



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

Processo nº 11065.721346/2011-78
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-006.069 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de março de 2019
Matéria IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
Recorrente GRAZIELA GRACIOLLI DE LIMA MARIA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2009

IMPOSTO DE RENDA. EMPRESA INDIVIDUAL. ADVOGADO. CONTADOR. VEDAÇÃO

É considerado empresário quem exerce atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou serviços, não o sendo aquele que exerce profissão intelectual.

A constituição de empresas individuais pode ser feita por pessoas físicas que explorem atividade econômica de natureza civil ou comercial, sendo vedada às pessoas físicas que, individualmente, exerçam as profissões ou explorem, dentre outras atividades, a de contador mesmo com a ajuda de colaboradores.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INCOMPETÊNCIA DO CARF PARA PRONUNCIAMENTO SOBRE INCONSTITUCIONALIDADE

Quanto às alegações de inconstitucionalidade e ilegalidade da norma restritiva, consoante teor da Súmula nº 2 não é o CARF competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

ARROLAMENTO DE BENS

A Súmula CARF nº 109 assim preceitua: “O órgão julgador administrativo não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a arrolamento de bens.”

COMPENSAÇÃO COM O IMPOSTO RECOLHIDO PELA PESSOA JURÍDICA. CABIMENTO

No que tange à compensação de valores pagos na pessoa jurídica, é cabível a dedução do lançamento fiscal tão somente em relação aos valores arrecadados a título de Imposto de Renda das pessoas jurídicas, cuja receita foi desclassificada e considerada rendimentos auferidos pela pessoa física.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para que seja deduzido do lançamento o imposto de renda recolhido a título de pessoa jurídica sobre os valores que foram considerados rendimentos da pessoa física. Vencidos os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro e Miriam Denise Xavier, que negavam provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Cleberson Alex Friess, Matheus Soares Leite, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto e Miriam Denise Xavier (Presidente). Ausentes as Conselheiras Luciana Matos Pereira Barbosa e Marialva de Castro Calabrich Schlucking.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da decisão da 19ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro - RJ (DRJ/RJ1) que julgou, por maioria de votos, procedente em parte a Impugnação apresentada, conforme ementa do Acórdão nº 12-57.533 (fls. 1201/1211):

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
IRPF*

Exercício: 2009

FIRMA INDIVIDUAL. ADVOGADO E CONTADOR.

O contribuinte que presta serviço pessoais de contador e/ou advogado não se equipara à pessoa jurídica para efeito do imposto de renda. A constituição irregular de sociedade empresária não elidi a tributação dos rendimentos da pessoa física.

*DA APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO.
CONSTITUCIONALIDADE.*

Não cabe à administração tributária manifestar-se sobre a constitucionalidade ou legalidade da norma, restringindo-se a aplicá-la no sentido literal, sob pena de responsabilidade funcional.

MULTA QUALIFICADA.

A qualificação da multa de ofício requer a prova da ocorrência de sonegação fiscal, fraude ou conluio, nos termos definidos na legislação pertinente.

COMPENSAÇÃO.

Não cabe a Delegacia de Julgamento efetuar compensação de tributos entre sujeitos passivos distintos, principalmente diante da existência de comando normativo que veda a compensação de débitos do sujeito passivo com créditos de terceiros.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O presente processo trata de Auto de Infração (fls. 938/942), lavrado contra a Contribuinte em 27/06/2011, relativo ao exercício 2009, decorrente da classificação indevida de rendimentos tributáveis tidos pela contribuinte como isentos, no qual é exigido R\$ 233.827,97 de Imposto de Renda Suplementar (Cód. 2904), R\$ 350.741,96 de Multa de Ofício Qualificada (150%), passível de redução, e R\$ 48.168,56 de Juros de Mora, calculados até 06/2011, ficando o Crédito Tributário no valor total de R\$ 632.738,49.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 943/962):

1. Os rendimentos provenientes da pessoa jurídica Graziela Graciolli de Lima Maria, empresa individual, CNPJ nº 09.497.623/000196, foram tributados na pessoa jurídica pela Contribuinte e considerados pela fiscalização como rendimentos da pessoa física;
2. Foi aplicada a multa qualificada de 150%, uma vez que a Autoridade Fiscal entendeu que houve, por parte da Contribuinte, intenção de obter uma tributação mais favorecida ao tributar como Pessoa Jurídica rendimentos que, de fato, eram da Pessoa Física.

O Contribuinte foi cientificado do Auto de Infração, pessoalmente, em 01/07/2011 (fl. 965) e, em 29/07/2011, apresentou sua Impugnação de fls. 969/985, instruída com os documentos nas fls. 986/1193.

O Processo foi encaminhado à DRJ/RJ1 para julgamento, onde, através do Acórdão nº 12-57.533, em 04/07/2013 a 19ª Turma resolveu, por maioria de votos, julgar procedente em parte a impugnação apresentada, mantendo o Imposto de Renda Suplementar (cód. 2904), no valor de R\$233.827,97, e cancelando qualificação da Multa de Ofício, alterando o percentual de 150% para 75%.

O Contribuinte tomou ciência do Acórdão da DRJ/RJ1, via Correio, em 15/07/2013 (AR - fl. 1214) e, inconformado com a decisão prolatada, em 01/08/2011,

tempestivamente, apresentou seu RECURSO VOLUNTÁRIO de fls. 1216/1229, por meio da qual contesta o lançamento e, em síntese, argumenta:

1. Acerca da legalidade da tributação pelo regime do lucro presumido dos rendimentos auferidos pela firma individual da Contribuinte (Item II.1 - fls. 1218/1220);
2. Sobre a legalidade da constituição e funcionamento da Firma individual da Contribuinte (Item II.2 - fls. 1220/1223);
3. Sobre a ausência de suporte legal para a aplicação da restrição prevista no art. 150, § 2º, inciso I, do Decreto 3.000/99 ao caso em tela (Item II.3 - fls. 1223/1224);
4. Sobre os serviços efetivamente prestados pela Contribuinte, que vão muito além dos serviços de Advogado e Contador, e por essa razão não se enquadram nas restrições apontadas (II.4 - fls. 1225/1227);
5. Subsidiariamente, sobre o direito de compensar no valor cobrado no AI os valores pagos pelos tributos em decorrência da aplicação do regime de lucro presumido, sob pena de cobrança em duplicidade (Item II.5 - fls. 1227/1229).

Finaliza seu RV requerendo a anulação ou improcedência o Auto de Infração lavrado. Subsidiariamente, no caso de assim não se entender, requer a garantia do direito à compensação dos tributos já pagos pela firma individual da Contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Andréa Viana Arrais Egypto - Relatora

Juízo de admissibilidade

O Recurso Voluntário foi apresentado dentro do prazo legal e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Mérito

Segundo a Recorrente, os rendimentos auferidos podem ser tributados pelo regime do lucro presumido, por não se aplicar a restrição prevista no art. 150, § 2º do Decreto nº 3.000/99. Afirma que se enquadra no art. 150, § 1º, inciso I do referido Decreto.

Destarte, o ordenamento jurídico pátrio autoriza a pessoa física ou jurídica ser caracterizada como empresária. No caso da pessoa física, denomina-se "empresário individual"; a pessoa jurídica é considerada "sociedade empresária". O empresário individual não possui personalidade jurídica própria, diversa da de seu titular. Ambos são considerados uma única pessoa com patrimônio comum e responsabilidade uma perante a administração fazendária.

Antes de adentrar ao mérito da demanda, necessário se faz trazer à colação a legislação pertinente à matéria.

O Regulamento do Imposto de Renda vigente à época dos fatos ora debatidos, Decreto nº 3.000/99, revogado pelo Decreto nº 9.580/2018, estabelecia que a constituição de empresas individuais poderia ser feita por pessoas físicas que explorem atividade econômica de natureza civil ou comercial, sendo no entanto vedada às pessoas físicas que, individualmente, exerçam as profissões ou explorem, dentre outras atividades, a de contador e advogada. Vejamos:

Art. 150. As empresas individuais, para os 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, nos termos da Seção II deste Capítulo (Decreto-Lei nº 1.381, 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, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, 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, terraplenagem, construções de alvenaria e outras 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").

Com efeito, o empresário individual constitui mera ficção jurídica que habilita a pessoa física, enquadrada nas condições estabelecidas pela legislação (art. 150 do RIR/99), a comerciar com algumas vantagens de natureza tributária, tais como pessoa jurídica, desde que existente o elemento de empresa.

O Código Civil preceitua de forma clara que é considerado empresário quem exerce atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou serviços, não o sendo aquele que exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda que com o concurso de auxiliares, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa, senão vejamos:

Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

O Estatuto da OAB, Lei nº 8.906/94 determina que a sociedade de advogados e a sociedade unipessoal de advocacia, só adquire personalidade jurídica com o registro aprovado dos seus atos constitutivos no Conselho Seccional da OAB em cuja base territorial tiver sede, vejamos:

Art. 15. Os advogados podem reunir-se em sociedade simples de prestação de serviços de advocacia ou constituir sociedade unipessoal de advocacia, na forma disciplinada nesta Lei e no regulamento geral. (Redação dada pela Lei nº 13.247, de 2016)

§ 1o A sociedade de advogados e a sociedade unipessoal de advocacia adquirem personalidade jurídica com o registro aprovado dos seus atos constitutivos no Conselho Seccional da OAB em cuja base territorial tiver sede. (Redação dada pela Lei nº 13.247, de 2016)

A partir da leitura da legislação de regência, importante a verificação da natureza jurídica dos serviços prestados através da empresa individual.

Segundo o contribuinte, os contratos de prestação de serviços juntados aos autos e que deram origem aos rendimentos tributados, demonstram que as atividades exercidas não prescindiam de registro profissional de advogado ou contabilista, afirmando que para a efetivação dos serviços havia necessidade de contratação de outros profissionais, o que descaracterizaria a pessoalidade na prestação de serviços.

No entanto, a partir da análise da situação dos colaboradores da Recorrente, dos contratos de prestação de serviços adunados aos autos e das respostas às intimações durante o procedimento fiscal, constatou-se que a única pessoa que estava apta e poderia realizar os serviços, tanto de advocacia, quanto de contabilidade, tanto nos aspectos profissionais, quanto concernente aos legais, em virtude da necessidade do registro ativo no respectivo conselho profissional, seria a própria contribuinte titular da empresa individual, cuja prestação de serviço ocorreu de forma individual.

Compulsando o conjunto probatório juntado aos autos, percebe-se que o contrato foi firmado para a prestação de serviço profissional da advogada, de forma pessoal, conforme se verifica dos instrumentos juntados às fls. 142 e seguintes. Por bem descrever os fatos em análise, transcreve-se trechos do Relatório Fiscal que reproduzo a seguir:

Mesmo considerando todas as falhas e inconsistências formais acima relatadas, a análise do teor desses instrumentos mostra que a contratação dos serviços teve natureza individual. A relação jurídica foi da pessoa física titular com a contratante (CELSP), retratando um típico contrato de honorários advocatícios entre uma advogada pessoa física e seu cliente. Tanto é que nos mencionados documentos aparece sempre destacada, no cabeçalho das folhas, a identificação "Graziela Graciolli de Lima Maria OAB/RS 51.602", ou simplesmente "Graziela Graciolli de Lima Maria Advogada" (fls. 142/148).

O próprio Estatuto da OAB (Lei nº 8.906, de 1994), em seu art. 15, §1º, define que uma sociedade de advogados só adquire personalidade jurídica com o registro aprovado dos seus atos constitutivos no Conselho Seccional da OAB em cuja base territorial tiver sede, o que nunca ocorreu no período fiscalizado.

A relação da titular da firma individual com o suposto cliente (CELSP), segundo os contratos apresentados, possui natureza jurídica de prestação de serviço individual, o cliente não contrata com o empregado auxiliar (JOSE LUIS SEGETTO) ou com o suposto "terceiro" prestador de serviço (LUIS FELIPE GRACIOLLI DE LIMA), mas apenas e tão somente com a advogada GRAZIELA GRACIOLLI DE LIMA MARIA, que era quem efetivamente assinava os contratos e se responsabiliza pela prestação do serviço.

Analisando-se os fatos apurados pela fiscalização, e não concretamente infirmados pela Recorrente, conforme se constata dos contratos de prestação de serviços

adunados aos autos, a conclusão a que se chega é que de fato existiu a prestação de serviços de advogada de forma pessoal. Embora essa atividade pudesse ter o auxílio de profissionais, isso não afasta o caráter pessoal da atividade exercida.

Nesse diapasão, constata-se que a empresa individual foi organizada exclusivamente para a exploração individual de atividades enumeradas no § 2º do art. 150 acima referido, entretanto, a legislação veda a tributação na pessoa jurídica dos rendimentos oriundos da prestação de serviços de contador e advogada.

Embora esteja a empresa formalmente cadastrada no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ e tenha seus atos constitutivos registrados na Junta Comercial, tal fato é irrelevante, tendo em vista a constatação, pelo conjunto probatório adunado aos autos, que se trata de empresa individual organizada para a exploração de atividades enumeradas no § 2º do art. 150 do Decreto 3.000/99, cuja tributação sob o mesmo regime aplicado às pessoas jurídicas é claramente vedada.

Quanto às alegações de inconstitucionalidade e ilegalidade da norma restritiva, consoante teor da Súmula nº 2, não é o CARF competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

No que tange ao arrolamento de bens, a Súmula CARF nº 109 assim preceitua: “O órgão julgador administrativo não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a arrolamento de bens.”

Direito à compensação

Pleiteia ainda a Recorrente que lhe seja garantido o direito de abater do valor cobrado do Auto de Infração os valores pagos pelos tributos em decorrência da aplicação do regime pelo lucro presumido.

No que tange à compensação de valores pagos na pessoa jurídica, é cabível a dedução do lançamento fiscal tão somente em relação aos valores arrecadados a título de Imposto de Renda das pessoas jurídicas, cuja receita foi desclassificada e considerada rendimentos auferidos pela pessoa física.

Assevere-se que o aproveitamento do Imposto de Renda comprovadamente recolhido no ajuste da pessoa jurídica ou retido pela fonte pagadora, previamente ao início do procedimento de fiscalização, é apto a operar efeitos na base de cálculo da multa de ofício, ou seja, antes da inclusão dos acréscimos legais.

Com relação aos demais tributos pagos, distintos do Imposto de Renda, o aproveitamento entre pessoas distintas dependeria de previsão em lei específica autorizadora de sua realização. Como regra, a compensação no âmbito tributário implica a existência de duas pessoas, simultaneamente credoras e devedoras uma da outra desde a origem, havendo obrigações recíprocas entre as partes (art. 170 do CTN).

Dessa forma, não se deve transmutar o processo fiscal de controle do lançamento em procedimento de compensação. A via adequada é, portanto, o pedido de restituição, sem prejuízo do cumprimento dos demais requisitos estipulados na legislação.

Processo nº 11065.721346/2011-78
Acórdão n.º **2401-006.069**

S2-C4T1
Fl. 6

Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO do Recurso Voluntário e, no mérito, DOU-LHE PARCIAL provimento para que sejam deduzidos do lançamento o Imposto de Renda recolhido a título de pessoa jurídica sobre os valores que foram considerados rendimentos da pessoa física.

(Assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto.