



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

Processo nº 11516.001798/2004-55
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2202-01.426 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de outubro de 2011
Matéria IRPF
Recorrente LUIZ CARLOS FERRO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2000, 2001, 2002

EMPRESA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NA ÁREA DE ENGENHARIA CIVIL. SOCIEDADE LTDA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PARA DIVERSAS PESSOAS JURÍDICAS. DESCLASSIFICAÇÃO DAS RECEITAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. RECLASSIFICAÇÃO PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA DO SÓCIO.

As receitas auferidas em decorrência da prestação de serviços pela pessoa jurídica para diversas empresas, não podem ser desclassificadas para rendimentos auferidos pela pessoa física do sócio, sob o fundamento de se tratar de serviços personalíssimos. A legislação admite a tributação na pessoa jurídica.

HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. RENDIMENTOS DO TRABALHO NÃO ASSALARIADO. RENDIMENTOS DA LOCAÇÃO DE BENS.

Consiste de hipótese de incidência do imposto a percepção pela pessoa física de rendimentos e proventos diversos, inclusive os decorrentes do trabalho não-assalariado e da ocupação, uso ou exploração de bens corpóreos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE OBJETIVA.

A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou responsável. O fato de não haver má-fé do contribuinte não descaracteriza o poder-dever da Administração de lançar com multa de ofício rendimentos omitidos na declaração de ajuste.

ACRÉSCIMOS LEGAIS. JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº 4).

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo da exigência a omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício, decorrentes da prestação individual de serviços de engenharia. Vencidos os Conselheiros Odmir Fernandes (Relator) e Rafael Pandolfo, que proviam integralmente o recurso voluntário e a Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, que provia o recurso em menor extensão para, tão somente, excluir da base de cálculo da exigência os valores recebidos a título de locação de equipamentos. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Antonio Lopo Martinez e Nelson Mallmann. Designado o Conselheiro Nelson Mallmann, para redigir o voto vencedor no que se refere a omissão de rendimentos em razão da locação de equipamentos. Fará Declaração de Voto o Conselheiro Nelson Mallmann.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann – Presidente e Redator Designado.

(Assinado digitalmente)

Odmir Fernandes - Relator.

Participaram do julgamento os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Guilherme Barranco de Souza, Antonio Lopo Martinez, Odmir Fernandes, Rafael Pandolfo e Nelson Mallmann (Presidente). Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Pedro Anan Júnior e Helenilson Cunha Pontes.

Relatório

Trata-se de **Recurso Voluntário** da decisão da DRF de Julgamento II de Florianópolis/SC que manteve a exigência do Auto de Infração fls. 475 a 479, com as seguintes acusações:

*“001 - **Omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício:** foram omitidos pela pessoa física do contribuinte os rendimentos decorrentes da prestação individual de serviços de engenharia e da locação de equipamentos de sua propriedade.*

*002- **Omissão de rendimentos recebidos de pessoa física:** foram omitidos em DIRPF os rendimentos de aluguéis informados pelo próprio contribuinte;*

*003 — **Dedução indevida de despesas médicas:** o contribuinte deduziu despesas médicas com cônjuge e sogra, que não constam como suas dependentes em DIRPF;*

*004 — **Dedução indevida de despesas com instrução:** as despesas com instrução deduzidas não foram realizadas, conforme informou o próprio contribuinte.”*

Termo de verificação fiscal a fls. 462 a 470.

Nas razões de recurso sustenta em relação ao item 1 da exigência: (*omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício*) que não houve essa omissão. Aduz que esses rendimentos referem-se a alugueis de equipamentos e a prestação de serviços de engenharia recebidos e tributados na pessoa jurídica *LCF Consultoria e Serviços de Engenharia Ltda.*

Referidos rendimentos/receitas, acrescenta, foram indevidamente desconsiderados na sociedade, de titularidade do autuado, onde houve a devida tributação para exigência e tributação na pessoa física do sócio.

Em relação esse item 1 do auto de infração a autoridade fiscal relata:

“- os rendimentos omitidos pelo contribuinte foram oferecidos à tributação pela empresa LCF Consultoria e Serviços de Engenharia Ltda., doravante apenas LCF, da qual são sócios somente o contribuinte e sua esposa;

- os serviços por ele prestados, decorrentes de contratos firmados pela empresa LCF, consistem, conforme objetivo social da empresa de "prestação de serviços na área de engenharia civil, tais como: projeto e consultoria rodoviária e imobiliária, avaliação de imóveis, perícias de engenharia bem como a prática de quaisquer outros atos congêneres definidos no conceito geral de serviços de engenharia";

- a esposa do contribuinte não é profissional da área de engenharia e que não houve a contratação pela empresa de

outros profissionais habilitados nesta área; O auditor relata ainda que como parte das notas fiscais emitidas pela LCF refere-se à locação de equipamentos, foram então solicitadas as notas fiscais de aquisição dos equipamentos locados. Conforme suas palavras "verificamos que o laboratório foi adquirido pela pessoa física (fls. 437), razão pela qual os rendimentos de aluguel também estão sendo considerados como rendimentos da pessoa física".

A decisão recorrida manteve a autuação ao desconsiderar a tributação da receita da prestação dos serviços de engenharia na sociedade de titularidade do autuado, sob o entendimento de tais serviços, por se tratar de *serviços personalíssimos*, não podem ser tributados pela sociedade.

Anoto que, na decisão manteve a autuação por maioria de votos. Os julgadores Gilson Wessler Michels e Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto, da DRJ, vencidos, cancelavam a exigência sobre os rendimentos da locação de equipamentos, por falta de comprovação de serem os mesmos adquiridos pela pessoa física.

O julgador Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto, com declaração de voto vencido, cancelava também a desconsideração da receita tributada pela pessoa jurídica para tributação dos rendimentos na pessoa física do sócio, por entender indevido o “deslocamento” das receitas recebidas do seu legítimo titular que não é o sujeito passivo da obrigação e de o art. 129, da Lei n. 11.196/05 possuir caráter interpretativo (fls. 690).

É o relatório.

Voto Vencido

Voto vencido em parte.

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade e deve ser conhecido.

Nas razões de recurso o recorrente insurge-se apenas contra o item 1 da peça acusatória - omissão de rendimentos recebidos da prestação de serviços de engenharia e do recebimento de alugueis de equipamentos.

Com isso, admite a omissão do recebimento de alugueis de imóveis (item 2); a glosa das despesas médicas (item 3); e as despesas com instrução (item 4).

Aprecio o item 1 da exigência, que compreende duas espécies de omissão de rendimentos: prestação de serviços de engenharia e aluguel de equipamentos.

A fiscalização desconsiderou as receitas sobre a receita - rendimentos da locação de equipamentos na pessoa jurídica por entender que os equipamentos foram *adquiridos* pela pessoa física (fls. 437).

A decisão recorrida manteve a autuação com votos vencidos dos julgadores Gilson Wessler Michels e Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto, que cancelavam esses rendimentos da locação de equipamentos por falta de comprovação de serem os mesmo adquiridos pela pessoa física.

Sustenta o Recorrente que os equipamentos locados foram adquiridos em 25.09.1987 e *não são mais utilizados*, e essas receitas/rendimentos foram tributados na pessoa jurídica (fls. 717).

Não há nos autos provas firmes e extremas de dúvidas, conforme ressaltado pelos julgadores da DRJ vencidos, no sentido de que os equipamentos locados pela sociedade sejam os mesmos adquiridos pela pessoa física.

Sem essa comprovação, extreme de dúvidas, a exigência sobre os rendimentos da locação – com a receita tributada pela sociedade - deve ser cancela na forma dos votos vencidos.

Na matéria de fundo o exame do recurso envolve a desconsideração dos recebimentos/receitas da prestação de serviços realizados pela sociedade de que o autuado recorrente é titular para a tributação na pessoa física, sob o fundamento de se tratar de *serviços personalíssimos* e a tributação dessa espécie de receita/rendimento somente ser possível na pessoa física, nunca na sociedade

Assim, a fiscalização *desconsiderou* e reclassificou os rendimentos recebidos e tributados pela sociedade de engenharia *LCF Consultoria e Serviços de Engenharia Ltda* de titularidade do Recorrente e de sua mulher para tributação na pessoa física.

O julgador Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto, da DRJ, com declaração de voto vencido, cancelava essa exigência por entender correta a tributação dos rendimentos/receitas na pessoa jurídica. No seu entender a autuação faz exigência indevida por “deslocar” as receitas recebidas por seu titular que não o sujeito passivo da obrigação, e de o art. 129, da Lei o ar. 129, da Lei 11.196/05 possuir caráter interpretativo (fls. 690).

A decisão recorrida vem assim fundamentada:

A fiscalização entendeu incabível a tributação na sociedade em razão do objeto social:

a) de o objeto social ser a "prestação de serviços na área de engenharia civil, tais como: projeto e consultoria rodoviária e imobiliária, avaliação de imóveis, perícias de engenharia bem como a prática de quaisquer outros atos congêneres definidos no conceito geral de serviços de engenharia";

b) de a composição da sociedade do o autuado e ser sua esposa que não é profissional da área de engenharia;

c) não haver a contratação pela empresa de outros profissionais habilitados nesta área.

Houve ainda descontos do imposto pago no pro- labore da sociedade, mas não se admitiu a dedução dos tributos pagos na pessoa jurídica, conforme consta do relatório de fiscalização:

Cabe destacar ainda que na apuração dos rendimentos omitidos – relatório "Rendimentos Recebidos de Pessoas Jurídicas Omitidos" (fls. 459 a 461) - descontamos os valores que foram tributados pelo contribuinte a título de pro labore recebido de LCF Consultoria e Serviços de Engenharia Ltda. O pro labore de fevereiro de 1999 foi descontado da receita de março deste ano.

Não estamos compensando os tributos pagos pela empresa LCF Consultoria e Serviços de Engenharia Ltda, pois esta empresa tem personalidade jurídica distinta do contribuinte e conforme determina o artigo 30 da IN SRF n 2 210, de 30 de setembro de 2002, "é vedada a compensação de débitos do sujeito passivo, relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF, com créditos de terceiros".

A sociedade de engenharia de que o autuado recorrente é titular foi constituída e teve início de atividade em 02.02.1998 e é composta pelo Recorrente, engenheiro civil, sócio majoritário e por sua mulher, assistente social (fls. 319).

Para desconsiderar os rendimentos e considera-los de natureza pessoalíssima, a fiscalização baseou-se nas declarações do autuado de possuir *responsabilidade pessoal* pelos serviços profissionais prestados pela sociedade de que é titular.

Sustenta o Recorrente que os contratos de prestação de serviços foram celebrados pela sociedade, onde os impostos foram pagos e não há vedação para constituição e tributação pela sociedade, e o art. 129, da Lei nº 11.196/05, de caráter interpretativo, admite a constituição de sociedade para efeito da tributação dos referidos serviços, ainda que personalíssimos.

Temos posição fixada sobre a matéria.

Diferente do poder público que só pode fazer o que a lei permite, o particular pode fazer tudo que a lei não lhe proíba.

Não vemos proibição ao particular para a constituição de sociedade ou para contratar e receber rendimentos e receitas por intermédio da pessoa jurídica, mesmo ao sócio majoritário e de a prestação decorrer do trabalho pessoal realizado em caráter personalíssimo.

Em nosso sentir, os dispositivos ditos por violados pela autuação não admitem extrair a *dedução* de a lei não permitir o recebimento do trabalho pessoal de caráter personalíssimo por intermédio da sociedade.

O direito tributário repousa no princípio da legalidade; para qualquer exigência é necessária a previsão em lei.

Para desconsiderar o ato ou negócio realizado pela sociedade, estruturada de forma lícita e não proibida em lei, é necessário existir fraude, dolo, simulação, violação ou abuso da lei ou do direito, e a fiscalização demonstrar e comprovar sua existência, situação que não corre na hipótese dos autos.

A sociedade é lícita, o objeto social, os contratos, o sujeito, o negócio são todos lícitos. A exigência decorre única e exclusivamente da *presunção* de os serviços - por terem caráter personalíssimo - e assim somente podem ser tributados pela pessoa física.

A sociedade é abstrata, mera criação do direito para agrupar pessoas e capitais, desenvolver suas atividades e permanecer no tempo, independente das pessoas que as instituíram.

No momento em que a sociedade se estrutura de forma lícita, o direito tributário não pode desconsiderar essa estruturação dos negócios e atos, sem proibição em lei, sob pena de afronta aos arts. 109 e 110, do CTN e a garantia constitucional da livre iniciativa, do trabalho e da profissão, prevista no art. 5º, XIII e XVII, da CF, 1988.

Não se cuida aqui da velha discussão acadêmica sobre a tributação das atividades ilícitas. Nestas não se tributa a atividade, mas a *receita* ou o rendimento.

Qualquer empresa que tivesse, por hipótese, a atividade do jogo do bicho seria desconsiderada pela ilicitude do objeto, mas a *receita* seria lícitamente tributada na pessoa natural.

Não vemos na atividade desenvolvida pela sociedade do autuado qualquer ilicitude, evasão ou fraude, seja da lei ou do direito, mas conduta lícita, própria da elisão fiscal, do planejamento tributário organizado para a menor incidência tributária da atividade desenvolvida.

Nestes autos, o Recorrente constituiu a sociedade de engenharia, por intermédio da sociedade firmou vários contratos de prestação de serviços de engenharia, recebeu as receitas e as tribudou na sociedade assim constituída.

Para prestar tais serviços de engenharia e de construção civil a sociedade precisa se valer, cremos, de trabalhadores, máquinas, equipamento com diversas despesas na atividade desenvolvida.

Impossível se mostra que todos os serviços de engenharia tenham sido prestados pessoalmente pelo Recorrente. Isso, por certo, é praticamente impossível na sua atividade de construção civil. O fato é notório, daqueles que independem de prova.

Não vemos assim, seja pelo sistema normativo vigente, seja na situação específica destes autos, qualquer possibilidade da existência da prestação de serviços em caráter personalíssimo na sociedade de engenharia.

Note-se que a decisão recorrida admitiu o caráter personalíssimo da prestação pelo fato de o Recorrente ter *responsabilidade pessoal* pelos serviços engenharia, por isso e só por isso, cuidava-se, no entender da decisão recorrida - da prestação personalíssima, sem possibilidade da tributação das receitas pela sociedade.

Não pensamos assim, a responsabilidade técnica e pessoal se faz a qualquer empresa de engenharia, grande, média ou pequena. A responsabilidade pessoal é exigência dos conselhos profissionais da categoria, assim como é ao médico, dentista, arquiteto, advogado. Todos têm responsabilidade pessoal pelo que realizam e isso decorre da natureza técnica do trabalho, da atuação e conhecimento de cada profissional.

A sociedade de engenharia poderia funcionar independente da existência do sócio autuado Recorrente. Ele poderia contratar profissional para a função de responsável técnico à sociedade, sem que isso desnaturasse a prestação.

Nas empresas sempre há um responsável técnico e este não necessita ser sócio ou acionista da sociedade, por ser contratado, ter vínculo de emprego ou não.

Não vemos assim como desconsiderar os serviços prestados pela sociedade, onde os tributos foram pagos.

Para desconsiderar o recebimento da receita pela pessoa jurídica, poderia se cogitar na aplicação do Parágrafo único, art. 116, do CTN, na redação da LC 104/2001.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

(...)

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Não foi essa a acusação e nem temos a lei regulamentação dessa disposição normativa para aplicação, daí impossível qualquer cogitação nesse sentido.

Norma interpretativa

Não admitimos a desconconsideração das receitas, e mesmos que assim não fosse, o art. 129, da Lei nº 11.196/05, objeto da conversão da Medida Provisória nº 252, de 2005, conhecida como *MP do Bem*, permite a tributação na pessoa jurídica.

Referido dispositivo gerou e vem gerando acaloradas discussões sobre seu caráter interpretativo ao direito tributário, ante o disposto no art. 106, do CTN.

Pois bem, o dispositivo em comento permite, de forma expressa, a constituição de sociedade para a prestação de serviços profissionais personalíssimos. Vejamos:

Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.

Qual seria o sentido e o alcance dessa disposição normativa?

Cuida, pensamos, de norma interpretativa, com alcance ao art. 106, do CTN, tendo por objeto disciplinar e pacificar os conflitos e trazer segurança jurídica no sentido de a pessoa física poder organizar e estruturar seus negócios por meio de sociedade para a prestação de serviços profissionais de caráter personalíssimos.

A norma interpretativa no direito tributário possui regra própria e se aplica a fato pretérito, daí a importância no exame da matéria, como podemos ver no art. 106, do CTN.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A justificativa da exposição de motivo do projeto da inclusão do art. 129, na Medida Provisória nº 252 de 2005 (PVL 23/05), que se converteu na Lei 11.196, de 2005, deixa claro o caráter interpretativo, conforme vemos da seguinte mensagem legislativa:

"Os princípios da valorização do trabalho humano e da livre iniciativa previstos no art. 170 da Constituição Federal asseguram a todos os cidadãos o poder de empreender e organizar seus próprios negócios. O crescimento da demanda por serviços de natureza intelectual em nossa economia requer a

edição de norma interpretativa que norteie a atuação dos agentes da Administração e as atividades dos prestadores de serviços intelectuais, esclarecendo eventuais controvérsias sobre a matéria." (cf., PVL 23/05).

Essa mensagem foi reiterada na justificativa da emenda da MP 436, de 2008:

Inclua-se onde couber na Medida Provisória 436 de 26 de junho de 2008 o seguinte artigo:

Art.. "O art.129 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, tem natureza interpretativa, com efeitos ex-nunc e ex-tunc."

Justificativa:

O art.129 da Lei nº 11.196 de 21 de novembro de 2005, em nada inovou em relação ao tratamento tributário e previdenciário dispensado à prestação de serviços intelectuais por uma pessoa jurídica a outra. Teve tão- somente o propósito de esclarecer a matéria, ante as controvérsias geradas por procedimentos fiscais fundados em premissas insubsistentes.

Na justificação de emenda parlamentar da qual resultou o mencionado art. 129 se faz alusão expressa ao caráter interpretativo da norma. Malgrado isso, algumas instâncias de julgamento administrativo teimam em não reconhecer esse caráter interpretativo, na errônea presunção de que os efeitos da norma seriam exclusivamente ex-nunc, como se decorresse de um regime tributário especial.

Esta emenda tem propósito de por fim aos equívocos na aplicação do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, e desse modo remover circunstâncias que, lamentavelmente, promovem insegurança jurídica custos para a administração fiscal e para o contribuinte. (cf., O artigo 129 da Lei 11.196/05 e a tributação das pessoas jurídicas, PEDRO ANAN JR., JULIANA GRANDINO LATORRE e THAIS ABREU DE AZEVEDO SILVA, em estudo específico sobre o tema entendem que o artigo 129 é norma interpretativa, in Fiscosoft).

No mesmo sentido, dos mesmos autores, PEDRO ANAN JR., JULIANA GRANDINO LATORRE e THAIS ABREU DE AZEVEDO SILVA (cf., Principais aspetos da Lei 11.196/05, a "MP do Bem": Considerações a respeito do art. 129, da Lei nº 11.196/05, Cood. Ives Gandra da Silva Martin, Marcelo Magalhães Peixoto e André Elai, Ed.. Apet-MP, SP, 2006. p.155/165).

PEDRO ANAN JR., em outro trabalho sobre o tema, conclui pela natureza interpretativa do art. 129, da Lei 11.196/05 ao examinar o veto à emenda 3, feita ao art. 6º da Lei 10.593/02 (cf., Prestação de serviços intelectuais por pessoa jurídica - Aspectos legais, econômicos e tributários: Comentários sobre o veto a emenda 3, que alterava o art. 6º da Lei 10.593/02, e as autuações fiscais das sociedades prestadoras de serviços. Cood. Pedro Anan Jr. e Marcelo Magalhães Peixoto, co-Ed. Apet – MP, SP. 2008, p.517/530).

EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO, ao comentar o artigo 129, da Lei 11196, de 2005, entende tratar-se de disposição processual e como tal de aplicação imediata o dispositivo ao fazer remissão ao art. 50 do Código Civil. Com isso, sustenta, a lei veda a autoridade administrativa, sem autuação do Judiciário, desconsiderar, ainda que indireta, a atividade da pessoa jurídica.

O art. 129 da Lei nº. 11.196/2005 mudou completamente o quadro normativo a respeito da sujeição passiva do imposto de renda para certas empresas prestadoras de serviço. O referido preceito determina que, para fins fiscais e previdenciário, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigação a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, ficará sujeita tão-somente a legislação aplicável as pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do dispositivo no art. 50 do CC..

Ao fazer menção ao “caráter personalíssimo” ou não dos serviços intelectuais a norma do art. 129 da Lei nº 11.196/2005 indica que para sua aplicação basta a existência da sociedade legalmente constituída. Portanto, o preceito sob análise acaba por permitir, para fins fiscais, a existência de uma sociedade (a lei menciona “sociedade prestadora”) sem empresa, e, neste ponto, adota o mesmo tratamento que o ordenamento jurídico dispensava as “sociedades civis de profissão legalmente regulamentada” (§ 3º do art. 146 do RIR/99), para as quais não é exigida a existência de uma empresa para tomar válida a sua constituição e a forma de tributação com base no lucro presumido. Assim sendo, a exploração econômica de atividade de natureza científica, artística ou cultural, pode ser feita por intermédio de uma pessoa jurídica sem que as autoridades possam contestar a natureza pessoal dos trabalhos que geram as receitas, em cada caso.

O referido art. 129, ao fazer menção expressa ao art. 50 do CC., interfere nos poderes da administração para resolver a questão acerca da validade dos atos firmados entre particulares e os respectivos efeitos tributários decorrentes. A rigor, o referido preceito retira temporariamente da administração, em relação a esta matéria, o poder de autotutela que a Administração Pública possui e que lhe dá o direito de executar os seus próprios atos até onde esse direito não conflite com a prerrogativa que a Constituição Federal outorga ao Poder Judiciário para dizer qual o direito a ser aplicado aos casos submetidos ao seu conhecimento, na forma das Leis processuais.

A interferência nos poderes da Administração decorre da natureza de norma de competência do referido preceito que prescreve – por via de menção ao art. 50 do CC – que todas as questões relacionadas com os efeitos tributários do “trabalho personalíssimo” por intermédio de uma pessoa jurídica legalmente constituída sejam submetidas a um magistrado. A esse magistrado caberia dizer se houve ou não o “abuso do direito” que é fundamental axiológico do mencionado art. 50.

A determinação de que a matéria está sob reserva de jurisdição traduz norma de direito processual que tem efeito imediato, e, portanto, atinge todos os casos já em andamento e que não foram definitivamente julgados. Em outras palavras, a norma tem nítido efeito retroativo para atingir todas as situações que

ainda não estejam definitivamente julgadas na esfera judicial. Disto decorre que às autoridades fiscais cabe adotar as medidas necessárias a submeter a matéria ao crivo do Poder Judiciário antes de adotar qualquer medida de cobrança extrajudicial ou execução judicial do suposto débito, ou do seguimento do processo administrativo, se for o caso. (op.cit., Planejamento tributário, Ed. Saraiva, 2009, SP, p. 307/308).

EVERARDO MACIEL, ex-Secretario da Receita Federal, em prefácio a trabalho de renomados autores sobre o tema destaca com autoridade:

“Quando considerado, no curso do processo administrativo fiscal, o artigo 129 da Lei 11.196, de 21.11.2005, foi tido como norma que instituiu novo regime fiscal, ainda que não se saiba o que venha a ser tal regime. Os autores deste livro que abordaram especificamente a questão são unânimes em estender o efeito retroativo da norma.

Quase todos a vêem como de caráter interpretativo, tese que também perfilho. Ninguém a compreende como marco de um novo regime fiscal, com efeitos a partir de sua vigência.

A insistência da administração fiscal em perceber de forma restritiva o comando do referido artigo 129 e o disfarçado recurso ao disposto no artigo 116, parágrafo único, do CTN, já dito como carente de norma que lhe de concretude, é que certamente inspirou o legislador a introduzir o que veio a ser chamado de Emenda 3 no projeto de Lei, do qual resultou a Lei 11.457, de 16.03.2007, que instituiu a Receita Federal do Brasil. Tal Emenda nada mais é que uma nova ordem de serviço. Pois tão-somente lembra a autoridade administrativa que, ressalvadas as hipóteses de simulação, a desconsideração de ato ou negócio jurídico, sem autorização judicial, só poderia ocorrer com a aprovação, por lei ordinária, dos procedimentos especiais reclamados pela parte final do parágrafo único do artigo 116 do CTN.

A Emenda 3 foi vedada pelo Poder Executivo, por pressões políticas de natureza corporativa. Surpreendentemente, logo após vetar, o Poder Executivo encaminhou ao Congresso Nacional projeto de lei com o propósito de permitir a desconsideração de atos ou de negócios jurídicos pela autoridade administrativa, nos termos do artigo 116, parágrafo único do CTN. Se necessário o projeto de lei, porque vetar a Emenda Três que justamente dizia, por via oblíqua, que a desconsideração demandaria com a mais trivial lógica.

A prestação de serviços intelectuais, na forma aqui tratada, ainda suscita outras indagações. Se a autoridade fiscal entende ilícita essa prática, por que, desde sempre, não esclareceu seu entendimento, mediante a edição de atos interpretativos? O contribuinte se inscreve no cadastro fiscal, pratica os atos contratuais pactuados com o contratante, recolhe com regularidade os tributos devidos pela pessoa jurídica, por que, então, se vê inopinadamente surpreendido com uma interpretação diversa do que sempre julgou lícito? Seria o caso de se falar em deslealdade institucional?” (Prestação de

serviços intelectuais por pessoa jurídica - Aspectos legais, econômicos e tributário: Comentários sobre o veto a emenda 3, que alterava o art. 6º da Lei 10.593/02, e as autuações fiscais das sociedades prestadoras de serviços. (op.cit., Cood. Pedro Anan Jr. e Marcelo Magalhães Peixoto, co-Ed. Apet – MP, SP. 2008, p.517/530, ressaltamos e grifamos, para destacar).

Com essas autorizadas explicações da origem do art. 129, da Lei 11.196, de 2005, não nos parece haver dúvida de se tratar de norma meramente interpretativa, com aplicação conforme o artigo 106, do CTN.

Cremos que ao art. 129, deixou claro que as pessoas naturais podem se utilizar da pessoa jurídica para a prestação de serviços personalíssimos, contrair diretos e obrigações tributárias em nome da sociedade.

Nesse pensar, nos parece que com a edição da Lei n. 12.441, de 11.07.2011, permitindo a constituição de sociedade unipessoal “*para a prestação de serviços de qualquer natureza*” ficou afastada qualquer dúvida sobre da possibilidade da tributação das receitas dos serviços personalíssimos por intermédio das sociedades. Confira-se: na redação do parágrafo 5º:

“§ 5º Poderá ser atribuída à empresa individual de responsabilidade limitada constituída para a prestação de serviços de qualquer natureza a remuneração decorrente da cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de que seja detentor o titular da pessoa jurídica, vinculados à atividade profissional.” (destacamos)

Outro aspecto. Caso mantida a exigência, deve haver compensação dos tributos pagos na pessoa jurídica dos valores aqui exigidos. Não houve esse pedido, mas deve ser admitido de ofício.

Não será possível relegar essa matéria para eventual pedido de restituição/compensação do tributo pago na pessoa jurídica. Se o tributo foi pago na pessoa jurídica, logicamente cabe deduzir essas parcelas, na mesma época e proporção da exigência na pessoa física.

Desconsiderados os atos praticados na sociedade eles são tidos por inexistentes, na ótica da fiscalização; se não existem, o tributo pago não pode ser relegado a segundo o plano, deve compor o conjunto da desconsideração do tributo pago na jurídica para a compensação com a exigência feita na autuação.

Ante o exposto, pelo meu voto, **conheço e dou provimento ao recurso** para reforma a decisão recorrida e cancelar autuação.

(Assinado digitalmente)
Odmir Fernandes - Relator

Voto Vencedor

Com a devida vênia do nobre relator da matéria, Conselheiro Odmir Fernandes, permito-me divergir de seu voto no que diz respeito a omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício, relativo a locação de equipamento de propriedade do contribuinte autuado, acompanhando o voto do relator, pelas conclusões, no que diz respeito a omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício, relativo aos rendimentos decorrentes da prestação individual de serviços de engenharia. Na Declaração de Voto justifico as razões pela qual votei com o relator pelas conclusões.

Entende o nobre relator, que é legítima a solicitação do recorrente, já que o no seu entendimento não cabe a tributação na pessoa física, tem do em vista que os equipamentos pertenceriam a pessoa jurídica. Posição que discordo.

Da análise dos autos, verifica-se que a autoridade fiscal lançadora ao verificar que parte das notas fiscais emitidas pela LCF referia-se à locação de equipamentos intimou o fiscalizado a apresentar as notas fiscais de aquisição dos equipamentos locados. Dentre as notas fiscais trazidas, há a nota nº 250, à folha 437, da qual consta que o contribuinte, em 25/09/87, adquiriu um "Conjunto Laboratório usado" pelo valor de CZ\$ 15.000,00. As demais notas fiscais de aquisição apresentadas pelo intimado dão conta da aquisição de outros equipamentos e outros materiais necessários à manutenção do laboratório, tais como balanças, termômetros, provetas, bandejas, espátulas, etc.

Por outro lado, verifica-se nas notas fiscais emitidas pela LCF referentes à locação de equipamentos constam no campo Discriminação dos Serviços informações do tipo locação de instrumental de laboratório de solos, asfalto e concreto, Locação de Equipamentos s/ mão de obra p/ Ensaios de Laboratório, Aluguel de Equipamentos de Laboratório.

Ora, as próprias anotações nas notas fiscais remetem a locação, não de qualquer outro equipamento para a realização do objeto social da sociedade adquiridos exclusivamente por esta, como alega o recorrente, mas especificamente de equipamentos de laboratório, este que como restou demonstrado, não foi adquirido pela sociedade mas pelo recorrente.

Assim é que, à luz do que dos autos consta, entendo que resta comprovado que de fato os equipamentos locados consistem do laboratório pertencente ao autuado. Desta feita, os rendimentos decorrentes da locação destes equipamentos pertencem à pessoa física do autuado e como tal devem ser tributados, nos termos da legislação do IRPF, sendo improcedente, portanto a alegação de defesa de insubsistência dos fatos para configurar a real subsunção destes à hipótese de incidência.

Conclui-se então, que, desacompanhados de quaisquer elementos de prova em contrário, os argumentos de defesa não são capazes de infirmar a situação que se afigura dos autos, cabendo ainda salientar que o auferimento de valores decorrentes da locação do equipamento mencionado está comprovado por meio das próprias notas fiscais apresentadas pelo recorrente.

Por fim, se faz necessários tecer algumas considerações sobre a penalidade aplicada.

Há que se destacar que à autoridade fiscal cabe verificar o fiel cumprimento da legislação em vigor, independentemente de questões de discordância, pelos contribuintes, acerca de alegadas ilegalidades/inconstitucionalidades, sendo a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, como previsto no art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Não há dúvidas de que se entende como procedimento fiscal à ação fiscal para apuração de infrações e que se concretize com a lavratura do ato cabível, assim considerado o termo de início de fiscalização, termo de apreensão, auto de infração, notificação, representação fiscal ou qualquer ato escrito dos agentes do fisco, no exercício de suas funções inerentes ao cargo. Tais atos excluirão a espontaneidade se o contribuinte deles tomar conhecimento pela intimação.

Os atos que formalizam o início do procedimento fiscal encontram-se elencados no artigo 7º do Decreto n.º 70.235, de 1972. Em sintonia com o disposto no artigo 138, parágrafo único do Código Tributário Nacional, esses atos têm o condão de excluir a espontaneidade do sujeito passivo e de todos os demais envolvidos nas infrações que vierem a ser verificadas.

Em outras palavras, deflagrada a ação fiscal, qualquer providência do sujeito passivo, ou de terceiros relacionados com o ato, no sentido de repararem a falta cometida não exclui suas responsabilidades, sujeitando-os às penalidades próprias dos procedimentos de ofício. Além disso, o ato inaugural obsta qualquer retificação, por iniciativa do contribuinte e torna ineficaz consulta formulada sobre a matéria alcançada pela fiscalização.

Ressalte-se, com efeito, que o emprego da alternativa “ou” na redação dada pelo legislador ao artigo 138, do Código Tributário Nacional, denota que não apenas a medida de fiscalização tem o condão de constituir-se em marco inicial da ação fiscal, mas, também, consoante reza o mencionado dispositivo legal, “qualquer procedimento administrativo” relacionado com a infração é fato deflagrador do processo administrativo tributário e da conseqüente exclusão de espontaneidade do sujeito passivo pelo prazo de 60 dias, prorrogável sucessivamente com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, na forma do parágrafo 2º, do art. 7º, do Dec. nº 70.235, de 1972.

O entendimento, aqui esposado, é doutrina consagrada, conforme ensina o mestre FABIO FANUCCHI em “Prática de Direito Tributário”, pág. 220:

O processo contencioso administrativo terá início por uma das seguintes formas:

- 1. pedido de esclarecimentos sobre situação jurídico-tributária do sujeito passivo, através de intimação a esse;*
- 2. representação ou denúncia de agente fiscal ou terceiro, a respeito de circunstâncias capazes de conduzir o sujeito passivo à assunção de responsabilidades tributárias;*
- 3 - autodenúncia do sujeito passivo sobre sua situação irregular perante a legislação tributária;*
- 4. inconformismo expressamente manifestado pelo sujeito passivo, insurgindo-se ele contra lançamento efetuado.*

(...).

A representação e a denúncia produzirão os mesmos efeitos da intimação para esclarecimentos, sendo peças iniciais do processo que irá se estender até a solução final, através de uma decisão que as julgue procedentes ou improcedentes, com os efeitos naturais que possam produzir tais conclusões.

No mesmo sentido, transcrevo comentário de A.A. CONTREIRAS DE CARVALHO em “Processo Administrativo Tributário”, 2ª Edição, págs. 88/89 e 90, tratando de Atos e Termos Processuais:

Mas é dos atos processuais que cogitamos, nestes comentários. São atos processuais os que se realizam conforme as regras do processo, visando dar existência à relação jurídico-processual. Também participa dessa natureza o que se pratica à parte, mas em razão de outro processo, do qual depende. No processo administrativo tributário, integram essa categoria, entre outros: a) o auto de infração; b) a representação; c) a intimação e d) a notificação

(...).

Mas, retornando a nossa referência aos atos processuais, é de assinalar que, se o auto de infração é peça que deve ser lavrada, privativamente, por agentes fiscais, em fiscalização externa, já no que concerne às faltas apuradas em serviço interno da Repartição fiscal, a peça que as documenta é a representação. Note-se que esta, como aquela, é peça básica do processo fiscal
(...).

Portanto, o Auto de Infração deverá conter, entre outros requisitos formais, a penalidade aplicável, a sua ausência implicará na invalidade do lançamento. A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigí-lo com acréscimos e penalidades legais.

É de se esclarecer, que a infração fiscal independe da boa fé do contribuinte, entretanto, a penalidade deve ser aplicada, sempre, levando-se em conta a ausência de má-fé, de dolo, e antecedentes do contribuinte. A multa que excede o montante do próprio crédito tributário, somente pode ser admitida se, em processo regular, nos casos de minuciosa comprovação, em contraditório pleno e amplo, nos termos do artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, restar provado um prejuízo para fazenda Pública, decorrente de ato praticado pelo contribuinte.

Por outro lado, a vedação de confisco estabelecida na Constituição Federal de 1988, é dirigida ao legislador. Tal princípio orienta a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado esse princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico por inconstitucional. Além disso, é de se ressaltar, mais uma vez, que a multa de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal, não cabendo às autoridades administrativas estendê-lo.

Assim, as multas são devidas, no lançamento de ofício, em face da infração às regras instituídas pela legislação fiscal não declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, cuja matéria não constitui tributo, e sim de penalidade pecuniária prevista em

lei, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no art. 150, IV da CF., não conflitando com o estatuído no art. 5º, XXII da CF., que se refere à garantia do direito de propriedade. Desta forma, o percentual de multa aplicado está de acordo com a legislação de regência.

Ora, os mecanismos de controle de legalidade / constitucionalidade regulados pela própria Constituição Federal passam, necessariamente, pelo Poder Judiciário que detém, com exclusividade, tal prerrogativa. É inócuo, portanto, suscitar tais alegações na esfera administrativa.

De qualquer forma, há que se esclarecer que o Imposto Renda da Pessoa Física é um tributo calculado sobre a renda tributável auferida. Ou seja, é calculado levando-se em consideração aos rendimentos tributáveis auferidos e em razão do valor é enquadrada dentro de uma alíquota, não estando o seu valor limitado à capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária.

Ademais, os princípios constitucionais têm como destinatário o legislador na elaboração da norma, como é o caso, por exemplo, do princípio da Vedação ao Confisco, que orienta a feitura da lei, a qual deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco, cabendo à autoridade fiscal apenas executar as leis.

Da mesma forma, não vejo como se poderia acolher o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade formal da multa de ofício e da taxa SELIC aplicada como juros de mora sobre o débito exigido no presente processo com base na Lei n.º 9.065, de 20/06/95, que instituiu no seu bojo a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia de Títulos Federais (SELIC).

É meu entendimento, acompanhado pelos pares desta Turma de Julgamento, que quanto à discussão sobre a inconstitucionalidade de normas legais, os órgãos administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, face à inexistência de previsão constitucional.

No sistema jurídico brasileiro, somente o Poder Judiciário pode declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, através do chamado controle incidental e do controle pela Ação Direta de Inconstitucionalidade.

No caso de lei sancionada pelo Presidente da República é que dito controle seria mesmo incabível, por ilógico, pois se o Chefe Supremo da Administração Federal já fizera o controle preventivo da constitucionalidade e da conveniência, para poder promulgar a lei, não seria razoável que subordinados, na escala hierárquica administrativa, considerasse inconstitucional lei ou dispositivo legal que aquele houvesse considerado constitucional.

Exercendo a jurisdição no limite de sua competência, o julgador administrativo não pode nunca ferir o princípio de ampla defesa, já que esta só pode ser apreciada no foro próprio.

Se verdade fosse, que o Poder Executivo deva deixar aplicar lei que entenda inconstitucional, maior insegurança teriam os cidadãos, por ficarem à mercê do alvedrio do Executivo.

O poder Executivo haverá de cumprir o que emana da lei, ainda que materialmente possa ela ser inconstitucional. A sanção da lei pelo Chefe do Poder Executivo

afasta - sob o ponto de vista formal - a possibilidade da arguição de inconstitucionalidade, no seu âmbito interno. Se assim entendesse, o chefe de Governo vetá-la-ia, nos termos do artigo 66, § 1º da Constituição. Rejeitado o veto, ao teor do § 4º do mesmo artigo constitucional, promulgue-a ou não o Presidente da República, a lei haverá de ser executada na sua inteireza, não podendo ficar exposta ao capricho ou à conveniência do Poder Executivo. Faculta-se-lhe, tão-somente, a propositura da ação própria perante o órgão jurisdicional e, enquanto pendente a decisão, continuará o Poder Executivo a lhe dar execução. Imagine-se se assim não fosse, facultando-se ao Poder Executivo, através de seus diversos departamentos, desconhecer a norma legislativa ou simplesmente negar-lhe executoriedade por entendê-la, unilateralmente, inconstitucional.

A evolução do direito, como quer o suplicante, não deve pôr em risco toda uma construção sistêmica baseada na independência e na harmonia dos Poderes, e em cujos princípios repousa o estado democrático.

Não se deve a pretexto de negar validade a uma lei pretensamente inconstitucional, praticar-se inconstitucionalidade ainda maior consubstanciada no exercício de competência de que este Colegiado não dispõe, pois que deferida a outro Poder.

Ademais, matéria já pacificada no âmbito administrativo, razão pela qual o Presidente do Primeiro Conselho de Contribuintes, objetivando a condensação da jurisprudência predominante neste Conselho, conforme o que prescreve o art. 30 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (RICC), aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, providenciou a edição e aprovação de diversas súmulas, que foram publicadas no DOU, Seção I, dos dias 26, 27 e 28 de junho de 2006, vigorando para as decisões proferidas a partir de 28 de julho de 2006.

Atualmente estas súmulas foram convertidas para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, pela Portaria CARF nº 106, de 2009 (publicadas no DOU de 22/12/2009), assim redigidas: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2)” e “A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº 4).”

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de negar provimento ao recurso nesta parte, acompanhando o voto do relator pelas conclusões na questão da desclassificação das receitas auferidas pela pessoa jurídica para rendimentos auferidos pela pessoa física do sócio.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann

Declaração de Voto

Diante dos fatos ocorridos neste processo, vejo a necessidade de esclarecer alguns pontos de vista quanto aos votos proferidos em matéria com certa semelhança com a do presente processo, tendo em vista o fato de ter acompanhado o relator no provimento quanto as receitas recebidas pela pessoa jurídica e desclassificada de ofício pela autoridade fiscal lançadora e considerada como sendo rendimentos recebidos pela pessoa física do sócio.

De acordo com a documentação acostada nos autos a empresa LCF Consultoria e Serviços de Engenharia Ltda., possui dois sócios (o recorrente e sua esposa) e tem por objetivo a prestação de serviços na área de engenharia civil.

Antes de adentrar no mérito propriamente dito se faz necessário algumas considerações a respeito do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, abaixo transcrito:

Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil.

Civil: Dispõe o artigo 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - o Código

Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

Não há dúvidas, que o artigo 129 foi editado para resolver problemas relacionados à tributação dos rendimentos produzidos em decorrência da prestação de serviço de natureza pessoal, oferecido ao mercado por intermédio de uma sociedade com personalidade jurídica (“empresas unipessoais”). Entretanto, no caso em discussão, o crédito tributário constituído se reporta a fato gerador ocorrido antes da vigência da mencionada lei, razão pela qual se faz necessária a verificação se o referido dispositivo legal faz inovação ou criação de regime jurídico novo, ou apenas expressa entendimento sobre legislação já existente, ou seja, é esta norma meramente interpretativa?

Indiscutivelmente a lei interpretativa não pode inovar, limita-se a esclarecer dúvida a respeito de dispositivo de lei anterior.

No meu entendimento o art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005 traz inovação e cria as “empresas unipessoais” para fins de tributação como pessoas jurídicas, antes consideradas pessoas físicas perante a legislação tributária.

Entretanto, a norma acima não possui caráter interpretativo, sendo incorreto alegar aplicação retroativa com base no art. 106, inciso I, do Código Tributário Nacional.

O art. 106, inciso I, do Código Tributário Nacional assim dispõe:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I – em qualquer caso, quando expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

Segundo Eduardo Espinola e Eduardo Espinola Filho, “denominam-se leis interpretativas as que têm por objeto determinar, em caso de dúvida, o sentido das leis existentes, sem introduzir disposições novas” (A Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, atualizado por Silva Pacheco, 3ª ed., Ed. Renovar, 1999, vol. 1, p.294).

Portanto, para que uma lei seja considerada interpretativa, são necessários os seguintes requisitos: o caráter interpretativo tem que ser expresso; indicação da lei anterior que está sendo interpretada; existência de lei anterior disciplinando a matéria tratada na lei interpretativa; e existência de dúvida quanto ao sentido de uma lei anterior.

Diz o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999:

TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS

CONTRIBUINTES

Art. 146. São contribuintes do imposto e terão seus lucros apurados de acordo com este Decreto (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 27):

I – as pessoas jurídicas (Capítulo I);

II – as empresas individuais (Capítulo II).

§ 1º As disposições deste artigo aplicam-se a todas as firmas e sociedades, registradas ou não (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 27, § 2º).

§ 2º As entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falência sujeitam-se às normas de incidência do imposto aplicáveis às pessoas jurídicas, em relação às operações praticadas durante o período em que perdurarem os procedimentos para a realização de seu ativo e o pagamento do passivo (Lei nº 9.430, de 1996, art. 60).

§ 3º As sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada são tributadas pelo imposto de conformidade com as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas (Lei nº 9.430, de 1996, art. 55).

§ 4º *As empresas públicas e as sociedades de economia mista, bem como suas subsidiárias, são contribuintes nas mesmas condições das demais pessoas jurídicas (CF, art. 173, § 1º, e Lei nº 6.264, de 18 de novembro de 1975, arts. 1º a 3º*

§ 5º *As sociedades cooperativas de consumo, que tenham por objeto a compra e fornecimento de bens aos consumidores, sujeitam-se às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas (Lei nº 9.532, de 1997, art. 69).*

§ 6º *Sujeita-se à tributação aplicável às pessoas jurídicas o Fundo de Investimento Imobiliário nas condições previstas no § 2º do art. 752 (Lei nº 9.779, art. 2º).*

§ 7º *Salvo disposição em contrário, a expressão pessoa jurídica, quando empregada neste Decreto, compreende todos os contribuintes a que se refere este artigo.*

CAPÍTULO I

PESSOAS JURÍDICAS

Art. 147. Consideram-se pessoas jurídicas, para efeito do disposto no inciso I do artigo anterior:

I – as pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País, sejam quais forem seus fins, nacionalidade ou participantes no capital (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 27, Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, art. 42, e Lei nº 6.264, de 1975, art. 1º);

II – as filiais, sucursais, agências ou representações no País das pessoas jurídicas como sede no exterior (Lei nº 3.470, de 1958, art. 76, Lei nº 4.131, de 1962, art. 42, e Lei nº 6.264, de 1975, art. 1º);

III – os comitentes domiciliados no exterior, quanto aos resultados das operações realizadas por seus mandatários ou comissários no País (Lei nº 3.470, de 1958, art. 76).

Art. 148. As sociedades em conta de participação são equiparadas às pessoas jurídicas (decreto-Lei nº 2.303, de 21 de novembro de 1986, art. 7º, e Decreto-Lei nº 2.308, de 19 de dezembro de 1986, art. 3º).

Art. 149. Na apuração dos resultados dessas sociedades, assim como na tributação dos lucros apurados e dos distribuídos, serão observadas as normas aplicáveis às pessoas jurídicas em geral e o disposto no art. 254, II (Decreto-Lei nº 2.303, de 1986, art. 7º, parágrafo único).

CAPÍTULO II

EMPRESAS INDIVIDUAIS

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”).”

Do texto acima transcrito é possível se concluir, que as atividades exercidas por pessoas físicas abaixo relacionadas não se caracterizam como empresa individual, ainda que, por exigência legal ou contratual, encontrem-se cadastradas no CNPJ ou que tenham seus atos constitutivos registrados em Cartório ou Junta Comercial:

(1) a pessoa física que, individualmente, exerça profissões ou explore atividades sem vínculo empregatício, prestando serviços profissionais, mesmo quando possua estabelecimento em que desenvolva suas atividades e empregue auxiliares, a exemplo de: médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas;

(2) a pessoa física que explore, individualmente, contratos de empreitada unicamente de mão-de-obra, sem o concurso de profissionais qualificados ou especializados;

(3) a pessoa física receptora de apostas da Loteria Esportiva e da Loteria de Números (Lotomania, Supersena, Mega-Sena etc) credenciada pela Caixa Econômica Federal, ainda que, para atender exigência do órgão credenciador, esteja registrada como pessoa jurídica, e desde que não explore, no mesmo local, outra atividade comercial;

(4) representante comercial que exerça exclusivamente a mediação para a realização de negócios mercantis, como definido pelo art. 1º da Lei nº 4.886, de 1965, uma vez que não os tenha praticado por conta própria;

(5) pessoa física que faz o serviço de transporte de carga ou de passageiros em veículo próprio ou locado, mesmo que ocorra a contratação de empregados, como ajudantes ou auxiliares.

Como se observa, a legislação tributária nunca permitiu que as pessoas físicas que, individualmente, exerçam profissões ou explorem atividade de médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas, tributassem seus rendimentos como se fossem pessoas jurídicas.

Ora, não há dúvidas que quando os valores recebidos são decorrentes de natureza eminentemente pessoal, ou seja, decorrem do fruto de seu desempenho pessoal e notadamente recebidos de uma única pessoa jurídica, resta claro que se trata de uma prestação de serviços de pessoa física.

Indiscutivelmente, no meu entendimento, os rendimentos provenientes da cessão do direito ao uso da imagem, do direito de arena, do uso de nome profissional e execução de contrato de trabalho com natureza personalíssima, com cláusula que impossibilite de serem procedidas por outra pessoa, jurídica ou física que não o titular contratado são rendimentos que devem ser tributadas na pessoa física do efetivo prestador de serviços.

Da mesma forma, é sabido que as sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada são tributadas pelo imposto de conformidade com as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas. Entretanto, estas sociedades civis devem preencher determinadas condições, tais como: (a) a natureza de suas atividades e dos serviços prestados deve ser exclusivamente civil; (b) todos os sócios devem estar em condições legais de exercer a profissão regulamentada para a qual estiverem habilitados, ainda que diferentes entre si, desde que cada um desempenhe as atividades ou

prestem os serviços privativos de suas profissões e esses objetivos estejam expressos no contrato social; (3) as receitas da sociedade devem provir da retribuição ao trabalho profissional dos sócios ou empregados igualmente qualificados; (4) as sociedades civis são aquelas em que todos os sócios estejam legalmente capacitados a atender às exigências dos serviços por elas prestados, etc.

Em tese até poderia ser o caso do suplicante, já que a sociedade é formada pelo suplicante e sua esposa, que não exerce atividade igual ao do suplicante. Entretanto, o que me chama atenção neste caso é que a pessoa jurídica presta serviços para várias outras pessoas jurídicas. Este é o diferencial dos outros casos já julgados em que tive a honra de participar e ser o relator de alguns. Lá estava caracterizado que a pessoa física do sócio desempenhava uma função de empregado pessoa física, tais como: atleta, treinador de atividades esportivas, apresentador de televisão, artista, etc. Naqueles casos, sempre estava caracterizado a prestação de serviços, exclusivamente, para uma determinada pessoa jurídica e somente a pessoa física do sócio e que poderia desempenhar a função.

Assim, nunca tive dúvidas que salários e rendimentos provenientes de serviços personalíssimos seriam tributados na pessoa física, tendo como única exceção a sociedade civil de profissão legalmente regulamentada. O legislador sempre foi inequívoco no sentido de que, em relação a salários e rendimentos produzidos pelo exercício de profissões e pela prestação de serviços de natureza não comercial, o contribuinte será a pessoa física que realiza pessoalmente o fato gerador.

É nítido que o referido artigo inovou no ordenamento jurídico, pois até então, a legislação tributária acerca do imposto de renda nunca deixou dúvidas que rendimentos provenientes da exploração do serviço individualmente prestado por um artista, atleta, apresentador de televisão, etc., ou seja, serviço personalíssimo seria tributado na pessoa física prestadora do serviço, mesmo que os serviços fossem contratados e ajustados por meio de uma pessoa jurídica, pois se verifica que, na realidade, o que foi contratado foi um serviço individual.

Tenho para mim, que a referida norma tem por objetivo maior esclarecer e orientar os agentes da administração pública para que, no exercício de suas funções, não desconsiderem a personalidade jurídica de sociedades legalmente constituídas para prestação de serviços intelectuais, com a finalidade de tributar os sócios.

Assim, as empresas legalmente constituídas para a prestação de serviços intelectuais (sociedades de engenheiros, arquitetos, advogados, médicos etc) não podem ser descaracterizadas pelos agentes fiscais ao argumento de que o serviço prestado pelos profissionais aos seus contratantes seria regido pelas normas da CLT, com todos os reflexos trabalhistas e tributários daí decorrentes.

Em conclusão, o art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, é lei inovadora, portanto, inaplicável a regra contida no art. 106, inciso I, do Código Tributário Nacional, aos serviços prestados por “empresas unipessoais” (caráter personalíssimo) antes da publicação da referida lei, já que a legislação tributária anterior vedava que os rendimentos oriundos da prestação de serviço em caráter pessoal fossem tributados como de pessoa jurídica.

Quanto ao mérito em si, verifica-se que em sua peça recursal, o suplicante questionou a totalidade do lançamento do crédito tributário oriundo da desclassificação da receita da pessoa jurídica e tributado como rendimentos de pessoa física do sócio da empresa (recorrente), oferecendo seus esclarecimentos, pontos de vista, considerações, argumentos, etc.

Assim, após a síntese da peça acusatória, não vejo necessidade de tecer comentários quanto à extensa peça defensiva, já exposta no Relatório.

Com relação à empresa LCF Consultoria e Serviços de Engenharia Ltda., têm-se que no que se refere às alegações da existência formal da pessoa jurídica, cabe reforçar que a fiscalização não negou tal existência, bem como não houve a sua desconstituição, como se pode constatar no Termo de Verificação Fiscal. O que houve foi a desclassificação das receitas auferidas pela pessoa jurídica e reclassificado na pessoa física do sócio.

Neste caso específico, analisando as peças contidas nos autos e, principalmente, levando em consideração que a pessoa jurídica em questão prestou serviços para diversas pessoas jurídicas, sem nenhum vínculo de exclusividade, me parece que este caso não pode ser tratado da mesma forma como se fosse uma “pessoa jurídica” que presta serviços para uma única pessoa jurídica e que esta última tenha o total controle sobre a pessoa física do sócio, ou seja, prestação de serviço do sócio em caráter pessoal exclusivo (personalíssimo), onde somente ele pode prestar o serviço contratado, não podendo repassar o serviço para mais ninguém, nem mesmo para o outro sócio, em razão do nome e função do sócio, a exemplo de apresentador, locutor, artista, atleta, treinador, etc. Pois, nestes casos há a caracterização de um trabalho pessoal, ou seja, prestação de serviços de natureza pessoal, prestados pelo próprio sócio, na geração dos rendimentos em causa, pois sem ele, com absoluta certeza que o faturamento da empresa ficaria em torno de receita bruta “quase zero”.

No caso em questão, a empresa não está impedida de contratar outros engenheiros para realizar os serviços, sem nenhum obstáculo ou prejuízo na qualidade do serviço a ser prestado, o mesmo não acontece nos casos de caráter “personalíssimos” onde somente a figura do sócio (atleta, apresentador, locutor, artista, treinador) poderá realizar o trabalho contratado, ou seja, a figura do sócio “personalíssimo” é insubstituível, em razão de sua característica pessoal.

Ora, nestes outros casos, indiscutivelmente, os rendimentos provenientes da cessão do direito ao uso da imagem, do direito de arena, do uso de nome profissional e execução de contrato de trabalho com natureza personalíssima, com cláusula que impossibilite de serem procedidas por outra pessoa, jurídica ou física que não o titular contratado são rendimentos que devem ser tributadas na pessoa física do efetivo prestador de serviços. Nestes casos, autoridade lançadora procede à desconsideração dos atos jurídicos aparentes (contratos de prestação de serviços, contratos de cessão do direito de imagem e do uso do nome profissional), entendendo que o objeto de tais contratos são direitos personalíssimos, ou seja, não podem ser prestados por outra pessoa que não seja a detentora da imagem e do nome profissional em questão.

Quero deixar claro que não acompanho o relator pelas suas argumentações e sim pela sua conclusão, pois se fosse designado o relator da matéria votaria pelo provimento do recurso, sob o argumento de que a atividade exercida pela pessoa jurídica em questão não caracteriza atividade personalíssima e não foi prestada em caráter personalíssimo.

Estas são as razões pelo qual votei com relator pelas conclusões.

(Assinado digitalmente)
Nelson Mallmann