



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

Processo nº 11040.001561/2005-99
Recurso nº 157.409 Voluntário
Acórdão nº 3805-00.001 – 5ª Turma Especial
Sessão de 19 de março de 2009
Matéria IRPF
Recorrente MARCELA FONTOURA FERRAO (HERDEIRA DE CLAUDIO JOSE FERRAO)
Recorrida 4ª TURMA/DRJ-PORTO ALEGRE/RS

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2001, 2002

IRPF. LANÇAMENTO FEITO APÓS A PARTILHA. Ocorrida a partilha dos bens deixados pelo contribuinte, eventual crédito tributário superveniente deve ser lançado contra os herdeiros, individualmente notificados.

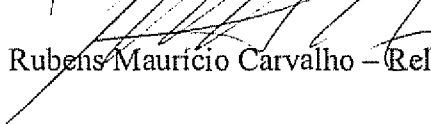
IRPF. CONSTITUIÇÃO DE EMPRESA COM ARTIFICIALISMO - DESCONSIDERAÇÃO E TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA. NECESSIDADE DA RECONSTITUIÇÃO DE EFEITOS VERDADEIROS - Caracterizado o artificialismo da prestação de serviços de administração de pessoa jurídica por empresa constituída por seus próprios sócios, cujo objetivo foi reduzir a carga tributária da pessoa física daqueles, cabível a tributação nas pessoas físicas dos sócios, a título de "pro labore". Todavia, se ao engendrar as operações artificiais, a empresa que pretensamente prestou os serviços foi tributada, ainda que por imposição de tributos diversos, deve ser concedida a compensação dos tributos já recolhidos, para que seja eficazmente recomposta a verdade material.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Quinta Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por maioria de votos, em DAR provimento PARCIAL ao recurso para admitir a compensação proporcional dos tributos pagos pela empresa desconstituída, nos termos do voto do Relator. Vencida a Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro que negava provimento ao recurso.


Ivete Malaquias Pessoa Monteiro - Presidente


Rubens Maurício Carvalho - Relator

FORMALIZADO EM: 03/02/2011

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Rubens Maurício Carvalho, Sandro Machado dos Reis e Sidney Ferro Barros.

Relatório

Para descrever a sucessão dos fatos deste processo até o julgamento na Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), adoto o relatório do acórdão de fls. 350 a 376 da instância *a quo, in verbis*:

Contra a contribuinte retro mencionada foi lavrado o Auto de Infração do Imposto de Renda de Pessoa Física de fls. 03/13, acompanhado do Relatório da Ação Fiscal de fls. 14/36, exigindo o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 15.488,76, a título de imposto de renda pessoa física acrescido de multa e dos juros de mora.

Introdução

Da ação fiscal resultou a constatação da seguinte irregularidade: - OMISSÃO DE RENDIMENTOS PROVENIENTES DA REMUNERAÇÃO RECEBIDA PELO TRABALHO PRESTADO NA CONDIÇÃO DE SÓCIO-DIRETOR DE PESSOA JURÍDICA. - Omissão de rendimentos tributáveis recebidos de pessoas jurídicas, provenientes de remunerações recebidas pelo trabalho prestado na condição de sócio-diretor, conforme detalhado no Relatório de Ação Fiscal.

Fundamentos do lançamento

A contribuinte é sucessora de Cláudio José Ferrão, falecido em 2002, e está sendo lançada de ofício considerando que o inventário foi encerrado em dezembro de 2003, mediante formal de partilha.

Estando encerrado o inventário, o lançamento de ofício está sendo efetuado nos sucessores (cônjuge meeiro e herdeiros), na proporção correspondente a participação de cada um na herança recebida, em observância ao previsto no artigo 23, inciso I, do RIR/99, e o artigo 131, inciso II, da Lei nº 5.172/66 - Código Tributário Nacional.

A fiscalização verificou que o Sr. Cláudio José Ferrão omitiu rendimentos tributáveis recebidos de pessoas jurídicas, provenientes de remunerações recebidas pelo trabalho prestado na condição de sócio-diretor de empresa. O Sr. Cláudio José Ferrão exerceu o cargo de diretor da empresa Lins Ferrão & Cia Ltda. além de ter sido SÓCIO da empresa.

Como remuneração do trabalho que exerceu na empresa o Sr. Cláudio José Ferrão havia recebido rendimentos tributados como "pró labore" até o dia 30/11/1998. A partir daquela data, juntamente com todos os demais diretores (e também sócios da empresa à época) o Sr. Cláudio José Ferrão constituiu outra empresa, Pompéia Participações e Serviços Ltda., que foi contratada para prestar serviços de "assessoramento administrativo" e "gestão empresarial" para a Lins Ferrão & Cia. Ltda. A Pompéia Participações nunca teve quaisquer empregados e possui exatamente os mesmos sócios da Lins Ferrão & Cia. Ltda., os quais teriam sido "indicados" para prestar serviços de gestão a esta. Ou seja, o Sr. Cláudio José Ferrão, e todos os demais sócios-diretores, continuaram exercendo as mesmas atividades e os mesmos cargos na direção de sua própria empresa, porém, desde 01/12/1998, teria exercido o cargo na condição de "profissional indicado" pela empresa contratada. Por ter contratado outra empresa para "indicá-lo" para exercer cargo de diretor de sua própria empresa, o Sr. Cláudio José Ferrão passou a declarar os rendimentos até então tributáveis ("pro labore") como rendimentos isentos (lucros distribuídos pela contratada).

Na medida que os valores pagos ao contribuinte remuneraram o trabalho pessoal do Sr. Cláudio José Ferrão na administração de sua empresa, na condição de sócio-diretor da mesma, estes são tributáveis pelo imposto de renda na pessoa física, ensejando o presente lançamento de ofício que contemplou os anos-calendário de 2000 e 2001, não atingidos pela decadência.

A contratação de pessoa jurídica para prestar serviços de "gestão" e "assessoramento" não apresentou qualquer efeito real (as mesmas pessoas continuaram exercendo os mesmos cargos), revelando indícios de tratar-se de ato simulado, pelo qual o Sr. Cláudio José Ferrão teria visado tão somente colocar-se em situação que lhe seria fiscalmente mais favorável, consoante se depreende da ata de reunião de diretoria de 30/11/1998 (ver cópia à folha 103).

Os rendimentos auferidos estão demonstrados em parte nas planilhas apresentadas pela Lins Ferrão & Cia. Ltda. (folhas 160/161), que demonstram os valores pagos a cada diretor, incluindo o Sr. Cláudio José Ferrão, e no demonstrativo dos rendimentos tributáveis (folhas 037), que demonstra também a apuração dos valores atribuídos ao Sr. Cláudio José Ferrão.

Enquadramento legal

Arts. 1º a 3º e parágrafos da Lei nº 7.713/1988; arts. 1º a 3º da Lei nº 8.134/1990; art. 43 do RIR/1999; art. 1º da Lei nº 9.887/1999 e art. 1º da Medida Provisória nº 22/2002 convertida na Lei nº 10.451/2002.

Multa

Em virtude do falecimento do Sr. Cláudio José Ferrão, e do lançamento de ofício nos sucessores, está sendo aplicada a multa de 10% prevista no artigo 964, inciso I, alínea "b" do RIR/99, em observância ao preceituado pelo artigo 23, parágrafo 1º, do RIR/99.

Impugnação

Não se conformando com o lançamento, a sucessora do contribuinte apresentou impugnação, através de procuradores devidamente habilitados, argumentando, em resumo, que:



- a Lojas Pompéia configura o que se poderia qualificar, hoje, como uma tradicional “empresa familiar” no comércio varejista, ou seja, uma sociedade criada e mantida, maioritariamente, por membros de uma mesma família e cujo capital e controle permanecem, de forma significativa, nas mãos deste mesmo grupo unido por laços de parentesco;

- promoveu-se, assim, a sensata separação entre os papéis de sócios e de gestores. O intermédio de uma pessoa jurídica, no caso presente, facilita a fixação da remuneração pelo serviço prestado, sem a necessidade de deliberações acerca de *pró-labore*;

- existia, portanto, legítimo interesse na constituição de uma personalidade jurídica integrada pelos sócios que originariamente desempenharam papéis de administradores na “Lojas Pompéia”, ligados por vínculos de parentesco e afinidade. Todos os membros da “Pompéia Participações” efetivamente prestaram serviços à “Lojas Pompéia”, porém, não há que se confundir a constituição de sociedade entre prestadores de serviços com a prestação de serviços pessoais;

- não se desconhece a inovação de alguns autores na proposta de um conceito intermediário, o da “*elusão tributária*”, destinado a abarcar simulações envolvendo fraude à lei ou simulação através de negócios jurídicos aparentemente válidos, em oposição à noção de estrita “*evasão*”, onde apenas compreender-se-iam os descumprimentos frontais à legislação. Entretanto, não vislumbramos prejuízo prático na inserção das hipóteses deste chamado comportamento “*elusivo*” dentro de um conceito ampliado de *evasão*, mantendo, assim, correspondência com a majoritária tradição doutrinária e jurisprudencial;

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

- no caso presente, equivoca-se a Receita Federal ao classificar como ilícitos atos que configuram, inequivocamente, caso de *elisão fiscal* e não de conduta evasiva. De forma alguma a constituição de sociedades destinadas à gestão da “Lojas Pompéia” pode ser tida como *fictícia, simulada ou fraudulenta*, visto que seus objetivos reais são estritamente correspondentes aos objetivos declarados, os serviços contratados são realmente prestados e, para tanto, nunca foi empregado qualquer tipo de recurso irregular ou que se pudesse configurar em fraude à lei. Apenas operou-se a reengenharia - permitida pela legislação - da condução dos negócios, refletida na criação de uma nova sociedade gestora. Com isso, de maneira adequadamente planejada, alcançou-se uma economia tributária desejada e não proibida pelo ordenamento jurídico;

- não se constata qualquer divergência entre a intenção declarada e a intenção real dos agentes - seja na constituição das sociedades gestoras, seja na contratação procedida com a “Lojas Pompéia”. Todo o procedimento foi claro e todos os atos efetivamente realizados. É incontestável que existiram as prestações dos serviços contratados. O suposto “negócio aparente” nunca escondeu qualquer espécie de “negócio subjacente”. O objeto da constituição das sociedades gestoras foi realizado. O objeto da contratação entre a “Lojas Pompéia” e as sociedades gestoras - prestação de um serviço - também, de fato ocorreu;

- é importante recordar que a legislação não impede que pessoas físicas constituam sociedade com a finalidade de prestar serviços de gestão. Inexiste, tampouco, empecilho à contratação de pessoa jurídica para operar a gestão das

“Lojas Pompéia”. Ausenta-se qualquer irregularidade de meios ou de fins. Não há que se confundir a personalidade jurídica de uma sociedade com a personalidade física de seus sócios integrantes, sendo este um equívoco primário na seara do Direito Privado;

- é absolutamente fantasiosa a tentativa de caracterizar simulação nas operações lícitas e escorreitas que o fisco questiona através da autuação fiscal, visto que o fato ocorrido foi uma reorganização, um planejamento societário que alterou a forma como determinado serviço era realizado, não cabendo falar-se em descompasso de vontades;

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

- a partir da leitura conjugada das normas expostas, resta claro que a conclusão dos agentes é equivocada, visto que inexistente configuração de fraude é, portanto, tampouco de conluio no caso em exame. Para a caracterização de fraude – pela letra da lei – seriam necessários elementos específicos que não se encontram na autuação do falecido contribuinte ou mesmo das pessoas jurídicas envolvidas nos procedimentos ora examinados;

Ao final, requer, em síntese:

a) Seja reconhecida a regularidade dos procedimentos do falecido Contribuinte, no caso presente, inexistindo, de sua parte, simulação, fraude ou qualquer outra irregularidade tributária que o constituísse em falta para com a Receita Federal;

b) Como consequência do reconhecimento acima mencionado, seja desconstituído o lançamento procedido pelo auto de infração lavrado em procedimento fiscal (MPF 1010200/00224/05), em face da Srta. Marcela Fontoura Ferrão, na condição de herdeira do Sr. Cláudio José Ferrão;

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

Buscando corroborar suas razões de defesa, cita ao longo de sua peça contestatória, trechos de obras de caráter doutrinário e ementas de decisões judiciais exaradas sobre os temas que desenvolve.

Considerando esses fatos, as alegações da impugnação e demais documentos que compõem estes autos, o órgão julgador de primeiro grau, ao apreciar o litígio, em votação unânime, considerou procedente o lançamento, mantendo o crédito consignado no auto de infração, já que os argumentos da recorrente foram improcedentes, no seu entender, diante dos



fatos postos nos autos, resumindo o seu entendimento na seguinte ementa e excertos do voto que transcrevo a seguir livremente:

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

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

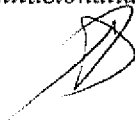
Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

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 influi sobre o cerne da definição de simulação, que é a divergência entre exteriorização e vontade. Para que não se configure simulação, é necessário mais que isso, é necessário que as partes queiram praticar esses atos 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 lhes seja dada.

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

DECISÕES JUDICIAIS – EFEITOS. - As decisões judiciais, à exceção das proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade



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

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, de fls. 384 a 423, repisando, os mesmos argumentos trazidos na sua impugnação dirigida à DRJ, requerendo ao final, pelo provimento ao recurso e cancelamento da exigência

Dando prosseguimento ao processo este foi encaminhado para o Primeiro Conselho de Contribuintes para julgamento.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rubens Mauricio Carvalho, Relator

O recurso apresentado atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Assim sendo, dele conheço.

Este processo está sendo julgado em conjunto com o processo 11040.001560/2005-44 de relatoria do Conselheiro Sidney Ferro Barros e comungam das mesmas situações fáticas que originaram ambos os lançamentos e dessa forma, o referido julgado se amoldando com perfeição ao caso em debate, seguimos o seus fundamentos para nossa decisão, *verbis*:

(...)

O conjunto de fatos apurados e comprovados pela fiscalização não deixa dúvidas sobre ter sido engendrada uma estrutura de pretensão planejamento tributário mal concebido (porque evidentemente a prestação dos serviços de direção da empresa Lins Ferrão & Cia. Ltda. permaneceu sendo efetuada por seus sócios) e descuidado (porque até recibos de adiantamento de pro labore o agente da fiscalização localizou, já durante a suposta “gestão” da empresa Pompéia Participações – docs. de fls. 124 v.g.).

Considero patente o abuso de forma porque não se verificou a existência de uma empresa com todos os requisitos, não só formais, mas também estruturais que dessem suporte à sistemática pretendida.

Não obstante, deixo consignado certa preocupação com eventuais exageros do Fisco na desconsideração de pessoas jurídicas legalmente constituídas, simplesmente porque a existência destas possa ter resultado em economia fiscal.

Mas, sou forçado a reconhecer que não foi o caso na autuação guerreada. Aqui, constatou-se tão-só a existência de papéis que legalizaram uma empresa perante os órgãos cadastrais. Nada, ou quase nada, além disso, pois sequer eram contabilizados em caixa ou bancos da pretensa empresa os valores em questão.

Valho-me, aqui, das lúcidas conclusões do Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior, em voto proferido no Acórdão nº 101-95.208, que principia por lembrar que Marco Aurélio Greco leciona que o direito de auto-organização não é absoluto em um Estado Democrático de Direito, por razões constitucionais, o que

supera a necessidade de norma antielisiva expressa para verificação de patologias em atos dos contribuintes. Em seguida, recorda o que diz o autor em sua obra “Planejamento Tributário” (Editora Dialética, 2004):

“... embora reconheça que o contribuinte tem o direito de organizar sua vida (desde que o faça atendendo aos requisitos da licitude dos meios, previedade em relação ao fato gerador, inexistência de simulação sem distorções ou agressões ao ordenamento), sou imediatamente conduzido à conclusão (aliás, aceita de forma praticamente unânime nos países ocidentais) de que um direito absoluto e incontestável no seu exercício é figura que repugna à experiência moderna de convívio em sociedade, fundamentalmente informada pelo princípio da solidariedade social e não pelo individualismo exacerbado.”

Adequada se apresenta a tributação nos moldes em que efetuada, de vez que em conformidade com o art. 23 do RIR/1999 e com a aplicação da multa tão-só de 10%, a teor do art. 964, I, “b”, do mesmo RIR.

Registre-se que este Conselho já emitiu manifestação de que “ocorrida a partilha dos bens deixados pelo contribuinte, crédito tributário superveniente há de ser lançado contra os herdeiros, individualmente notificados” (Acórdãos nºs 102-20.155/83 e 104-7.311/90).

Contudo, há ainda uma questão que me incomoda muito e diz com a não-produção integral e efetiva de efeitos de autuações como esta, a qual deve ter como escopo único, ao desconsiderar aquilo que foi artificialmente constituído, reconstituir todos os efeitos que se dariam ao caso se não houvesse ocorrido aquilo que com artificialismo se engendrou.

Transcrevo algumas conclusões a que chegou o Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior, no já citado voto proferido no Acórdão nº 101-95.208, quando se deparou com hipótese semelhante – no caso, tratava-se de duas empresas, a primeira tributada com base no lucro real que remunerava outra, tributada com base no lucro presumido, pagamentos estes que foram glosados pelo Fisco basicamente pela mesma razão deste Processo, ou seja, constituição de empresa com artificialismo:

“Não obstante, tem razão a recorrente quando considera carente de lógica o procedimento de se tributar pela glosa das despesas, mas, concomitantemente, manter, como se devidos fossem, os tributos recolhidos pela empresa que artificialmente teria prestado o serviço.

Nesse aspecto, entendo que só há um fato, e este deve ser objeto de tributação única, já que a fiscalização impõe corresponder o mesmo à verdade material. Ora, se a empresa (...) pagou qualquer tributo sobre a receita, contribuições e impostos, tais recolhimentos devem ser integralmente considerados para fins dos tributos devidos pela recorrente, pois a inversão do artificialmente constituído impõe a reconstituição de todos os efeitos que se dariam caso não houvesse a operação artificial.”

Conforme o próprio Termo de Verificação, transcrito no relatório, o objetivo da recorrente, com a constituição da empresa (...) foi tributar parcela do resultado pelo lucro presumido (...)

Tais valores, que já compreendem as contribuições ao PIS e a Cofins, devem ser abatidos dos tributos ora exigidos da

recorrente, a fim de se tributar tão-somente aquilo que pelo artificialismo deixou-se de recolher, evitando-se a cobrança de tributo sobre fato gerador irreal, ou a punição da contribuinte mediante carga tributária excessiva, o que seria o reverso da intenção da própria autuação, qual seja: identificar a carga tributária verdadeira corresponde aos fatos narrados.

Somente a multa pode ser instrumento de punição, não a duplicidade de imposições tributárias."

Nesse diapasão, não vejo como manter a tributação nos exatos moldes em que exigida da Recorrente sem que lhe seja concedido o direito de deduzir proporcionalmente aquilo que foi pago de tributos pela empresa Pompéia Participações, sob pena de ver tributado duas vezes o mesmo valor, uma vez naquela pessoa jurídica, outra na pessoa física interessada.

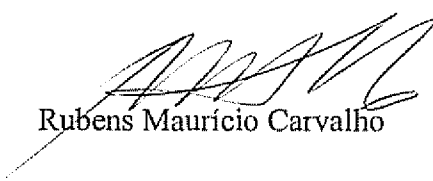
O percentual de 16,66% dos bens do Sr. Cláudio, recebidos pela Recorrente, deve ser o balizador dessa compensação, considerada, ainda, a participação daquele contribuinte na sociedade citada.

Por todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso, para manter a tributação exigida, mas permitir a compensação proporcional dos tributos pagos pela empresa Pompéia Participações e Serviços Ltda.

conclusão

Pelo exposto, VOTO PELO PROVIMENTO PARCIAL DO RECURSO, para manter a tributação exigida, mas permitir a compensação proporcional dos tributos pagos pela empresa Pompéia Participações e Serviços Ltda.. Observo que o percentual de 16,67% que coube a interessada dos bens do Sr. Cláudio, conforme Partilha homologada judicialmente, deve ser o balizador dessa compensação, considerada, ainda, a participação daquele contribuinte na sociedade citada.

Sala das Sessões, em 19 de março de 2009


Rubens Maurício Carvalho