



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11060.002937/2009-78
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2301-006.636 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 06 de novembro de 2019
Recorrente DANIEL FERNANDES INEU
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2008

RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA TRIBUTADOS NA EMPRESA INDIVIDUAL. REPRESENTANTE COMERCIAL. TRIBUTAÇÃO INDEVIDA NA PESSOA FÍSICA.

Exerce a representação comercial autônoma a pessoa jurídica ou a pessoa física, sem relação de emprego, que desempenha, em caráter não eventual por conta de uma ou mais pessoas, a mediação para a realização de negócios mercantis, agenciando propostas ou pedidos, para, transmiti-los aos representados, praticando ou não atos relacionados com a execução dos negócios. Constituindo Empresa Individual para exercer a representação comercial, recolhendo-se IRPJ dos rendimentos recebidos pela prática dos atos de comércio, indevida a tributação na pessoa física, desconsiderando injustificadamente a jurídica.

Recurso Voluntário Negado.

Crédito Tributário Mantido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

João Mauricio Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Juliana Marteli Fais Feriato - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Antonio Savio Nastureles, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Marcelo Freitas de Souza Costa, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Juliana Marteli Fais Feriato, Fernanda Melo Leal e João Mauricio Vital (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 2301-006.636 - 2ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 11060.002937/2009-78

Relatório

Trata-se de Recurso voluntário juntado nas fls. 191/199 contra a decisão da DRJ (fls. 178/186), proferida pela 4ª Turma da DRJ/STM, em 16 de agosto de 2010, Acórdão 18-12.771, cuja Ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2008

RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA INDEVIDAMENTE TRIBUTADOS NA EMPRESA INDIVIDUAL. REPRESENTANTE COMERCIAL. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE CONSTANTES NAS NOTAS FISCAIS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

Os agentes, representantes comerciais e outras pessoas sem vínculo empregatício que, tomando parte em atos de comércio, não os praticarem, todavia, por conta própria devem ser tributados na Pessoa Física, podendo deduzir-se o imposto de renda retido na fonte constante das notas fiscais de prestação de serviço emitidas pela firma individual.

COMPENSAÇÃO DOS TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA.

O lançamento já contempla a compensação dos tributos de mesma natureza e quanto ao pedido de compensação das contribuições CSLL, PIS e COFINS deverá ser observada a Instrução Normativa RFB N° 900.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Segundo o Auto de Infração (fl. 150/153), houve o lançamento de IRPF durante o período de apuração consistente de 31/12/2005 a 31/12/2008, pois o Contribuinte indevidamente ofereceu à tributação na sua pessoa jurídica, rendimentos devidos pela pessoa física, conforme consta o relatório de fiscalização. Desta forma, contra o contribuinte foi lançado o valor de R\$94.760,90 de IRPF; R\$20.913,66 de Juros de Mora; R\$71.070,66 de Multa Proporcional, totalizando o crédito tributário lançado em R\$186.745,22.

No Relatório de Fiscalização (fls. 154/157), que acompanha o Auto de Infração, verifica-se que:

- O contribuinte é titular de empresa individual registrada sob o CNPJ 74.778.291/0001-80 cuja atividade é a de Representantes comerciais e agentes de comércio de mercadorias em geral não especializado;
- Constam os seguintes pagamentos nas declarações de imposto de renda retido na fonte - DIRF - apresentadas pelas fontes pagadoras relativos à empresa individual:

53.622.478/0001-10 CEREALISTA ROSALITO LTDA

	2005
Rendimento	24.405,97
IRRF	366,08

56.809.338/0001-43 BRASÍLIA ALIMENTOS LTDA.

	2005	2006	2007	2008
Rendimento	49.480,94	66.694,21	107.688,61	103.994,56
IRRF	742,19	1.000,39	1.615,31	1.559,91

56.814.395/0001-10 SÃO JOÃO ALIMENTOS LTDA

	2005	2006	2007	2008
Rendimento	20.138,49	35.764,18	10.369,27	2.895,02
IRRF	302,08	536,45	155,54	43,42

TOTAL DE RENDIMENTOS

	2005	2006	2007	2008
Rendimento	94.025,40	102.458,39	118.057,88	106.889,58
IRRF	1.410,35	1.536,84	1.770,85	1.603,33

- Todos os rendimentos foram declarados pela empresa individual, exceto os valores referentes ao ano 2008, o qual ainda está dentro do prazo para a entrega;
- Nas fls. 4/13 o Contribuinte apresentou cópias dos comprovantes de rendimento e à respeito da natureza dos serviços prestados, declarou que a empresa individual realizava intermediação na compra e venda de arroz em casca para as empresas Cerealista Rosalito Ltda., Brasília Alimentos Ltda. e São João Alimentos Ltda;
- As fontes-pagadoras apresentaram declarações (fls. 16, 41 e 50), nas quais afirmaram que as remunerações pagas se referiam a serviço de comissão sobre intermediação na compra de arroz, também juntaram cópia das notas fiscais (fls. 17 a 38, 43 a 47, 51a 58) emitidas pela empresa individual, onde constavam na discriminação dos serviços as seguintes descrições: “Comissão s/ Intermediação na Compra de Arroz”, “Comissão s/ intermediação na Compra de Arroz Casca” e “Comissão s/ Intermediação na Compra /Venda de Arroz Casca”.
- O art. 150, §2º, inciso III determina expressamente que as empresas individuais de representação comercial estão excluídas da equiparação à pessoa jurídica para fins de tributação, sujeita, portanto, à tributação na pessoa física, independentemente de estar registrada no Registro Público de Empresas Mercantis.

Alega o Contribuinte em sua impugnação (fl. 166/173), que:

- Em função da sua condição de empresário individual, com empresa regularmente constituída, procedeu ao recolhimento da tributação seguindo as normas do IRPJ, advindo daí também o recolhimento das contribuições como a CSLL, PIS e Cofins.
- Não há elementos de fato e de direito que justifiquem a incidência do disposto no inciso III, parágrafo 2º, artigo 150 do Decreto 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda). O empresário individual que exercer a atividade nos moldes do art. 966 do CC é equiparado a pessoa jurídica para fins tributários, não dependendo da situação de ter ou não empregado para ser equiparado à pessoa jurídica.
- É inconcebível que a vontade da administração pública, em especial na seara tributária, seja resultado de tendências ou inclinações pessoais ou avaliações subjetivas. Em verdade o auto de lançamento deverá expressar a concretização do comando normativo, sendo necessária uma perfeita identificação do suporte fático com a descrição legal (princípio da legalidade).
- Não se pode admitir a aplicação do disposto no inciso III, §2º do art. 150 do RIR/99, desconsiderando as peculiaridades do caso concreto, qual seja, exercício de uma atividade comercial, com o fim específico de lucro, mediante a venda de serviços, explorada por um empresário individual, por conta própria, assumindo integralmente os riscos da atividade.
- O Impugnante, ao exercer a atividade de representação comercial, a exerce por conta própria, assumindo os riscos da atividade, nos moldes previstos no artigo 150, §1º, inciso I do Regulamento 3000/99.
- Cita a Solução de Consulta 205/01 que determina: “a pessoa física que, individualmente, exercer exclusivamente a atividade de intermediação de negócios mercantis terá os respectivos rendimentos tributados na pessoa física como rendimento do trabalho não-assalariado. Por outro lado, se exercer a atividade de intermediação de negócios por conta própria ou por conta própria e em nome de terceiros, deverá efetuar a apuração de resultados de acordo com as normas aplicáveis às pessoas jurídicas”;
- Caso não entenda pelo cancelamento do Auto lançado, requer a compensação dos tributos pagos na pessoa jurídica, considerando que esses valores já estão disponíveis aos cofres públicos, se impõe ainda a devida correção, pelos mesmos índices do crédito tributário constituído, além do que seja afastada a multa proporcionalmente aos valores compensados.

Na DRJ observa que o lançamento foi julgado procedente e a impugnação improcedente, visto que:

- Tanto o auditor-fiscal autuante afirma (no Relatório de Fiscalização, fls. 117/120), assim como o autuado (na peça impugnatória, fls. 129/136), que a atividade desempenhada pelo autuado se amolda no conceito de representação comercial;
- Denota-se a inaplicabilidade do regime de tributação das pessoas jurídicas, relativamente aos rendimentos decorrentes da exploração individual da atividade profissional de representante comercial por conta de terceiro, nos termos do §2º do Inciso III do art. 150 do RIR/99;
- Dessa forma, extrai-se que mesmo havendo o enquadramento indevido de profissional autônomo, no caso representante comercial por conta de terceiro, na condição de pessoa jurídica (empresa individual), os rendimentos recebidos desta atividade devem ser submetidos à tributação na pessoa física.
- A análise comparativa dos documentos apresentados - Notas Fiscais de Prestação de Serviço com as Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ da firma individual Daniel Femandes Ineu, CNPJ 74.778.291/0001-80, **deixa cristalina a situação de que o contribuinte não praticou**, no período de 2005 a 2008, **intermediação de negócios por conta própria**, uma vez que a receita bruta registrada em cada ano-calendário é somente aquela recebida a título de comissão sobre a intermediação na compra de arroz em casca, confirmados, ainda pelas Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF das empresas para as quais prestou serviço no período auditado (Cerealista Rosalito Ltda, Brasília Alimentos Ltda e Cerealista São João Ltda).
- Tendo em vista que toda a receita bruta declarada pela pessoa jurídica Daniel Femandes Ineu, CNPJ 74.778.291/0001-80, em cada ano-calendário auditado, referiu-se apenas às comissões recebidas das três empresas anteriormente citadas, pode-se afirmar que não foram emitidas Notas Fiscais de compra de mercadorias com a consequente emissão de Notas Fiscais de venda, que poderiam demonstrar a realização de negócios por conta própria.
- Portanto, resta caracterizado que o contribuinte exerceu individualmente a atividade de representação comercial por conta de terceiros, recebendo em contrapartida comissão pelos serviços prestados, donde conclui-se que, pelas normas e elucidações acima transcritas, a pessoa física que, individualmente, exercer exclusivamente a atividade de mediação para a realização de negócios mercantis por conta de terceiros, terá os respectivos rendimentos tributados na pessoa física como rendimento do trabalho não-assalariado, não lhe assistindo o direito de optar pela apresentação de declaração de rendimentos como pessoa jurídica.

- O lançamento efetuado já contempla a compensação dos tributos de mesma natureza, uma vez que foram deduzidos os valores que o contribuinte requer que sejam compensados, ou seja, dos valores já pagos a título de pessoa jurídica com os valores a serem recolhidos a título de pessoa física. Assim, não procede a alegação do impugnante de que a autoridade administrativa não abateu os valores já recolhidos:

E para que não reste qualquer dúvida de que a dedução já foi efetuada, resumimos os demonstrativos fiscais (fls. 121/124) na tentativa de tornar transparente ao contribuinte os cálculos realizados pela auditoria fiscal (em Reais):

Ano-Calendário	2005	2006	2007	2008
Base de Cálculo Declarada	10.045,33	19.834,86	7.869,70	0,00
Rend. Omitido (Notas Fiscais)	94.025,40	102.458,39	118.057,88	106.889,58
Total Rend. Tributável	104.070,73	122.293,25	125.927,58	106.889,58
Imposto Calculado (27,5%)	28.619,45	33.630,64	34.630,08	29.394,63
Parcela a Deduzir	5.584,20	5.993,73	6.302,32	6.585,93
Imposto Devido	23.035,25	27.636,91	28.327,76	22.808,70
Imposto Pago (Declaração PF)	0,00	726,35	0,00	0,00
Imposto Retido Fonte (PJ)	1.410,35	1.536,84	1.770,85	1.603,33
Imposto Apurado	21.624,90	25.373,72	26.556,91	21.205,37

- Quanto ao pedido de compensação das contribuições CSSLL, PIS e COFINS deverá ser observada a Instrução Normativa RFB N° 900, de 30/12/2008, que disciplina a restituição e a compensação de quantias recolhidas a título de tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

No Recurso Voluntário de fls. 191/199 o Contribuinte traz as mesmas razões da impugnação apresentada, requerendo a desconstituição do crédito tributário lançado.

Este é o relatório.

Voto

Conselheira Juliana Marteli Fais Feriato, Relatora

Admissibilidade

Verifica-se nas fls. 190 que o contribuinte foi intimado em 27/09/2010, sendo que apresentou o Recurso Voluntário em 13/10/2010, ou seja, dentro do prazo de 30 dias, o que torna seu Recurso tempestivo e admissível. Conheço do recurso, passando a análise de seu mérito.

Mérito

Trata-se de IRPF lançado sobre a pessoa física do Contribuinte referente aos rendimentos recebidos pela sua firma individual, por exercer a atividade de representação comercial.

A Autoridade Fiscal desconsiderou a Empresa Individual e lançou os rendimentos declarados como recebidos pela PJ como sendo da PF, pois restou comprovado nos autos que a atividade que o Contribuinte atua é a representação comercial exercida para terceiros.

O Art. 150 do RIR/99 determina:

Art. 150. As empresas individuais, para os efeitos do imposto de renda, são equiparadas às pessoas jurídicas.

§ 1º São empresas individuais:

I - as firmas individuais;

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;

III - as pessoas físicas que promoverem a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de terrenos, nos termos da Seção II deste Capítulo;

§ 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:

(...)

III - agentes, **representantes e outras pessoas sem vínculo empregatício que, tomando parte em atos de comércio, não os pratiquem, todavia, por conta própria**

IV - serventuários da justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros

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, terraplenagem, construções de alvenaria e outras congêneres, quer de serviços de utilidade pública, tanto de estudos como de construções.

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.

Entretanto a legislação que regula as atividades dos representantes comerciais autônomos (Lei n. 4.886/1965) determina logo em seu Art. 1º:

Art. 1º. Exerce a representação comercial autônoma a pessoa jurídica ou a pessoa física, sem relação de emprego, que desempenha, em caráter não eventual por conta de uma ou mais pessoas, a mediação para a realização de negócios mercantis, agenciando propostas ou pedidos, para, transmiti-los aos representados, praticando ou não atos relacionados com a execução dos negócios.

Portanto, a legislação da representação comercial determina que a empresa irá praticar, em caráter não eventual, **por conta de uma ou mais pessoas, a mediação para a realização de negócios mercantis.**

Apesar de não concordar com a norma vigente em questão, esse Conselheiro não pode deixar de aplicar a legislação em vigor, sob pena inclusive de incorrer em falta funcional do cargo. Porém, entendo que o formato adotado, diverge da atual evolução social e normativa, onde a utilização de pessoa jurídica para praticar atos negociais é cada vez mais crescente, incluindo o cenário de reformas no atual período, em especial a trabalhista que possibilita a contratação de pessoas jurídicas para desenvolver atividades que substituem a contratação direta de profissionais.

Porém, assim aplico a presente legislação, conforme prescreve o art. 45, da Lei Lei Nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

“Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

(...)

§ 4º 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, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título”.

O artigo 45, diz o seguinte:

Art. 45 São tributáveis os rendimentos do trabalho não-assalariado, tais como (Lei nº 7.713, de 1988, an. 32, § 42):

III - remuneração dos agentes, representantes e outras pessoas sem vínculo empregatício que, tomando parte em atos de comércio, não os pratiquem por conta própria;

Nesse sentido, o Parecer Normativo CST N. 15, de 06 de maio de 1986:

“Ao definir a sociedade de prestação de serviços para efeito de enquadramento nas normas dos Decretos-leis nº 1.790, de 09.06.1980, 2.030, de 09.06.1983, o Parecer Normativo CST nº 15/83 (D.O. de 23.09.83), em seu item 7, b, arrolou entre as que não são conceituadas como sociedade civil de prestação de serviços, porque constituídas por titulares de profissão de natureza comercial, as compostas por representantes comerciais. Tendo em vista que esta Coordenação, ao expedir os Pareceres Normativos CST nº 50/75 (D.O. de 04.09.75) e 28/76 (D.O. de 29.04.76), deixou de ressaltar e explicitar a hipótese em que aqueles profissionais passam à categoria de comerciantes, torna-se convenientes aditar esclarecimentos que eliminem algumas dúvidas que resultaram dos termos daqueles atos normativos e possam revelar o enquadramento da atividade na legislação do imposto sobre a renda.

O vigente Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 4 de dezembro de 1980 (RIR/80), a nosso ver, aponta critério seguro para se reconhecer a circunstância em que o representante comercial é contemplado com o regime tributário da pessoa física, o qual consiste basicamente na prática de atos de comércio por conta alheia, como passamos a transcrever:

"Art. 30 Na cédula D serão classificados os rendimentos do trabalho não compreendidos na cédula anterior, tais como:

(...)

III - remuneração dos agentes, representantes e outras pessoas sem vínculo empregatício que, tomando parte em atos de comércio, não os pratiquem, todavia, por conta própria" (grifamos).

3. Tal critério distintivo está consagrado atualmente pelo Sistema Nacional do Registro de Comércio, com apoio doutrinário em J. X. CARVALHO DE MENDONÇA, Trat. de

Dir. Com. Bras. 11/219-220, e DE PLACIDO E SILVA, Noções Práticas de Dir. Com., p. 111.

4. Em consequência, as seguintes conclusões servem a complementar os atos normativos inicialmente citados:

1) O representante comercial que exerce atividades por conta própria adquire a condição de comerciante, independentemente de qualquer requisito formal, ocorrendo neste caso, para efeitos tributários, equiparação da empresa individual a pessoa jurídica, por força do disposto na alínea "b" do § 1º do artigo 97 do RIR /80;

2) O representante comercial que exerce exclusivamente a mediação para a realização de negócios mercantis, como a define o art. 19 da Lei nº 4.886, de 9 de dezembro de 1965, terá seus rendimentos incluídos na cédula D da declaração de rendimentos da pessoa física, por incidência do art. 30, III, do RIR/80, uma vez não a tenha praticado por conta própria.

Isto posto, não há outra alternativa se não negar provimento ao Recurso Voluntário.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por conhecer e negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Juliana Marteli Fais Feriato