiciais têm esse poder. E, no caso específico do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, tem aplicação o art. 62 de seu Regimento Interno, que veda expressamente a declaração de inconstitucionalidade de leis, tratados, acordos internacionais ou decreto,

norma regimental que tem sede no art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Recurso Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de ilegitimidade passiva e, no mérito, por maioria, DAR parcial provimento para:

1) subtrair do imposto devido os valores correspondentes aos tributos pagos pelas empresas Pompéia Participações e Empreendimentos Ltda. e Lifepart 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) reduzir a multa de ofício de 150% para 75%.

Vencidas as Conselheiras Núbia Matos Moura que negava provimento ao recurso e Vanessa Pereira Rodrigues Domene que dava provimento ao recurso. Ausente justificadamente o Conselheiro Sandro Machado dos Reis.

GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS - Relator e Presidente.

EDITADO EM: 01/02/2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Núbia Matos Moura, Vanessa Pereira Rodrigues Domene, Rúbens Maurício Carvalho, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti e Giovanni Christian Nunes Campos.

Relatório

Em face do contribuinte Carmem Luiza Conter Ferrão, CPF/MF nº 412.582.230-15, já qualificado neste processo, foi lavrado, em 1º/12/2005, auto de infração (fls. 03 a 17), com ciência postal em 21/12/2005 (fls. 795), a partir de ação fiscal iniciada em 17/09/2005 (fls. 71). Abaixo, discrimina-se o crédito tributário constituído pelo auto de infração antes informado, que sofre a incidência de juros de mora a partir do mês seguinte ao do vencimento do crédito:

IMPOSTO	R\$ 139.135,84
MULTA DE OFÍCIO	R\$ 208.703,75

Ao contribuinte foi imputada uma omissão de rendimentos proveniente da remuneração recebida pelo trabalho prestado na condição de sócio-diretor de Pessoa Jurídica, nos anos-calendário 2000 a 2004, conduta essa apenada com multa de ofício de 150%.

Para explicitar a matéria tributária em discussão, colacionam-se excertos do Relatório da Ação Fiscal (fls. 18 a 20), *verbis*:

*Conforme detalhado adiante, o presente lançamento de ofício trata da constatação de que a Sra. Carmen Luiza Conter Ferrão recebeu rendimentos pela prestação pessoal de serviços, no exercício do cargo de Diretora da Divisão de Marketing e sócia da empresa Lins Ferrão & Cia Ltda. nos anos-calendário de 2000 até 2004, mas que tais rendimentos **não foram tributados pelo imposto de renda da pessoa física**, mas sim tributados por outras empresas.*

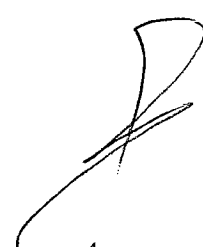
A partir de 01/12/1998 outras empresas foram contratadas para prestar serviços de “gestão empresarial” e “assessoramento administrativo” a Lins Ferrão & Cia Ltda., que, ao mesmo tempo, suspendeu o “pro labore” dos seus sócios-diretores, por deliberação dos mesmos.

*Antes, os rendimentos pagos a Sra. Carmem Luiza Conter Ferrão, doravante denominada simplesmente de “contribuinte”, eram considerados como sendo rendimentos do trabalho do sócio, ou seja, “pro labore”. A partir de 01/12/1998 a contribuinte e todos os demais sócios-diretores da Lins Ferrão & Cia. Ltda. constituíram e contrataram uma nova empresa para “prestar serviços de gestão empresarial”. A nova empresa contratada (que possui os **mesmos sócios** da contratante Lins Ferrão & Cia Ltda.) **não recebeu os pagamentos dos serviços, pois os valores foram pagos diretamente a contribuinte e demais sócios.***

*Tanto a contribuinte como os demais sócios-diretores da Lins Ferrão & Cia. Ltda. **continuaram atuando e exercendo seus cargos** na diretoria da empresa, e **recebendo os pagamentos** diretamente da mesma. Todavia, a partir de 01/12/1998, o “pro labore” que recebiam, correspondente aos seus cargos, passou a ser tratado, para fins fiscais e contábeis, como sendo receita de serviços da nova empresa, a qual **não registra nenhuma movimentação financeira contabilizada nas contas contábeis “caixa” ou “bancos”, pois não recebeu os valores.** A nova empresa contabilizou a distribuição dos valores diretamente aos sócios, através de débitos na conta “Adiantamentos de lucros”.*

*Por conseguinte, a essência do auto de infração lavrado reside na **natureza individual e pessoal** do trabalho e da prestação de serviços realizados pela contribuinte, e pelos demais sócios diretores, ao exercer cargo/função de direção e gestão de sua empresa Lins Ferrão & Cia Ltda.; e, portanto, que os rendimentos pagos ou creditados diretamente ao mesmo **caracterizam-se como rendimento do trabalho da pessoa física** (ou seja, “pro labore”), e não como receitas de prestação de serviços de pessoa jurídica.*

(...)



II- AS EMPRESAS DA CONTRIBUINTE E OS SEUS SÓCIOS e EX-SÓCIOS

A – Lins Ferrão & Cia. Ltda. – CNPJ Nº 87.345.021/0001-27

A empresa possui o nome fantasia de “**Lojas Pompéia**”, pelo qual doravante passa a ser denominada, e atua no comércio varejista de produtos têxteis, confecções, calçados, entre outros. Possui dezenas de filiais em várias cidades do Estado. A empresa opta pela tributação pelo regime do lucro real.

Com efeito, os valores pagos ou creditados aos sócios diretores, quer sejam tratados como “pro labore” ou como serviços de gestão empresarial, foram integralmente considerados como despesas operacionais pela “**Lojas Pompéia**”, reduzindo o lucro líquido sobre o qual incidiram a contribuição social e o imposto de renda.

(.....)

Os diretores possuem relação familiar entre si. De acordo com o contrato social, apenas os sócios-diretores **Lins Sperotto Ferrão e Valdemar Sperotto Ferrão** podem utilizar a firma social.

Em 27/04/2005 foi registrada na Junta Comercial alteração contratual (de 12/02/2004) pela qual a contribuinte e os outros sócios-diretores passaram a participar apenas de forma indireta do capital social da “**Lojas Pompéia**”, mediante subscrição de suas quotas em empresas “holdings”.

Apenas os sócios Lins S. Ferrão e Valdemar S. Ferrão continuaram participando diretamente do capital social, além da sua participação indireta, via “holdings”. Fundamental destacar que a contribuinte e todos os demais diretores (exceto quanto ao sócio falecido em 2002) continuaram exercendo os respectivos cargos de diretores da “Lojas Pompéia” após a sua saída da sociedade, ou seja, são diretores mas não são sócios e nem tampouco empregados da empresa.

B- Pompéia Participações e Serviços Ltda. – CNPJ Nº 03.066.951/0001-51

A empresa foi constituída no dia 30/11/1998, e tem por objeto a participação social em outras sociedades, administração de negócios e a gestão empresarial de outras sociedades, tendo optado pela tributação pelo regime do lucro presumido.

A empresa, doravante denominada simplesmente de “**Pompéia Participações**”, é composta exatamente pelos mesmos sócios-diretores da “Lojas Pompéia” relacionados na tabela anterior (alguns foram sócios até 27/04/2005). Da mesma forma que a empresa “**Lojas Pompéia**”, de acordo com o contrato social, apenas os sócios **Lins Sperotto Ferrão e Valdemar Sperotto Ferrão** podem utilizar a firma social.

De acordo com a contabilidade da “**Pompéia Participações**”, a empresa não participa de outras empresas, e, de 01/01/2000 até 31/12/2003 sua única operação foi o faturamento dos serviços à “**Lojas Pompéia**”.

Os registros contábeis efetuados pela empresa envolvem apenas o faturamento, a tributação do faturamento e o crédito dos valores restantes aos sócios, como antecipação de lucros. A certeza no lucro era tal que a empresa contabilizou a distribuição antecipada dos lucros junto com o faturamento, sem sequer aguardar a apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro presumido, que ocorreu somente ao final de cada trimestre.

Importante observar que esta empresa registrou distribuição antecipada de lucros na medida que **não recebia** os valores faturados, os quais foram, em grande parte, **repassados diretamente aos seus sócios**, que também eram sócios-diretores da “**Lojas Pompéia**”, e o restante utilizado para quitar os tributos incidentes sobre o faturamento.

C – Lifepart Ltda. CNPJ nº 02.614.992/0001-72

A empresa tem por objeto a **participação em outras empresas**, excetuadas as de responsabilidade solidária; **aplicações em investimentos e empreendimentos**, inclusive imobiliários; **importação e exportação de artigos para vestuário**, optando pela tributação pelo regime de lucro presumido.

A empresa, doravante denominada simplesmente de “**Lifepart**”, é uma “**holding**” pois possui cotas da “**Lojas Pompéia**”, e é composta e administrada pelos seguintes sócios e respectivos cargos/funções.

(.....)

Todos são familiares, sendo que os três primeiros sócios também são, ou foram à época, sócios da “**Lojas Pompéia**” e da “**Pompéia Participações**”, e são os únicos que atuam na administração do negócio da família. (Grifos do original)

Segundo consta do mesmo Relatório da Ação Fiscal, foram tomados os seguintes procedimentos para desnaturar os rendimentos de *pro labore* para isentos, estes decorrentes de distribuição de lucros das empresas prestadoras de serviço, *verbis*:

1º - Eliminação do “*pro labore*” na empresa tributada pelo lucro real

Todos os então sócios e também diretores da “**Lojas Pompéia**” fizeram **uma reunião de diretoria no dia 30/11/1998**, conforme ata registrada na Junta Comercial (folha 110), na qual decidiram reduzir o próprio “*pro labore*” pois, “*in verbis*”:

Tendo em vista que os altos encargos fiscais e previdenciários que oneram a remuneração dos diretores desta sociedade e considerando as alternativas legais oferecidas pelas leis tributárias, sobretudo aquelas que permitem a substituição do *pro labore* por distribuição de lucros isenta de tributos, recomenda-se a redução de



6

referida rubrica, estabelecendo-se em R\$ 2.905,00 (dois mil novecentos e cinco reais) mensais, que serão distribuídos de comum acordo entre os diretores.

2º - Criação de uma nova empresa, tributada pelo lucro presumido

Todos os então sócios da “Lojas Pompéia” constituíram, no mesmo dia da reunião de diretoria em que todos participaram – 30/11/1998, a empresa “Pompéia Participações”, com objeto social de prestar serviços de gestão empresarial (folhas 296/273).

3º - Contratação da nova empresa para prestar serviços de “gestão empresarial e assessoramento administrativo” para a empresa tributada pelo lucro real

A empresa “Lojas Pompéia” contrata, no dia 02/12/1998, a nova empresa “Pompéia Participações”, para prestar serviços de gestão empresarial e assessoramento administrativo, a partir do dia anterior, 01/12/1998, por dois anos (folhas 259/260).

O contrato foi assinado pelos sócios Lins Sperotto Ferrão, representando “Lojas Pompéia”, e Valdemar Sperotto Ferrão, representando “Pompéia Participações”.

A “Pompéia Participações” passou a emitir mensalmente Notas Fiscais de Prestação de Serviços contra a “Lojas Pompéia”, referentes aos serviços de gestão empresarial e assessoramento administrativo.

Em 2000, o contrato foi renovado até 2002, porém as Notas Fiscais de Prestação de Serviços continuaram sendo emitidas também no ano de 2003, além de uma nota emitida no ano de 2004, pela prestação de serviços que não tinham mais previsão contratual (folhas 261/262).

A partir de 01/01/2004, os serviços passaram a ser prestados pelas “holdings” criadas pelos sócios, no caso da contribuinte, a empresa “Lifepart”, conforme contrato assinado em 17/09/2003, que passou a emitir mensalmente Notas Fiscais de Prestação de Serviços. Contudo, tais atividades não fariam parte de seu objeto social (folhas 274/275).

Nota-se que o Sr. Sperotto Ferrão, assinou este contrato por ambas as partes (folhas 264), ou seja, assinou como “CONTRATADA” e também como “CONTRATANTE”, conquanto seja representante das duas empresas.

4º - Contratadas tributam receitas de prestação de serviços pelo lucro presumido enquanto que os valores são contabilizados como despesas da contratante

As empresas contratadas que emitiram as Notas Fiscais, contabilizam tais receitas e tributam os valores com base no lucro presumido. A contratante, tributada pelo lucro real, registra como despesas operacionais os mesmos valores.



5º - Contratadas contabilizam a distribuição de "Antecipação de lucros" aos sócios

As empresas contratadas que emitiram as Notas Fiscais **não possuem movimentação financeira, pois não receberam os valores**. Assim, não registraram valores nas contas contábeis de "caixa" ou "bancos".

Os registros contábeis das "liquidações" das notas fiscais emitidas foram efetuados a **crédito** da conta de "**Clientes**" e a **débito** diretamente na conta "**Antecipação de Lucros**" aos sócios. Os valores distribuídos correspondem a quase totalidade das receitas, posto que as despesas verificadas basicamente são os tributos incidentes sobre a receita (PIS, COFINS, IRPJ e CSLL – Lucro Presumido). O restante é lucro distribuído.

IV – OS EFEITOS TRIBUTÁRIOS E PREVIDENCIÁRIOS

Através dos procedimentos antes resumidos, os sócios pretenderam substituir a tributação pelo imposto de renda incidente sobre a remuneração do trabalho nas suas pessoas físicas (até **27,5% do total pago aos sócios**), pela tributação menor aplicável às pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido (próxima de **10%**), sem prejuízo do aproveitamento de despesas operacionais na redução do lucro real tributável na "**Lojas Pompéia**".

Além da tributação menor na pessoa jurídica, os sócios também **pretenderam evitar o pagamento da contribuição previdenciária** devida pela empresa pagadora ao Instituto Nacional de Seguridade Social – INSS, à **razão de 20%** do montante pago aos sócios-diretores. E, a partir de abril de 2003, também foi evitada a contribuição previdenciária adicional, descontada dos beneficiários, no percentual de **11%** sobre o montante pago." (Grifos do original).

Concluiu a autoridade fiscal que houve a substituição dos rendimentos de *pro labore* que deveriam ter sido normalmente tributados pela figura de uma distribuição inexistente de lucros, com fins nos motivos que seguem (fls. 31 a 33), *verbis*:

- a) a empresa "**Pompéia Participações**" foi contratada **imediatamente após sua constituição**, possuindo **exatamente os mesmo sócios** da contratante "**Lojas Pompéia**", **nunca teve empregados**, bem como **não prestou qualquer outro serviço e não realizou qualquer outra atividade** no período de 2000 a 2003. Segundo os livros contábeis, o capital social integralizado da empresa é de R\$ 10,00 (dez reais), importância que permaneceu em Caixa em todo o período fiscalizado;
- b) **todas as empresas contratadas não possuem empregados** (folhas 255/258);
- c) **os livros contábeis e talões de notas fiscais de todas as empresas contratadas foram encontrados na sede da empresa contratante "**Lojas Pompéia**"** (folhas 293 e 359);
- d) a contribuinte exercia o cargo de Diretora da Divisão de Marketing da "**Lojas Pompéia**" antes da contratação das empresas e continuou



exercendo este mesmo cargo em todo o período fiscalizado e durante a fiscalização;

- e) a contribuinte recebia rendimentos de pro labore até o dia 30/11/1998, quando da contratação da "Pompéia Participação" (folhas 102/104);*
- f) todas as empresas contratadas nunca prestaram quaisquer outros serviços para outras empresas e não auferiram quaisquer outras receitas da prestação de serviços em todo o período, tendo emitido suas notas fiscais somente para a "Lojas Pompéia";*
- g) parte das empresas contratadas possui como seu endereço o mesmo endereço das próprias residências dos sócios da "Lojas Pompéia";*
- h) a contribuinte pagou contribuição previdenciária na condição de contribuinte individual, mesmo não tendo declarado nenhum rendimento de "pro labore" no período fiscalizado;*
- i) a "Lojas Pompéia" é sociedade limitada, tem administração familiar, sendo que os sócios possuem relação familiar, e conforme contrato social, mesmo os próprios herdeiros dos sócios só poderão participar da gestão da empresa após a concordância dos demais sócios;*
- j) ainda conforme contrato social, as cotas dos sócios não podem sequer ser transferidas ou cedidas a terceiros sem prévia anuência de todos os demais sócios;*
- k) a contribuinte e todos os demais sócios diretores continuaram a realizar suas atividades e funções na administração, e a exercer os seus cargos na diretoria da "Lojas Pompéia";*
- l) as empresas contratadas não receberam nenhum pagamento da contratante "Lojas Pompéia". Todos os valores foram pagos diretamente aos sócios-diretores. Até mesmo os tributos e demais compromissos devidos pelas contratadas foram quitados pela contratante como "adiantamento" àquelas;*
- m) foram emitidas notas fiscais de serviços sem previsão contratual, por parte da "Pompéia Participações" em todo o ano de 2003, período não previsto no contrato apresentado, e uma nota fiscal no ano de 2004, quando as contratadas já eram as "holdings" familiares;*
- n) a intenção da contribuinte não foi substituir o "pro labore" pela distribuição dos lucros da empresa "Lojas Pompéia", pois, para tanto, seria imprescindível alterar o contrato social daquela empresa, ou alterar os valores pagos aos diferentes sócios, tendo em vista que tais valores não são proporcionais à participação que cada um detinha no capital social, e o contrato social previa distribuição **proporcional** à participação social;*
- o) conforme as planilhas apresentadas, o espólio do sócio-diretor falecido no ano de 2002 parou de receber os valores mensais a partir de janeiro de 2003. Apenas os sócios-diretores remanescentes*

*continuaram recebendo os valores. Este fato reforça o entendimento de que os valores correspondem ao **trabalho realizado por cada um** ("pro labore"), pois o falecimento do sócio-diretor não poderia impedir o espólio ou herdeiros de receberem os lucros correspondentes às cotas que sócio falecido detinha na contratada "**Pompéia Participações**";*

- p) os **adiantamentos pagos aos sócios-diretores foram denominados de "pro labore" nos documentos das próprias empresas**, e cada sócio-diretor recebia uma importância mensal fixa, conforme as planilhas apresentadas, que era observada mediante abatimento dos adiantamentos concedidos durante o mês, quando do pagamento do saldo, de forma que nenhum diretor recebesse mais do que o previsto;*
- q) as empresas contratadas **não tiveram quaisquer custos ou despesas**, exceto quanto aos tributos incidentes sobre o faturamento, e distribuíram os lucros antecipadamente, antes da tributação pelo imposto de renda, que ocorria apenas ao final dos trimestres;*
- r) após a alteração do capital social da "**Lojas Pompéia**" promovida em 12/02/2004 (e registrada em 27/04/2005), surge a seguinte situação = **todos os diretores continuaram a exercer os mesmos cargos na direção da "Lojas Pompéia"**, porém **a contribuinte e parte dos diretores não são mais sócios** (só participaram através das "holdings") e também **não são empregados** desta empresa;*
- s) a administração e o uso da firma são prerrogativas exclusivas dos sócios Lins S. Ferrão e Valdemar S. Ferrão, conforme cláusula 7ª dos contratos sociais de 07/10/2002 e 12/02/2004. Logo, ambos obrigatoriamente teriam de ser "indicados" para os respectivos cargos, sob pena de a "**Lojas Pompéia**" não contar com nenhum diretor com poderes para representá-la e assinar documentos em nome desta." (Grifos do original)*

Por fim, a autoridade fiscal entendeu que a constituição das empresas prestadoras de serviço, a criação dessas pelas "Lojas Pompéia" e a emissão de documentário fiscal caracterizavam simulação, efetuando uma longa digressão no relatório sobre esse entendimento, clarificando o evidente intuito de fraude, o que justificaria o exasperamento da multa de ofício lançada (fls. 33 a 40).

Inconformado com a autuação, o contribuinte apresentou impugnação ao lançamento, dirigida à Delegacia da Receita Federal de Julgamento.

A 4ª Turma de Julgamento da DRJ-Porto Alegre (RS), por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento, em decisão de fls. 864 a 893, consubstanciada no Acórdão nº 10-8.902, de 12 de julho de 2006.

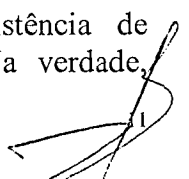
O contribuinte foi intimado da decisão *a quo* em 17/08/2006 (fls. 897). Irresignado, interpôs recurso voluntário em 28/08/2006 (fls. 899).

No voluntário, o recorrente alega, em síntese, que:

- I. para o caso vertente, patente a ilegitimidade passiva do autuado, já que somente a fonte pagadora poderia figurar como sujeito passivo da exação;



- II. a empresa Lins Ferrão & Cia Ltda., razão social das “Lojas Pompéia”, é uma empresa familiar que, com o passar dos anos e sucessão de seus fundadores, passou a ser controlada por *holdings*, como a Lifepart Ltda. e Dema Ferrão-Administração e Participações Ltda., nas quais foram agrupadas as gerações familiares mais novas dos fundadores Lins Sperotto Ferrão e Valdemar Sperotto Ferrão, e apenas marginalmente por sócios pessoas físicas também integrantes das *holdings*, isso a partir de 1998 (fls. 903 e 904). Já no tocante à “Pompéia Participações e Serviços Ltda.” (integrada apenas pelos sócios-gestores pessoas físicas das “Lojas Pompéia”, estes que se diferenciavam da totalidade dos demais integrantes das “Lojas Pompéia” e que tinham interesse em explorarem juntos, de forma societária, o conhecimento que detinham das operações de administração em uma grande rede de comércio varejista), esta foi contratada pelas “Lojas Pompéia” para fornecimento dos quadros de gestores dessa última, sendo absolutamente incabível a desconsideração da personalidade jurídica da prestadora de serviço citada, procedida pela fiscalização, ao imputar ônus tributários sobre os sócios da “Pompéia Participações e Serviços Ltda.” pelo recebimento dos pagamentos dos serviços entre as empresas citadas;
- III. vários fatos corriqueiros na prestação de serviço acima citada foram relacionados como indícios de irregularidades e o recorrente agora os rebate:
- a. não há qualquer anormalidade no fato de sociedade prestadora de serviço, como a “Pompéia Participações e Serviços Ltda.”, optar pela tributação pelo lucro presumido;
 - b. a “Pompéia Participações e Serviços Ltda.” não possuía empregados porque isso decorre da própria natureza do serviço de tal tipo de sociedade, nas quais há apenas os sócios como pessoas naturais envolvidas;
 - c. os Sócios da “Lojas Pompéia” não são idênticos aos sócios da “Pompéia Participações e Serviços Ltda.”, como quis fazer crer a fiscalização. A existência de sócios gestores e não-gestores faz nascer a necessidade da constituição de uma prestadora de serviços para administrar as “Lojas Pompéia”;
 - d. foi a própria autoridade fiscal que deu causa ao encontro da documentação das prestadoras de serviço nas “Lojas Pompéia”, ao intimar esta a apresentar a documentação contábil das contratadas, no que foi prontamente atendida pelo contador que realizava os procedimentos contábeis das prestadoras de serviço, sendo que a documentação dessas últimas ficava no escritório do contador Ilo Vieira dos Santos, já a empresa “Lojas Pompéia” armazenava seus documentos em sua própria sede;
 - e. equivocou-se a fiscalização ao considerar a existência de “natureza individual da prestação do trabalho”. Na verdade,



embaralharam-se os conceitos de “pessoalidade na prestação de serviço” e “serviço prestado na condição de autônomo pessoa física”, não havendo qualquer obstáculo na “pessoalidade” na prestação de serviços da “Pompéia Participações e Serviços Ltda.”;

- f. a empresa “Lojas Pompéia” pagou diretamente aos sócios-administradores (e cotistas da “Pompéia Participações e Serviços Ltda.”), com crédito em conta bancária das pessoas físicas, unicamente para economizar o pagamento da CPMF;
 - g. nada havia de anormal no fato de a firma social ser utilizada privativamente pelos sócios fundadores, Srs. Lins Sperotto Ferrão e Valdemar Sperotto Ferrão;
 - h. nada de irregular havia no fato da “Pompéia Participações e Serviços Ltda.” prestar serviços a um único cliente, as “Lojas Pompéia”.
- IV. o procedimento da autoridade lançadora fez *tabula rasa* dos critérios da autonomia privada, considerando ilegítimo e ilícito um bem-sucedido remanejamento estrutural da gestão das “Lojas Pompéia”, que resultou em uma lícita economia tributária para a sociedade e para seus gestores, sendo o que a doutrina chama de elisão fiscal (ou evasão lícita), inexistindo qualquer tipo de sonegação fiscal, simulação ou fraude;
- V. a conduta da recorrente em nenhum momento visou “enganar” a Fazenda Nacional sobre a ocorrência do fato gerador do tributo, daí descabendo qualquer idéia de fraude ou simulação, já que havia a finalidade lícita, propósitos verídicos e amplamente declarados, tendo, inclusive, a ata da reunião que definiu o planejamento sido registrada na Junta Comercial, tudo implicando na improcedência da multa de ofício qualificada;
- VI. a multa aplicada é abusiva e tem efeitos confiscatórios, vulnerando o princípio da capacidade contributiva, o que é vedado pela Constituição da República.

Este recurso voluntário compôs o lote nº 10, sorteado para este relator na sessão pública da Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Segunda Seção do CARF de 30/07/2009.

Voto

Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, Relator

Declara-se a tempestividade do apelo, já que o contribuinte foi intimado da decisão recorrida em 17/08/2006 (fls. 897), quinta-feira, e interpôs o recurso voluntário em 28/08/2006 (fls. 899), dentro do trintídio legal, este que teve seu termo final em 18/09/2006, segunda-feira. Dessa forma, atendidos os demais requisitos legais, passa-se a apreciar o apelo, como discriminado no relatório.

Controvérsia idêntica a aqui instaurada, em face de outros sócios das Lojas Pompéia, foi apreciada pela Primeira Turma da Segunda Câmara da Segunda Seção deste CARF, tendo como relator o Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, no julgamento dos recursos voluntários nºs 167.521 (recorrente Carlos Augusto da Silveira Ferrão) e 167.621 (recorrente Marco Antonio da Silveira Ferrão), quando lá decidiram por unanimidade de votos, desqualificar a multa de ofício e, por maioria, subtrair da base de cálculo o valor correspondente aos tributos pagos pela empresa Pompéia Participações, vencido o conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva que provia integralmente o recurso.

Assim, como razão para aqui decidir, peço vênha para colacionar o voto do Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa exarado no julgamento do recurso voluntário nº 167.521, *verbis*:

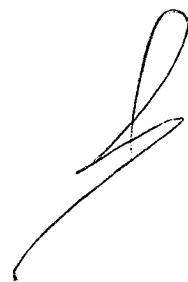
Deixo assentado, inicialmente, que o fato de haver outros processos em que se discute matéria semelhante ao deste ou mesmo relacionado aos mesmos fatos, não implica na necessidade de julgamento em conjunto dos feitos. Não se trata neste caso de hipótese de procedimentos decorrente ou reflexos ou de situação 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. Esta, contudo, é uma possibilidade sempre presente quando se tem múltiplos órgãos julgando matérias semelhantes, de modo que não há razão para a Turma declinar de sua competência em favor de outra turma.

A questão a ser examinada gira em torno da natureza dos rendimentos recebidos como contrapartida pelo trabalho realizado pelos sócios-diretores; se estes 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, que vez por outra é instado 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 da questão está a dualidade de regimes tributários, muito própria do imposto de renda, que, assim como outros impostos, podem ter contribuintes pessoas físicas e



peessoas 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 tratamos um e outro quase como se fossem impostos distintos.

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:

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 desta questão.

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

“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 contribuintes 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 ao 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 nas 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 nº 5.844, de 1943, art. 6º, 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 nº 5.844, de 1943, art. 6º, 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 nº 5.172, de 1966, arts. 44, 104 e 144, Lei nº 9.891, de 1995, art. 26, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).

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 nº 7.450, de 1985, art. 51, Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 25, inciso II, e 27, inciso II)."

O Decreto-lei nº 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 nº 2.397, de 1987

Art. 1º 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.

§ 1º 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 permanente 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 auferiram 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 refere-se 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 tributárias. 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 ao 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 anteriores 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 imporia 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 pelas 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 1ºCC 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.

Por óbvio, apesar de o voto acima fazer menção apenas aos pagamentos feitos à empresa Pompéia Participações e Serviços Ltda (pagamentos de 2000 a 2003), por óbvio aplica-se o mesmo entendimento aos pagamentos feitos à Lifepart Ltda., no ano-calendário 2004, já que a situação dos sócios beneficiários é em tudo idêntica em todo o período fiscalizado.

Por fim, como reforço ao acima transcrito do voto do Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, deve-se anotar que não há plausibilidade jurídica em defender a regularidade da constituição de empresa de prestação de serviço, por sócios ou controladores da empresa tomadora do serviço, para a venda de serviço de gestão administrativa unicamente à tomadora. Claramente seria uma sociedade cujo *affectio societatis* seria unicamente a redução do pagamento dos tributos incidentes sobre os rendimentos do trabalho percebidos pelos sócios da tomadora do serviço, e não uma atividade econômica específica, esta passível de prestação a um indeterminado número de tomadores.

Ora, é notório que uma pessoa jurídica ou pessoa física equiparada à pessoa jurídica deve desempenhar uma atividade econômica que extrapole a mera prestação pessoal de trabalho, sob pena de subverter completamente o regime trabalhista previsto nas leis pátrias, pois se a tese do recorrente fosse acatada, nada impediria que qualquer grupo de trabalhadores, com vínculo pessoal e subordinação única e direta a uma única pessoa jurídica, como no caso vertente, constituísse uma pessoa jurídica, passando os rendimentos do trabalho a serem pagos diretamente a empresa e essa efetuando a distribuição de lucros aos sócios. A constituição de empresa da espécie é um cristalino abuso de direito, que tem o único fim de perseguir uma tributação menos gravosa em face daquela que incidiria sobre os rendimentos do trabalho. O que une os sócios em tal situação não é a prestação de uma atividade econômica, mas uma pretensa redução de carga tributária. Assim, deve ser 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 lhe seja atribuída.

Ante o exposto, voto no sentido REJEITAR a preliminar de ilegitimidade passiva e, no mérito, DAR parcial provimento para:

1) subtrair do imposto devido os valores correspondentes aos tributos pagos pelas empresas Pompéia Participações e Empreendimentos Ltda. e Lifepart 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) reduzir a multa de ofício de 150% para 75%.

Sala das Sessões, em 04 de dezembro de 2009

Giovanni Christian Nunes Campos

