



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

Processo nº 11065.721348/2011-67
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-006.036 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de fevereiro de 2019
Matéria IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
Recorrente AERNIO DILKIN PENTEADO JUNIOR
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

IMPOSTO DE RENDA. EMPRESA INDIVIDUAL. 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

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.

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, Sheila Aires Cartaxo Gomes 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, Luciana Matos Pereira Barbosa, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto, Matheus Soares Leite, Miriam Denise Xavier (Presidente) e Sheila Aires Cartaxo Gomes (Suplente Convocada). Ausente a conselheira Marialva de Castro Calabrich Schlucking.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da decisão da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre – RS (DRJ/POA) que, por unanimidade de votos rejeitou as preliminares e julgou improcedente a impugnação, mantendo o Crédito Tributário exigido, conforme ementa do Acórdão nº 10-42.348 (fls. 1953/1960):

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

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

FIRMA INDIVIDUAL. CONTADOR. O contribuinte que presta serviço pessoais de contador 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.

NULIDADE. Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas

apontadas no art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, não há que se cogitar em nulidade do lançamento.

LANÇAMENTO NÃO IMPUGNADO. Considera-se não impugnado o crédito que não tenha sido expressamente contestado conforme artigo 17 do Decreto nº 70.235/72.

COMPENSAÇÃO. Não se admite a compensação de crédito da pessoa jurídica com débitos da pessoa física.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O presente processo trata de Auto de Infração (fls. 1235/1257), lavrado contra o Contribuinte em 19/04/2011, relativo aos anos-calendário 2006, 2007 e 2008, no qual é exigido a título de Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF o valor de R\$ 544.797,98, Multa Proporcional, passível de redução, no valor de R\$ 408.598,48, Multa Exigida Isoladamente, passível de redução, no valor de R\$ 14.489,82 e Juros de Mora, calculados até 31/03/2011, no valor de R\$ 153.939,32, ficando o Crédito Tributário exigido no montante total de R\$ 1.121.825,60.

De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 1237/1244) e o Relatório de Ação Fiscal (fls. 1259/1283), o Crédito Tributário é decorrente das seguintes infrações:

1. Dedução indevida de previdência oficial no valor de R\$1.320,00 na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física - Dirpf do ano-calendário 2008, conforme descrito no Item 001 (fl. 1237) da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do AI e Item 4.1 (fl. 1260) do Relatório de Ação Fiscal;
2. Glosa de deduções de despesas médicas nos anos-calendário 2007 e 2008, conforme descrito no Item 002 (fls. 1237/1238) da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do AI e Item 4.2 (fls. 1261/1262) do Relatório de Ação Fiscal;
3. Glosa de dedução de despesas com instrução de dependente não informado nas Dirpf dos exercícios de 2007 e 2008, conforme descrito no Item 003 (fl. 1238) da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do AI e Item 4.3 (fls. 1262/1263) do Relatório de Ação Fiscal;
4. Glosa de dedução indevida de previdência oficial da base de cálculo do imposto de renda recolhido através do carnê-leão, conforme descrito no Item 004 (fl. 1238/1241) da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do AI e Item 4.6 (fl. 1279) do Relatório de Ação Fiscal;
5. Classificação indevida de rendimentos tributáveis tidos pelo contribuinte como isentos. Os rendimentos provenientes da pessoa jurídica Aernio Dilkin Penteado Junior, empresa individual, foram tributados na pessoa jurídica pelo contribuinte e considerados pela

fiscalização como rendimentos da pessoa física, conforme descrito no Item 005 (fls. 1241/1242) da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do AI e Item 4.5 (fls. 1263/1279) do Relatório de Ação Fiscal;

6. Multa isolada decorrente da falta de recolhimento de Carnê-leão conforme descrito no Item 006 (fls. 1242/1244) da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do AI e Item 5.1.2 (fls. 1281/1282) do Relatório de Ação Fiscal.

O Contribuinte tomou ciência pessoalmente do Auto de Infração em 05/05/2011 (fl. 1284) e, em 02/06/2011, apresentou sua Impugnação Parcial de fls. 1287/1297, instruída com os documentos nas fls. 1298 a 1943, onde requer que seja declarado nulo o AI ou compensado os valores recolhidos a título de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ.

A parte do imposto não contestada na peça impugnatória, no valor total de R\$ 8.362,01, foi transferido em 27/09/2011 para o processo nº 13002.720447/2011-91, conforme Termo de Transferência de Crédito Tributário (fl. 1949) e demonstrativo na fl. 1948.

O Processo foi encaminhado à DRJ/POA para julgamento, onde, através do Acórdão nº 40-42.348, em 30/01/2013 a 4ª Turma resolveu, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares por incabíveis e julgar a impugnação improcedente e por manter o Imposto Suplementar remanescente (cód. 2904) no valor de R\$536.435,97.

O Contribuinte tomou ciência do Acórdão da DRJ/FOR, via Correio (AR - fls. 1964/1965), em 23/02/2013, através da Intimação nº 108/2013 (fls. 1961/1963) e, inconformado com a decisão prolatada, em 07/03/2013, tempestivamente, apresentou seu RECURSO VOLUNTÁRIO de fls. 1966/1976, por meio do qual contesta o lançamento e, em síntese, argumenta sobre:

1. A legalidade da tributação pelo regime do lucro presumido dos rendimentos auferidos pela firma individual do Contribuinte (fls. 1968/1970);
2. A ausência de suporte legal da restrição prevista no art. 150, § 2º, inciso I, do Decreto 3.000/99, aplicada pela decisão recorrida (fls. 1971/1972);
3. Os serviços efetivamente prestados pelo Contribuinte, que vão muito além do serviço de "Contador" (fls. 1972/1974);
4. O direito à compensação no valor cobrado no AI dos valores pagos pelos tributos em decorrência da aplicação do regime de lucro presumido, sob pena de cobrança em duplicidade do tributos.

Finaliza seu RV requerendo seu conhecimento e provimento para que seja reformada a decisão de 1ª instância a fim de anular e/ou julgar improcedente o AI lavrado. Alternativamente, caso assim não seja entendido, requer o direito à compensação/abatimento do tributo a pagar com os valores já pagos pela firma individual do 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 o 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. Afirmo que se enquadra no art. 150, § 1º, inciso I do referido Decreto.

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 então vigente, 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 exploram 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. 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.

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 eram exclusivamente “atividade de contabilidade”, afirmando que para a efetivação dos serviços havia necessidade de apoio de outros profissionais, o que descaracterizaria a personalidade na prestação de serviços.

No entanto, compulsando o conjunto probatório juntado aos autos, percebe-se que os contratos foram firmados para a prestação de serviço profissional de contabilidade, conforme se verifica dos instrumentos juntados às fls. 593 e seguintes, cujos trechos citados no Relatório Fiscal reproduzo a seguir:

I. Contrato de Prestação de Serviços celebrado em 10/03/2005 (fls. 593/594):

I. A CONTRATADA prestará para a CONTRATANTE atendimento às diligências junto ao Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS, compreendendo os seguintes serviços:

(...)

d) Apoio administrativo e contábil ao departamento jurídico;

II. Contrato de Prestação de Serviços firmado em 05/05/2005 (fls. 595/596):

"I. A CONTRATADA prestará para a CONTRATANTE suporte contábil ao advogado contratado pela CELSP Dr. Aires Gonçalves, compreendendo os seguintes serviços:" (grifou-se)

III. Contrato de Prestação de Serviços firmado em 22/11/2005 (fls. 597/598):

"I. As CONTRATADAS prestarão serviços de:

Assessoria fiscal na retificação das DIRFs ano base 2004 e 2005, DCTFs ano base 2005 da CONTRATANTE, bem como, todo o levantamento tributário que se fizer necessário para a retificação das referidas declarações." (grifou-se)

IV. Contrato de Prestação de Serviços firmado em 05/01/2006 (fls. 599/601):

"I. As CONTRATADAS prestarão serviços de:

Encaminhamento de Certidões de Situação Fiscal, SICAF, Mapa de Entorpecentes junto a Polícia Federal, Alterações Societárias das empresas vinculadas à CONTRATANTE, conforme segue:

(...)

Parágrafo Único - Inclui-se na cláusula 1. as empresas vinculadas que forem surgindo no curso do presente instrumento."

V. Contrato de Prestação de Serviços firmado em 05/01/2006 (fls. 602/604):

"1. A CONTRATADA prestará serviços de consultoria tributária e comercial para a CONTRATANTE e suas empresas vinculadas, perante a Receita Federal, Procuradoria da Fazenda Nacional, Secretaria da Fazenda do Estado do RS e Prefeituras Municipais, visando a recuperação de créditos federais através de procedimentos administrativos e ou judiciais."

VI. Contrato de Prestação de Serviços firmado em 01/02/2006 (fls. 605/606):

"1. A CONTRATADA prestará serviços de 1.1. Consultoria, assessoria, planejamento e consolidação de toda a contabilidade do Plano de Saúde Ulbra Saúde e de todos os Centros Clínicos vinculados ao mesmo, adequando o plano de contas junto a Agência Nacional da Saúde - ANS;

1.2. Representação da CONTRATANTE, bem como, atendimento de todas as diligências junto a Agência Nacional da Saúde - ANS, ajustando e regularizando os quesitos exigidos pela mesma no que diz respeito à Contabilidade." (grifou-se)

VII. Contrato de Prestação de Serviços firmado em 22/02/2006 (fls. 607/609):

"1. As CONTRATADAS prestarão serviços de: 1.1. Levantamento tributário, planilhamento de todos os débitos administrados pela Receita

Federal e Procuradoria da Fazenda Nacional, objetivando a adesão ao PAEX – Parcelamento Excepcional;

1.2. Análise de todos os fornecedores de Prestação de Serviços da CONTRATANTE no que tange as retenções legais de acordo com a legislação vigente;

1.3. Retificações e elaboração das declarações de ITR - Imposto de Transmissão Rural da CONTRATANTE;

1.4. Análise e verificação da integração do Módulo de Compras com o Módulo GL - Contabilidade, objetivando atender a obrigação do SINTEGRA junto a Secretaria da Fazenda Estadual do RS."

VIII. Contrato de Prestação de Serviços CONTÁBEIS firmado em 25/08/2006 (fls. 610/611):

"1. A CONTRATADA prestará serviços de:

1.1. Consultoria na conversão de moedas dos contratos firmados entre a CONTRATANTE e o Banco Exim Bane, visando a implementação do Hospital Universitário;

1.2. Planilhamento e lançamentos contábeis de todos os valores que foram pagos ao Exim Banc, a título de adiantamento de importações." (grifou-se)

IX. Contrato de Prestação de Serviços firmado em 01/12/2006 (fls. 612/614):

"1. As CONTRATADAS prestarão serviços de Consultoria e Assessoria no parcelamento a ser regulamentado pela Receita Federal, dos débitos de impostos federais e previdenciários da CONTRATANTE, da seguinte forma:

1.1. Levantamento de todos os débitos passíveis de serem parcelados;

1.2. Planilhamento dos débitos;

1.3. Preenchimento dos relatórios e formulários para obtenção do parcelamento referido;

1.4. Protocolo dos processos de parcelamento junto aos órgãos competentes;

1.5. Análise de todos os parcelamentos já existentes, bem como, REFIS, PAES e PAEX, verificando quais os processos administrativos migrarão para este novo parcelamento;

1.6. Consultoria permanente junto a Receita Federal, Procuradoria da Fazenda Nacional e INSS, analisando diariamente a tela de débitos da CONTRATANTE junto aos órgãos acima citados, providenciando a regularização e ou o encaminhamento ao departamento jurídico competente."

X. Proposta de Serviços firmada em 10/01/2007 (fl. 615):

"Breve Relato:

Conforme minha verificação, ainda não foi realizada auditoria no departamento financeiro, constatei por amostragem conciliando os bancos alguns pagamentos em duplicidade à fornecedores através de adiantamentos.

Pela minha experiência trabalhando em outras empresas, um trabalho dedicado e com estratégia poderia resultar em créditos financeiros para a CELSP/ULBRA

Dos Serviços:

Proponho serviços de consultoria técnica, planejamento, organização e conferência objetivando auditar as contas de adiantamento a fornecedores e credores por duplicatas.

O trabalho operacional será realizado pelos funcionários da contabilidade e do departamento financeiro, porém, supervisionado pela minha empresa na minha pessoa ou de quem eu vir a indicar." (grifou-se)

Analisando-se os fatos apurados pela fiscalização, e não concretamente infirmados pelo 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 contador 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.

Embora a empresa encontrar-se 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.

Direito à compensação

Pleiteia ainda o 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 da observância do prazo para repetição do indébito e do cumprimento dos demais requisitos estipulados na legislação.

Processo nº 11065.721348/2011-67
Acórdão n.º **2401-006.036**

S2-C4T1
Fl. 7

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.