

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

Processo nº 11040 001407/2005-17
Recurso nº 158.275 Voluntário
Acórdão nº 2101-00.419 — 1^a Câmara / 1^a Turma Ordinária
Sessão de 02 de fevereiro de 2010
Matéria IRPF
Recorrente EDUARDO JARBAS LOBO DA CUNHA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - PRELIMINAR ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA

O contribuinte do imposto de renda é o adquirente da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou de proventos de qualquer natureza. A responsabilidade atribuída à fonte pagadora tem caráter apenas supletivo, não exonerando o contribuinte da obrigação de oferecer os rendimentos à tributação.

IRPF - AUSÊNCIA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA PELA FONTE PAGADORA - OMISSÃO DE RENDIMENTOS

Tributa-se na declaração de ajuste anual do IRPF os rendimentos recebidos de pessoas jurídicas incluídos no campo de incidência desse imposto, que foram recebidos acumuladamente, não submetidos à respectiva retenção pela fonte pagadora e nem oferecidos à tributação mensal pelo contribuinte.

TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA POR SERVIÇOS PRESTADOS COM A INTERMEDIAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA PARA TRANSMUDAR O FATO GERADOR

A prestadora dos serviços se fez compor pelos sócios e diretores da pessoa jurídica contratante, que, apesar de permanecerem como tal, deixaram de receber *pro labore*, ou a contraprestação pela gestão daquela primeira empresa, e passaram a figurar como sócios de uma segunda empresa, cujo único objetivo seria a gestão empresarial da primeira. 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 sujeito passivo, portanto, é a pessoa física cujo trabalho é remunerado.

1

ST

MULTA DE OFÍCIO - CONFIGURAÇÃO DE SITUAÇÃO QUALIFICADORA

As condutas descritas nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964, exigem do sujeito passivo a prática de dolo, ou seja, a deliberada intenção de obter o resultado que seria o impedimento ou retardamento da ocorrência do fato gerador, ou a exclusão ou modificação das suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

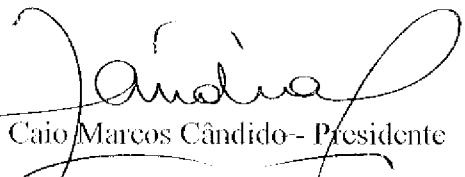
IMPOSTO DEVIDO - MULTA DE OFÍCIO - BASE DE CÁLCULO

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 de ofício sobre o crédito tributário assim apurado.

Recurso Parcialmente Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em REJEITAR a preliminar de ilegitimidade passiva e, no mérito, em DAR provimento PARCIAL ao recurso para subtrair do imposto lançado os valores correspondentes aos tributos recolhidos pela pessoa jurídica Pompéia Participações e Serviços Ltda. incidentes sobre as receitas consideradas na autuação como rendimentos da pessoa física lançada, nos termos do voto da Relatora.


Caio Marcos Cândido - Presidente


Ana Neyle Olímpio Holanda - Relatora

EDITADO EM: 14.FEV.2011

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Caio Marcos Cândido, Ana Neyle Olímpio Holanda, Alexandre Naoki Nishioka, Robinson Passos de Castro e Silva e Gonçalo Bonet Allage. Ausente, momentaneamente, o Conselheiro José Raimundo Tosta Santos.

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração referente a imposto sobre a renda das pessoas físicas (IRPF), por meio do qual se exige do sujeito passivo acima identificado o montante de R\$ 159.279,44, a título de imposto, acrescido de multa de ofício equivalente a 150% do valor do tributo apurado, além de juros de mora.

2. O período objeto da análise fiscal foram os anos-calendário 2000 a 2004, exercícios 2001 a 2005.

3. Deram suporte à exação os artigos 1º a 3º, e §§, da Lei nº 7.713, de 22/12/1988, artigos 1º a 3º da Lei nº 8.134, de 27/12/1990, artigo 1º da Lei nº 9.887, de 07/12/1999, e artigo 1º da Medida Provisória nº 22, de 2002, convertida na Lei nº 10.451, de 10/05/2002.

4. Os fatos que motivaram o procedimento fiscal encontra-se enunciado no Relatório de Ação Fiscal (fls. 18 a 46), nos seguintes termos:

Conforme detalhado adiante, o presente lançamento de ofício trata da constatação de que o Sr. Eduardo Jarbas Lobo da Cunha receberam rendimentos pela prestação pessoal de serviços, no exercício do cargo de Diretor da Divisão do Centro de Processamento e sócio 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” à Lins Ferrão & Cia Ltda, que, ao mesmo tempo, suspendeu o “pro labore” dos seus sócios-diretores, por deliberação dos mesmos

Antes, os rendimentos pagos ao Sr. Eduardo Jarbas Lobo da Cunha, doravante denominado simplesmente de “contribuinte”, eram considerados como sendo rendimentos do trabalho do sócio, ou seja, “pro labore”. A partir de 01/12/1998 o 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 receberam os pagamentos dos serviços, pois os valores foram pagos diretamente ao contribuinte e demais sócios.

Tanto o contribuinte quanto 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 “Adiantamento 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 pelo contribuinte, e pelos demais sócios diretores, ao exercer cargo/função de direção e gestão da 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* (destaques do original)

5. Em contraposição ao lançamento, o sujeito passivo apresentou a impugnação de fls. 807 a 852.

6. Levado o litígio a análise, os membros da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre (RS) acordaram por dar o lançamento como procedente, com base em fundamentos que podem ser resumidos na ementa a seguir transcrita:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005

Ementa RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA A TÍTULO DE TRABALHO PRESTADO – Constituem rendimento bruto todo 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.

Salvo disposições de lei em contrário, as convenções, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostos à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes

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 influí 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 não apenas formalmente, mas também materialmente.

SIMULAÇÃO E RENDIMENTOS DE “PRO-LABORE” – 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 lhe seja dada.



RESPONSABILIDADE DA 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 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 constitucionalidade das normas legais, não se constituem em norma geral, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

Lançamento Procedente

7. Intimado aos 31/07/2006, o sujeito passivo, irresignado, interpôs, tempestivamente, recurso voluntário, para o que impetrou Mandado de Segurança, no sentido de deixar de apresentar o arrolamento de bens exigido pelo artigo 33, § 2º, do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, com as alterações da Lei nº 10.522, de 19/07/2002, cuja sentença de primeiro graus concedeu a segurança.

8. Na petição recursal o sujeito passivo apresenta, em síntese, os argumentos de defesa a seguir enumerados:

I - em preliminar, a ilegitimidade passiva do autuado, vez que a responsabilidade pelo recolhimento do IRPI seria da fonte pagadora, mediante retenção, e não do beneficiário da renda;

II - a sociedade Lins Ferrão & Cia Ltda., tomadora dos serviços de gestão, que tem como nome de fantasia Lojas Pompéia, é uma empresa familiar, que atua no comércio varejista;

III - entretanto, nem todos os participantes da sociedade interessaram-se ou estão aptos a exercer atividades de gestão e optaram pela manutenção de sua participação na expectativa da distribuição dos lucros, sem atuar de forma direta na administração da organização;

IV - mostrou-se, então, necessária a constituição de sociedades detentoras de participações - as chamadas *holdings*, para reorganizar o quadro societário da Lojas Pompéia;

V - a ação fiscal buscou desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade Pompéia Participações e Serviços Ltda., integrada pelos antigos sócios-gestores das Lojas

Pompéia e pelas *holdings* Lifepart e Dema Ferrão, assim como da prestadora de serviços que a sucedeu, em base na suposta incompatibilidade existente entre seus quadros societários e a contratação, pela Lojas Pompéia, para prestação de serviços de gestão e assessoramento administrativo;

VI – o intermédio de uma pessoa jurídica facilitaria a fixação da remuneração pelos serviços prestados, sem a necessidade da deliberação de *pro labore*, vez que existia legítimo interesse na constituição de uma personalidade jurídica integrada por aqueles que originariamente desempenharam papéis de administradores na Lojas Pompéia, não havendo que se confundir a constituição de sociedade entre prestadores de serviços com a prestação de serviços pessoais;

VII – o grupo em questão diferenciava-se da totalidade dos integrantes da Lojas Pompéia e nada lhes impedia de explorarem juntos, sob forma societária, o conhecimento que definham das operações de administração em uma grande rede de comércio varejista;

VIII – por outro lado, o sujeito passivo tem direito assegurado pelo sistema constitucional tributário de organizar seus negócios da maneira que lhe for mais conveniente, respeitados os limites legais, e, na espécie, a estrutura mais vantajosa previa a organização de pessoas físicas, por meio de um ente jurídico personalizado, que habilitasse a prestação do serviço;

IX – de forma alguma, a constituição de sociedade destinadas à gestão da Lojas Pompéia pode ser tida como fictícia, simulada ou fraudulenta, visto que seus objetivos reais são estritamente correspondentes aos declarados, os serviços contratados são efetivamente prestados e, para tanto, nunca foi empregado qualquer tipo de recurso irregular ou que pudesse configurar fraude à lei;

X – também, não houve simulação, nem poderia considerar-se como tal as operações de gestão contratadas entre a Lojas Pompéia e a Pompéia Participações ou as controladoras que a sucederam, pois não se constata divergência entre a intenção declarada e a intenção real dos agentes e é incontestável a prestação dos serviços e o suposto negócio aparente nunca escondeu qualquer espécie de negócio subjacente, caso de simulação relativa;

XI – a caracterização de fraude requer, necessariamente, a ilicitude dos meios, o que não se verifica no caso presente, por isso, indevida a aplicação da multa qualificada, que é, também, confiscatória e abusiva.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda, Relatora

O recurso obedece aos requisitos para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

O objeto do presente processo é o lançamento para cobrança de valores referentes ao imposto sobre a renda das pessoas físicas (IRPF), acrescido de multa de ofício equivalente a 150% do valor do tributo apurado, além de juros de mora, nos anos-calendário 2000 a 2004, exercícios 2001 a 2005.



O sujeito passivo é sócio da empresa Lins Ferrão & Cia Ltda. e, a partir de 01/12/1998, juntamente com todos os demais sócios-diretores daquela empresa, constituiu uma nova empresa – Pompéia Participações e Serviços Ltda., que prestou “serviços de gestão empresarial” à primeira.

O autuado exerceu o cargo de Diretor da Divisão do Centro de Processamento da Pompéia Participações e Serviços Ltda., prestando serviços à empresa Lins Ferrão & Cia Ltda., de “gestão empresarial” e “assessoramento administrativo”, nos anos-calendário de 2000 até 2004, pelo que, os valores pagos foram tributados como receitas da empresa.

Ainda, os pagamentos dos serviços foram contabilizados como distribuição dos valores diretamente aos sócios, através de débitos na conta “Adiantamento de lucros”, não registrando movimentação financeira contabilizada nas contas contábeis “caixa” ou “bancos”.

Nestas circunstâncias, a fiscalização entendeu que o autuado exerceu a prestação pessoal de serviços, tributando os recebimentos como de pessoa física, por conseguinte, a essência do auto de infração lavrado reside na natureza individual e pessoal do trabalho e da prestação de serviços realizados pelo sujeito passivo, caracterizando-os como rendimentos do trabalho da pessoa física.

Cabe aqui que se analisem tais condições fáticas.

Cumpre examinar, portanto, se estamos aqui diante de rendimentos sujeitos à tributação própria das pessoas físicas ou que devam ser submetidos ao regime tributário das pessoas jurídicas.

Pelo que foi acima exposto, os serviços prestados dizem respeito a assessoria e gestão empresarial.

Até aqui, nada que se possa duvidar de que a prestação poderia se dar por uma pessoa jurídica, entretanto, na espécie, a prestadora dos serviços se fez compor pelos sócios e diretores da pessoa jurídica contratante, que, apesar de permanecerem como tal, deixaram de receber *pro labore*, ou a contraprestação pela gestão daquela primeira empresa, e passaram a figurar como sócios de uma segunda empresa, cujo único objetivo seria a gestão empresarial da primeira.

No caso presente, resta claro que 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 sujeito passivo, portanto, é a pessoa física cujo trabalho é remunerado, o que fica plasmado pela forma como os valores foram entregues diretamente aos sócios da empresa contratada, como “adiantamento de lucros”.

Evidente que o pagamento a terceiros, por meio de pessoa jurídica, pelas atividades que cumpre aos sócios desenvolver, pessoalmente, na gestão empresarial, constitui-se um artifício para se furtar da tributação.

Sob este pôrtico, deseso, em termos tributários, aos sócios reestruturarem seus negócios, com o fito de constituir empresa com o escopo de transmudar, do ponto de vista formal, os beneficiários dos rendimentos.

4

2

Observe-se que este entendimento não pode ser tido como intervenção na liberdade que têm os particulares de organizar seus negócios da forma como melhor lhes aprouver, que diz respeito à atividade negocial, o que exclui o direito à constituição de atos apenas com o propósito de modificar, artificialmente, o sujeito passivo das obrigações tributárias.

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 demarcar a sua correta situação.

Também não cabe falar de aplicação de norma antiejisiva, vez que o procedimento avistado, de constituição de empresa para, em nome dela, realizar contrato de prestação de serviços, efetivamente realizados pelos sócios, com o único fito de se furtar da tributação, resfoge à licitude, com a utilização de meios ilegítimos para se furtar do tributo, o que afasta o requisito fundamental da elisão.

Por tal, correta a imposição tributária na pessoa física do sócio da empresa constituída para evitar a subsunção do negócio praticado ao conceito normativo do fato gerador da obrigação tributária e a respectiva imputação dos seus efeitos jurídicos, quando resta demarcada apenas a intenção de que o pagamento do *pro labore*, pela administração da empresa de que continua sócio, seja disfarçado como prestação de serviços por uma terceira empresa, cujo único objetivo é realizar atividades típicas de administradores.

Neste contexto, alega o recorrente que, em sendo devido o imposto a responsabilidade pelo seu recolhimento seria da fonte pagadora, por isso, houvera erro na identificação do sujeito passivo, o que tornaria nulo o lançamento.

Partindo-se do entendimento de que se tratam os valores de rendimentos pagos a pessoa física, há que ser averiguada a responsabilidade pelo pagamento do tributo.

Acerca da responsabilidade tributária, dispõe o artigo 128 do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação tributária, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Por força do disposto no parágrafo único do artigo 45 do CTN, a lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos rendimentos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

A retenção do imposto sobre a renda na fonte foi tratada nas prescrições legais contidas nos artigos 99, 100, 101 e 103 do Decreto-Lei nº 5.844, de 23/09/1943, quando estes dispositivos eram específicos para disciplinar os casos dos artigos 95, 96 e 97 do mesmo diploma legal, da seguinte forma:

Art. 99. A retenção do imposto de que tratam os artigos 95 e 96, compete a fonte e será feita no ato do crédito ou pagamento do rendimento.

Art. 100. A retenção do imposto, de que tratam os artigos 97 e 98, compete à fonte, quando pagar, creditar, empregar, remeter ou entregar o rendimento.

Parágrafo único. Excetuam-se os seguintes casos, em que competirá ao procurador a retenção.

a) quando se tratar de aluguéis de imóveis;

b) quando o procurador não der conhecimento à fonte de que o proprietário do rendimento reside ou é domiciliado no estrangeiro.

Art. 101. As pessoas obrigadas a reter o imposto compete o recolhimento às repartições fiscais

()

Art. 103 – Se a fonte ou o procurador não tiver efetuado a retenção, responderá pelo recolhimento deste, como se houvesse retido.

Os dispositivos acima mencionados foram anteriores à Lei nº 5.172, de 25/10/1966 (CTN), entretanto, nos mesmos termos, o Decreto-Lei nº 1.814, de 28/11/1980, em seu artigo 1º, dispõe:

Art. 1º Os rendimentos do trabalho assalariado, inclusive a remuneração mensal correspondente à prestação de serviços paga a titulares, administradores ou dirigentes de pessoas jurídicas, estão sujeitos, a partir de 1º de janeiro de 1981, à retenção do imposto de renda na fonte, como antecipação, mediante aplicação de alíquotas progressivas de acordo com a seguinte tabela.

()

A Lei nº 7.713, de 22/12/1988, em seu artigo 7º, determinou que:

Art. 7º Ficam sujeito à incidência do imposto de renda na fonte, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei

I - os rendimentos do trabalho assalariado, pagos ou creditados por pessoas físicas ou jurídicas;

II - os demais rendimentos percebidos por pessoas físicas, que não estejam sujeitos à tributação exclusiva na fonte, pagos ou creditados por pessoas jurídicas.

§ 1º O imposto a que se refere este artigo será retido por ocasião de cada pagamento ou crédito e, se houver mais de um pagamento ou crédito, pela mesma fonte pagadora, aplicar-se-á a alíquota correspondente à soma dos rendimentos pagos ou creditados à pessoa física no mês, a qualquer título.

Entretanto, embora seja o imposto retido na fonte tributo devido mensalmente pelo beneficiário da renda, os valores dos rendimentos percebidos e da retenção, deverão ser

informados na declaração de ajuste anual para a determinação de diferenças a serem pagas ou restituídas, como determina a Lei nº 8.134, de 27/12/1990, dos artigos 1º, 2º, 9º e 11:

Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1991, os rendimentos e ganhos de capital percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados pelo Imposto de Renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta lei.

Art. 2º O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11

()

Art. 9º As pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou a restituir

Art. 11 O saldo do imposto a pagar ou a restituir na declaração anual (art. 9º) será determinado com observância das seguintes normas.

I - será apurado o imposto progressivo mediante aplicação da tabela (art. 12) sobre a base de cálculo (art. 10),

II - será deduzido o valor original, excluída a correção monetária do imposto pago ou retido na fonte durante o ano-base, correspondente a rendimentos incluídos na base de cálculo (art. 10),

III - o resultado será corrigido monetariamente (parágrafo único) e o montante assim determinado constituirá, se positivo, o saldo do imposto a pagar e, se negativo, o imposto a restituir.

Com efeito, no tocante aos rendimentos auferidos mensalmente, embora a sua tributação se dê à medida que foram percebidos, devem ser submetidos ao ajuste anual. Isto porque, somente ao final de cada exercício fiscal, estabelecido pela legislação tributária como o período de doze meses do ano, é possível definir a renda a ser submetida de forma “definitiva” à tributação, após efetuadas as deduções autorizadas por lei.

Assim, embora a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos se dê mensalmente, sendo tais rendimentos submetidos à tributação à medida que foram sendo percebidos, tais recolhimentos são apenas antecipações do que for devido na declaração anual de rendimentos, pois que o fato gerador do imposto sobre a renda das pessoas físicas, salvo nos casos de tributação definitiva, somente se perfaz ao final de cada ano-calendário, submetendo-se, o conjunto dos rendimentos à tributação pela tabela progressiva anual.

Este é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 584.195/PE, de lavra do Relator Ministro Franciulli Netto, cujo exerto se transcreve:

A retenção do imposto de renda na fonte cuida de menor antecipação do imposto devido na declaração anual de rendimentos, uma vez que o conceito de renda envolve necessariamente um período, que, conforme determinado na Constituição Federal, é anual. Mais a mais, é complexa a hipótese de incidência do aludido imposto, cuja ocorrência dá-se

apenas ao final do ano-base, quando poderá se verificar o último dos fatos requeridos pela hipótese de incidência do tributo

Desta forma, depreende-se que, o melhor entendimento para as normas que regem a tributação do IRPF é a de que a legislação determinou a obrigatoriedade, durante o ano-calendário, de o sujeito passivo submeter à tributação os determinados rendimentos de forma antecipada, cuja apuração definitiva somente se dará quando do acerto por meio da declaração de ajuste anual.

Sob este pórtico, tem-se que a responsabilidade da fonte pagadora não pode ser entendida como infinita e indeterminadamente no tempo e no espaço. Há que se ter um termo final a esta responsabilidade e, este termo final, materializa-se quando da entrega da declaração de ajuste anual, oportunidade em que o sujeito passivo direto da obrigação tributária, está obrigado a informar todos os rendimentos percebidos no ano-calendário, apurando se há saldo de imposto a pagar ou valor a ser restituído.

Portanto, após a data da entrega da declaração de ajuste anual, incabível a constituição de crédito tributário através do lançamento de imposto de renda na fonte na pessoa jurídica pagadora dos rendimentos. O lançamento, a título de imposto de renda pessoa física, se for o caso, há que ser efetuado em nome do sujeito passivo direto da obrigação tributária, ou seja, o beneficiário e titular da disponibilidade jurídica e econômica do rendimento, exceto no regime de exclusividade do imposto na fonte. A falta de retenção do imposto de renda na fonte pela fonte pagadora não exonera o beneficiário dos rendimentos da obrigação de incluí-los, para fins de tributação, na declaração de ajuste anual, do contrário a inclusão deverá ser efetuada de ofício pela autoridade fiscal.

Este tem sido o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, órgão uniformizador da jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, o que fica demarcado no Acórdão CSRF/01-05.026, de 09/08/2004, em Recurso Especial no Acórdão nº 106-128.643, cujo entendimento se resume na ementa a seguir transcrita:

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - ANTECIPAÇÃO - FALTA DE RETENÇÃO - LANÇAMENTO APÓS 31 DE DEZEMBRO DO ANO-CALENDÁRIO - EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA PELO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DEVIDO - Se a previsão da tributação na fonte se dá por antecipação do imposto devido na declaração de ajuste anual de rendimentos, e se a ação fiscal ocorrer após 31 de dezembro do ano do fato gerador, incabível a constituição de crédito tributário através do lançamento de imposto de renda na fonte, pessoa jurídica pagadora dos rendimentos.

Recurso especial negado.

Destaarte, não há a nulidade alegada no lançamento, pois efetuado em nome do sujeito passivo, que deveria ter oferecido os rendimentos à tributação, quando da declaração de ajuste anual.

Ultrapassada a preliminar, passamos à análise do mérito.

7

No mérito, a principal questão diz respeito à imposição ao lançamento da multa qualificada, equivalente a 150% do valor do tributo apurado.

Para que se averigüe a pertinência da penalidade, crucial que seja demarcada a existência ou não de dolo na prática dos atos que deram azo ao auto de infração.

Como antes reportado, a constituição de uma empresa para prestar serviços de administração à empresa original de que é sócio e administrador, deu-se com o fito único de fugir à tributação das pessoas físicas, sendo que o pagamento se deu por via de tributação de lucros da contratada.

Em tal situação fática está presente uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado, ou seja, ocorreu um negócio jurídico em que se verifica intencional divergência entre a vontade real e a vontade declarada, com o fim de fugir ao fisco, para uma tributação mais favorecida, por meio da distribuição de lucros.

Aqui se configura a simulação, como a tentativa de exprimir um ato jurídico que não corresponde à realidade, por meio de uma declaração falsa de vontade, situação prevista no artigo 167, § 1º do Código Civil Brasileiro de 2002, *litteris*:

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

Na espécie, vislumbro que a situação real enquadra-se na hipótese dos atos que contenham declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira, com o propósito de produzir um engano, pois os fatos verdadeiros não ocorreram de acordo com os atos formais, em que a *intentio facti* era iludir o fisco, e divergia da *intentio iuri*.

Os serviços referentes aos contratos firmados entre as empresas Lins Peirão & Cia Ltda. e a empresa Pompéia Participações e Serviços Ltda. foram efetivamente prestados pelos sócios da segunda empresa, também os valores não foram efetivamente recebidos pela empresa, e sim pelos sócios prestadores dos serviços.

Neste sentido, cabível a imposição da multa qualificada, para o que se exige a demarcação de evidente intuito de fraude como definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, *litteris*:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Da leitura dos dispositivos da Lei nº 4.502, de 1964, supra referidos, infere-se que as condutas descritas pela norma exigem do sujeito passivo a ação com dolo, ou seja, a deliberada intenção de obter o resultado que seria o impedimento ou retardamento da ocorrência do fato gerador, ou a exclusão ou modificação das suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Nesse sentido, o cerne do comportamento delituoso consiste na modificação das características da situação de fato ou situação jurídica que, ocorrendo, determina a incidência da norma tributária, com o escopo da redução do valor do tributo devido. Com efeito, a fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de subtrair, no todo ou em parte, a obrigação tributária.

É cabível a situação qualificadora quando restar caracterizada a presença de dolo, como um comportamento intencional, específico, de causar dano, utilizando-se de subterfúgios que escamoteiam a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária. Ou seja, o intuito doloso deve estar plenamente demonstrado na autuação, sob pena de não restarem evidenciadas as características da fraude, elementos indispensáveis para ensejar o lançamento da multa agravada.

Assim por ter praticado ato com a deliberada intenção de dar características diversas à situação que constitui o fato gerador do tributo devido, incorreu o sujeito passivo em conduta delituosa, cuja apuração de ofício deve vir acompanhada da multa qualificada.

Entretanto, no caso presente, há se trazer à baila o tratamento a ser dado aos tributo originalmente recolhidos, pela empresa “prestadora” dos serviços em questão, por meio da imposição sobre as receitas da pessoa jurídica.

Neste ponto, o antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, por meio dos Acórdãos nº 104-18641 e nº 106-14.244, houvera se manifestado no sentido de admitir a compensação dos tributos pagos pela pessoa jurídica, em razão das “receitas” pela prestação dos serviços, com aqueles efetivamente devidos pela pessoa física dos sócios.

Embora reconhecendo que a empresa e os seus sócios constituem entidades distintas, não se pode olvidar que, se o fisco entende que os valores apresentados como receitas da pessoa jurídica são, na realidade, rendimentos da pessoa física, reconhece que os tributos recolhidos pela pessoa jurídica sobre aquelas receitas foram indevidos.

O que resulta no reconhecimento de que parte do tributo devido fora efetivamente pago, ainda que por outra entidade ou com outra denominação.

Que não seja argumento contrário a tal procedimento a possibilidade de que a empresa possa pleitear a restituição do indébito, vez que tal procedimento incorreria em vários ônus, tanto para a pessoa jurídica como para a pessoa física.

Para a primeira, ter-se-iam as dificuldades de um processo, administrativo ou judicial, de pedido de restituição ou compensação de tributos, além da necessidade de observância do prazo decadencial para o pleito.

Para o segundo, porque a compensação deverá se operar antes da imposição da multa de ofício, o que representa significativa diferença de montante a recolher.

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

Forte no exposto, e de tudo que dos autos consta, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso 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.

Sala das Sessões, em 2 de fevereiro de 2010


Ana Neyle Olimpio Tolanda