



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

Processo n° 13005.721132/2013-01
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2201-002.694 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de março de 2015
Matéria IRPF
Recorrente SANDRA INES PETTER
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2008, 2009

IRPF. RENDIMENTOS. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA DO BENEFICIÁRIO PRESTADOR DO SERVIÇO.

Apurando-se que o trabalho desenvolvido para o êxito em ações judiciais foi prestado pelo sujeito passivo na condição de advogado, os honorários contratuais decorrentes devem ser tributados no beneficiário pessoa-física.

SUJEITO PASSIVO. DEFINIDO EM LEI. ACORDO ENTRE AS PARTES. INCABÍVEL COMO OPOSIÇÃO AO FISCO.

Acordo firmado entre partes não tem o condão de alterar o sujeito passivo da obrigação tributária definido em lei.

MULTA DE OFÍCIO. ISOLADA. OMISSÃO. RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS. AUSÊNCIA DO PAGAMENTO DO CARNÊ-LEÃO. INCIDÊNCIA CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO. A PARTIR DA LEI Nº 11.488, DE 2007.

A partir Lei nº 11.488, de 2007, é procedente a exigência concomitante da multa de ofício com a multa isolada apurada com base na falta de recolhimento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física devido a título de Carnê-Leão, decorrente de rendimentos recebidos de pessoas físicas.

VALORES RECEBIDOS POR SOCIEDADE DE ADVOGADOS.

Submetem-se à tributação própria das pessoas jurídicas os valores referentes a serviços prestados por sociedade de advogados, ainda que estes tenham se iniciado antes da constituição da sociedade, mas os valores tenham sido recebidos após a sua regular constituição.

ALUGUÉIS. ARBITRAMENTO. COMODATO ENTRE PESSOA JURÍDICA E IMÓVEL DE UM DOS SÓCIOS.

O comodato, nos termos do artigo 579 do CC/2002, trata-se de contrato gratuito, portanto, o arbitramento do valor dos alugueis somente é possível, se constatado pela fiscalização a existência de alguma forma de compensação financeira decorrente da gratuidade. Ausente a prova, a presunção, carente de suporte legal, não se sustenta.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência o item 2 do Auto de Infração (omissão de rendimentos de alugueis recebidos de Pessoa Jurídica). Vencidos os Conselheiros GERMAN ALEJANDRO SAN MARTÍN FERNÁNDEZ (Relator), GUILHERME BARRANCO DE SOUZA (Suplente convocado) e NATHÁLIA CORREIA POMPEU (Suplente convocada), que além disso excluíram da exigência os itens 3 e 5 do Auto de Infração (omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de Pessoa Física e multa por falta de recolhimento de carnê-leão), e o Conselheiro FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, que negou provimento ao recurso. Votaram pelas conclusões os Conselheiros MÁRCIO DE LACERDA MARTINS (Suplente convocado) e MARIA HELENA COTTA CARDOZO. Designado para redigir o voto vencedor quanto à manutenção da exigência dos itens 3 e 5 do Auto de Infração o Conselheiro FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA. Fez sustentação oral pelo Contribuinte o Dr. Icaro Silva Pedroso, OAB/RS 40.812.

(Assinado Digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente.

(Assinado Digitalmente)

Eduardo Tadeu Farah – Redator *ad hoc*.

(Assinado Digitalmente)

Francisco Marconi de Oliveira - Redator do voto vencedor.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARIA HELENA COTTA CARDOZO (Presidente), GERMAN ALEJANDRO SAN MARTIN FERNANDEZ (Relator), GUILHERME BARRANCO DE SOUZA (Suplente convocado), MARCIO DE LACERDA MARTINS (Suplente convocado), FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA e NATHALIA CORREIA POMPEU (Suplente convocada). Ausentes, justificadamente, os Conselheiros EDUARDO TADEU FARAH, NATHÁLIA MESQUITA CEIA e GUSTAVO LIAN HADDAD.

Relatório

Em sessão plenária do dia 11 de março de 2015 foi julgado no CARF o processo nº 13005.721132/2013-01, porém até o momento o Conselheiro Relator não formalizou o respectivo acórdão, razão pela qual foi necessária a designação de Redator *ad hoc*, nos termos do art. 17, inciso III, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, conforme Despacho de fl. 1255.

Transcreve-se a minuta do relatório lida em sessão e disponibilizada pelo Conselheiro Relator no repositório institucional de minutas de acórdãos (Pasta "P"):

A interessada acima qualificada foi autuada, tendo sido-lhe exigido o crédito tributário no montante de R\$ 2.296.350,34, nele compreendidos imposto, multa de ofício de 150%, multa exigida isoladamente e juros de mora, relativo aos anos-calendários 2008 e 2009, em decorrência da apuração de **omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas, omissão de rendimentos de aluguéis recebidos de pessoa jurídica, omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas físicas, dedução indevida de despesas médicas e multa por falta de recolhimento a título de carnê-leão**, na forma dos dispositivos legais sumariados na peça fiscal (fls. 797 a 849).

Tendo sido considerado pela fiscalização que as condutas apuradas se enquadram nos artigos 71 e 72 da Lei 4.502/1964, e, em tese, configuram **crime contra a ordem tributária**, previsto no art. 1º da Lei 8.137/1990, foi qualificada a multa de ofício e formulada a Representação Fiscal para Fins Penais.

Às fls. 859 a 898, a contribuinte impugna parcial e tempestivamente o auto de infração, juntando documentos, e fazendo, em síntese, as **alegações a seguir**:

Exame preliminar da medida fiscal

No caso, está evidenciado o caráter confiscatório ainda mais quando se analisa a pretensão do Fisco em aplicar multa qualificada, sem indicação de fundamento razoável e fático que pudesse caracterizar qualquer prática caracterizadora de sonegação ou de deliberado ilícito tributário.

Segundo o entendimento do Autuante, o contribuinte está impedido de exercer o direito de optar pelo regime que lhe assegure carga tributária mais amena e vantajosa, mesmo que prevista expressamente em lei, unicamente em razão de que tal prática acarretaria "*tributação mais benéfica*", conforme declarado na página 11 do Relatório de Fiscalização.

Fato relevante, para efeito de afastar a pretendida multa qualificada, é a comprovação apresentada pelo próprio Autuante acerca da escrituração e a tributação da TOTALIDADE da receita na Pessoa Jurídica constituída pelos profissionais que atuaram em todos os processos, desde o início dos mesmos.

Constituição Regular da pessoa jurídica

A propósito das procurações, atente-se para o principal argumento de que se valeu o Autuante para desconsiderar a escrituração contábil e a tributação plena das receitas na pessoa jurídica, para o fim único de imputar a totalidade das receitas já tributadas, como rendimento exclusivo da Impugnante. Eis o texto reproduzido da página 13 do Relatório de Fiscalização:

b) Devem ser observados os requisitos constantes do parágrafo 3o do art. 15 do Estatuto da OAB, Lei nº 8.906/1994, bem como existir contrato firmado entre o autor da ação e a sociedade de advogados, ou, ainda, constar dos autos do processo judicial o substabelecimento da causa para a pessoa jurídica (sociedade de advogados), pelo advogado da causa."

O disposto no § 3o do art. 15 do Estatuto da OAB não tem o efeito invocado pelo Autuante, segundo jurisprudência sobre a matéria, citando-se como exemplo a decisão do STJ no REsp 654543/BA, em que:

2. O art. 15, § 3o, da lei n. 8.906/94 normatiza uma questão de ética profissional que deve ser observada na relação entre a sociedade, os advogados sócios que a integram e os seus clientes."

Quanto ao substabelecimento da procuração para a pessoa jurídica, imaginado pelo Autuante, qualifica-se tal pretensão como um despropósito, uma vez que é impossível/impraticável/vedado outorgar procuração a pessoa jurídica por ser ente impessoal.

Além disso, conforme o texto invocado pelo Autuante (§ 3o do art. 15 do Estatuto da OAB), reproduzido na página 13 do seu Relatório, *"as procurações devem ser outorgadas individualmente aos advogados "*. Ora, conforme comprovado pelo próprio Autuante, as procurações foram outorgadas às sócias da PJ, razão pela qual não se há que cogitar de substabelecimento.

Outra impropriedade utilizada pelo Fisco para sustentar a extrema medida está expressa também na página 13 do Relatório de Fiscalização, reportando-se aos honorários de sucumbência.

a) Quando o pagamento dos honorários de sucumbência (decorrentes de serviços prestados pela Sociedade, obviamente) se der na PF do advogado, sócio da sociedade, deve haver o repasse destes valores ao escritório PJ com a devida comprovação coincidente em data e valor;

Atente-se para a sucessão de incoerências no equivocado entendimento do Autuante:

No seu extenso Relatório, o Autuante sustenta que a constituição da PJ teria como propósito tributação mais favorecida. Todavia, sugere que os honorários de sucumbência sejam tributados na PJ, sabendo-se que tais rendimentos sempre foram submetidos à tributação na pessoa física da Impugnante, na condição de fundadora do escritório, inclusive em razão de acordo entre os sócios nesse sentido, conforme instrumento anexo (Doc. nº 02), o qual jamais poderá ser invocado como contrário às disposições do art. 123 do CTN, seja porque a tributação foi mais onerosa, ou ainda, pela razão fática e legal exposta na sequência.

Os honorários de sucumbência são pagos, invariavelmente, ao advogado que patrocina a causa, sendo que nas procurações a Impugnante figura como primeira mandatária. A fonte pagadora, preponderando a Caixa Econômica Federal, obrigatoriamente desconta o IR na Fonte, obviamente também em nome do mesmo beneficiário dos rendimentos, circunstância que o sujeita à incidência na pessoa física, para efeito de compensação do imposto retido e, enfim, compatibilização com as informações prestadas através da DIRF da fonte pagadora. Ora, se assim é, e não pode ser diferente, por força do disposto no mesmo artigo 123 do CTN, de que forma poderia a PJ compensar o IR Fonte, uma vez que não é o sujeito passivo da obrigação tributária? Veja-se que para acatar-se a equivocada interpretação do Ilustre Autuante, implicaria em pactuar-se com manifesta infração às disposições legais invocadas pela própria autoridade fiscal.

A Declaração de Ajuste Anual da Impugnante relativa ao exercício de 2008, ano calendário de 2007 comprova que os honorários de êxito, além dos honorários de sucumbência, foram submetidos à tributação na PF. A partir do ano calendário de 2008, por força da constituição da PJ Petter Nesello Advogados Associados S/S, os honorários de êxito foram escriturados e tributados na pessoa jurídica, com os devidos recolhimentos de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, INSS, FGTS, etc. tudo

devidamente contabilizado, segundo fazem provas as Demonstrações Contábeis, Contas Razão e Diário de fls.27; 28; 79; 80 e 122 a 127, amplamente examinadas pelo Fisco, o qual atestou (páginas 15/16 do Relatório de Fiscalização) a apropriação das receitas decorrentes de honorários de êxito, a revelar que nada foi omitido ou praticado no sentido de sonegar informações ao Fisco.

Todavia, seguindo orientação de seu contador, eis que a Impugnante não opera no direito tributário, a totalidade dos honorários de êxito recebidos no ano de 2008 foram tributados na pessoa jurídica, entendendo o profissional que tal procedimento poderia ser praticado mesmo tendo sido constituída a empresa em 01/08/2008, uma vez que, a rigor, a sociedade de fato operava anteriormente à constituição formal da PJ.

Embora escrituradas todas as receitas, é de se reconhecer que determinadas formalizações, tais como, por exemplo, a impressão de Notas Fiscais, somente ocorreram no final do ano de 2008. Em razão disso, reconhece a Impugnante o equívoco do profissional em tributar as receitas de honorários de êxito na PJ, motivo pelo qual providenciou o parcelamento do respectivo crédito tributário objeto da autuação, sem reconhecimento da procedência da pretendida multa qualificada.

Os valores objeto do parcelamento estão demonstrados em planilha na impugnação.

Disso tudo resulta situação insólita a que o Autuante pretende submeter a Impugnante. De um lado, a imputação dos honorários de êxito INTEGRALMENTE à Impugnante, com cobrança do imposto e todos os acréscimos, com multa qualificada. E, de outro, reconhecer o direito à restituição dos tributos pagos pela PJ, sobre a mesma receita, obviamente apenas com os juros correspondentes, aí caracterizando-se evidente desequilíbrio em relação à capacidade contributiva e manifesta tentativa de confisco.

Todavia, a mesma situação já não ocorre em relação ao ano de 2009, reputando-se totalmente improcedente a pretensão fiscal praticada, pelos seguintes fatos e conclusões objetivas sintetizadas a seguir.

Antes do início do ano de 2009, a pessoa jurídica Petter Nesello Advogados Associados S/S, já estava totalmente regular sob todos os aspectos exigidos pela legislação contábil e fiscal para efeito de operar como sociedade de profissionais, submetendo-se à legislação federal aplicável às pessoas jurídicas.

Diferentemente do que impropriamente imagina o Autuante, em tais circunstâncias, todos os processos, atividades, operações, trabalhos e envolvimento profissional, assim como, todos os direitos e obrigações são sucedidos pela pessoa jurídica, eis que é impraticável conceber-se a realização de receitas apenas mediante petição inicial, no pressuposto de que não haveria nenhum outro envolvimento, demanda, ingerência, atuação, intervenção e presença profissional a partir da constituição da pessoa jurídica. Nesse sentido operam os diversos documentos ora anexados, compreendidos no Doc. 04, para comprovar, por amostragem do todo, os atos praticados anteriormente e após a constituição da sociedade, obviamente com a participação dos mesmos sócios, em nome dos quais as procurações foram outorgadas, atendendo, por conseguinte, ao disposto no § 3º, art. 15 do Estatuto da OAB, prescrevendo que "as procurações devem ser outorgadas individualmente aos advogados".

E impossível sequer conjecturar sobre proporcionalidade de honorários em relação a atos pretéritos e subsequentes à data de constituição da pessoa jurídica. E

inevitável incursão no ridículo qualquer pretensão diversa do que é praticado pelas sociedades de profissionais, máxime quando constituída pelos mesmos componentes da parceria vigente à época, como é precisamente o caso aqui demonstrado.

Está demonstrado o caráter empresarial da sociedade, com estrutura de pessoal de apoio contratado, instalando-se e desenvolvendo suas atividades no prédio cedido pela sócia majoritária.

Foram emitidas as notas fiscais de prestação de serviços em relação a todas as receitas auferidas e escrituradas, submetidas à incidência e regular recolhimento de todos os tributos, IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Segundo demonstrado na escrituração contábil (fls. 150/152), está comprovada a contabilização dos valores do pro-labore mensal pago pela sociedade as suas sócias, sobre os quais as mesmas recolheram o IRPF, mediante inclusão na Declaração de Ajuste Anual (fla. 791 e Doe. nº 06), fato que não poderia ser ignorado e omitido pelo Autuante no seu Relatório, uma vez que revela a extensão da impropriedade da medida fiscal, além de concorrer para caracterizar o efeito confiscatório do ato praticado.

A sociedade pagou todos os tributos tendo como base de cálculo a receita bruta auferida e escriturada. As sócias receberam os seus pro-labores, tendo como fonte dos recursos para tal fim a mesma receita já tributada pela PJ e pagaram o IRPF sobre aqueles rendimentos, e, agora, o Fisco pretende imputar o valor integral da mesma receita à tributação na pessoa física da Impugnante.

Em relação à alegada omissão de receita que teria ocorrido no ano de 2009, no valor de R\$ 138.547,80 (página 23 do Relatório de Fiscalização) tem-se que:

Segundo consta na Declaração de Ajuste Anual de fl.791, a Impugnante tributou receita de R\$ 449.765,36. A sociedade contabilizou e tributou receita no valor de R\$ 1.630.695,74 (fl. 62), totalizando, R\$ 2.080.461,10. Assim, o valor dito omitido correspondente a apenas 6,95 % da receita total declarada, fato que por si só afasta a hipótese de deliberada prática de ilícito, para efeito de aplicação de multa qualificada. Trata-se, sem dúvida, de erro de fato praticado pelo profissional a quem a Impugnante e a sociedade confiaram o cumprimento de suas obrigações fiscais.

Desta forma, uma vez confirmada a alegada omissão, mediante exame dos respectivos processos, será complementado o valor dos tributos devidos pela pessoa jurídica, através de compensação parcial dos mesmos tributos recolhidos pela sociedade no ano de 2008.

Do pretendido arbitramento de aluguéis

Na forma exposta no item "4" do Relatório de Fiscalização (páginas 4 e 5), o Autuante pretende arbitrar rendimento de aluguel em relação ao imóvel de propriedade da Impugnante, o qual foi cedido para uso e sede da sociedade de advogados Petter Nesello Advogados Associados S/A, da qual a Impugnante é sócia majoritária, segundo consta no respectivo contrato social (fls. 88/92).

O imóvel objeto da cessão é o mesmo usado pela Impugnante antes da constituição da PJ.

Invoca o Autuante a presunção legal de arbitramento prevista no artigo 49, § 1o do RIR/99. Todavia, no mesmo dispositivo legal está ressalvado o disposto no art. 39, inciso IX do mesmo diploma legal, assim estabelecendo, reportando-se aos rendimentos isentos e não tributáveis.

Art. 39. Não entrarão no cômputo do rendimento bruto:

IX - o valor locativo do prédio construído, quando ocupado por seu proprietário ou cedido gratuitamente para uso do cônjuge ou de parentes de primeiro grau (Lei nº 7.713, de 1988, art. 6º, inciso III);

Para sustentar o arbitramento pretendido, declara o Ilustre Agente Autuante que o sócio pessoa física não se confunde com a pessoa jurídica. Ora, tal entendimento é válido para efeito da legislação tributária aplicável à sistemática de tributação dos rendimentos da pessoa física, distinta dos critérios da pessoa jurídica. A previsão legal de arbitramento de aluguel, quando cedido o uso do imóvel a terceiros, tem o condão de coibir eventual prática de sonegação de rendimentos efetivamente recebidos, circunstância que não está presente neste processo, eis que o Fisco não logrou provar ou sequer demonstrar algum indício que pudesse caracterizar a retribuição pecuniária pela cessão do imóvel.

Ora, sendo a Impugnante sócia majoritária da pessoa jurídica, e também proprietária do imóvel, significa que o mesmo está ocupado pelo próprio proprietário, aplicando-se, ante esta realidade, as disposições do art. 39, inciso IX do RIR, ou seja, o valor locativo não entra no cômputo do rendimento bruto.

Com efeito, se o procedimento fiscal rejeita a imputação das receitas em favor da sociedade de advogados, visto que a mesma não teria atuado durante toda a tramitação dos processos que geraram honorários no ano calendário de 2009, como pode pretender que essa mesma pessoa jurídica pagasse alugueres à sua principal titular?

O exame do procedimento fiscal merece ser ampliado para demonstrar que o pretendido arbitramento de aluguéis denuncia incoerência. Com efeito, sustenta o Autuante a desconsideração da pessoa jurídica para efeito de deslocar as receitas contabilizadas e tributadas pela sociedade para a pessoa física, sob o argumento de que a PJ não teria operado e, por conseguinte, em sentido real, também não poderia ocupar o prédio que lhe foi cedido pela sócia majoritária, ou seja, para efeito do pretendido arbitramento de aluguéis o Autuante se vale de uma versão, que por sinal é verdadeira, uma vez que a sociedade não poderia operar, na forma demonstrada, sem utilizar o prédio cedido e, para o fim de deslocar as receitas para a pessoa física, a versão é diametralmente contrária.

Por tais razões, o pretendido arbitramento de aluguéis também deve ser excluído da medida fiscal.

Da multa isolada

A pretendida multa, imposta pelo não pagamento do valor mensal via carnê-leão, tem sido sistematicamente afastada, segundo se infere nas reiteradas decisões que consubstanciam pacífica jurisprudência administrativa sobre a matéria, prevalecendo o fundamento de que a multa isolada possui a mesma base de cálculo de incidência da multa vinculada ao imposto lançado no ajuste anual, em decorrência da suposta omissão de rendimentos.

Assim, importante destacar alguns Acórdãos, entre centenas que refletem esse entendimento, emitidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em que restou afastada a dupla penalidade imposta ao contribuinte, em relação a multa isolada, aplicada sobre as mesmas receitas que serviram de base para constituição de crédito tributário, também com aplicação de multa proporcional, ou de ofício.

É relevante registrar que o procedimento fiscal consistiu em deslocar as receitas escrituradas e tributadas na pessoa jurídica Petter Nesello Advogados Associados S/S, da qual a Impugnante é sócia, para efeito de imputar e tributar como rendimento da pessoa física. Não se trata, por conseguinte, de receita omitida.

Tanto a multa isolada, quanto a multa de ofício possuem a mesma base de cálculo de incidência, submetendo o contribuinte a uma dupla penalização pelo mesmo fato gerador.

Desta forma, a pretensão de cobrar multa isolada, concomitantemente com a multa de ofício, em razão de ser reconhecidamente indevida, deve ser de imediato afastada.

Do direito do contribuinte de optar por regime de tributação menos oneroso

Afora a questão relacionada com o direito assegurado aos profissionais liberais de associarem-se formalmente, mediante a constituição de sociedades com o propósito de desenvolver atividades laborais relacionadas com a sua formação intelectual, recentemente aprimorada e ampliada em decorrência das disposições contidas no Código Civil promulgado no ano de 2002, torna-se relevante recordar, ainda que rapidamente, o direito, que também é assegurado a todo e qualquer cidadão, de identificar e levar a cabo as medidas que lhe possibilitem alcançar uma carga tributária mais favorável, evidentemente que dentro dos limites legais vigentes.

Da aplicação de multa qualificada sobre os honorários de êxito tributados na sociedade de advogados

Sobretudo em razão da multa qualificada de 150%, o valor cobrado da impugnante ora recorrente supera todas as receitas recebidas pela sociedade de advogados no período autuado, o que denuncia o ânimo confiscatório da medida fiscal.

Para ser preciso, o auto de infração é mais do que confiscatório, pois não visa "apenas" a confiscar a integralidade dos valores recebidos pela sociedade pelo árduo trabalho desenvolvido por seus sócios e colaboradores ao longo dos anos de 2008 e 2009. Vai além, ao exigir valor superior ao percebido pela sociedade, e o que é pior, de uma única sócia.

Para justificar a aplicação da estratosférica multa qualificada de 150%, prevista no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96, sobre os honorários advocatícios tributados na pessoa jurídica, o autuante lançou mão das seguintes razões:

"a conduta fraudulenta perpetrada pelo sujeito conforme tipificado no artigo 72 da Lei nº 4.502/1964 consistiu em, deliberadamente, tributar como receita da PJ PETTER NESELLO ADVOGADOS ASSOCIADOS S/S os valores de honorários contratuais recebidos pelo sujeito passivo pelo serviço realizado nos processos judiciais como advogado da causa.

(...) Este ato caracteriza a fraude tendo em vista que o sujeito passivo tentou levar a Administração Tributária em erro ao tributar estes rendimentos como(...)"

Com efeito, salta aos olhos não apenas a impropriedade do enquadramento legal realizado pelo autuante, mas também o abuso e a falta de limites da autuação, ao, de modo excessivo e equivocado, classificar a tributação realizada na pessoa jurídica como, literalmente, criminosa, aplicando a absurda multa impugnada.

Consoante ~~exaustivamente~~ comprovado linhas acima, os honorários de êxito foram devidamente escriturados e tributados na pessoa jurídica, com os devidos

recolhimentos dos tributos incidentes (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, INSS, FGTS etc), tudo devidamente contabilizado, conforme Demonstrações Contábeis, Contas Razão e Diário de fls. 27, 28, 79, 80 e 122/127. Inegavelmente, todos os lançamentos contábeis estão fundamentados em documentos hábeis e idôneos, atendendo as disposições pertinentes do RIR/99. Aliás, toda a documentação contábil foi amplamente examinada pelo Fisco, o qual atestou a efetiva apropriação das receitas decorrentes de honorários de êxito e nos exatos valores apontados.

Diante da situação dos autos, que evidencia a absoluta lisura dos atos, bem como a ampla publicidade dos mesmos, não há como sustentar que a impugnante buscou *"enganar o Fisco mediante a prática de atos ilícitos, consistentes na apresentação de elementos falsos ou na omissão dolosa que tenham por fim esconder da autoridade fiscal a ocorrência do fato gerador e o não pagamento do tributo devido"*. De fato, inexistente a prática de qualquer ato ilícito, apresentação de elementos falsos ou omissão. Ademais, a publicidade de todos os atos comprova por si só que não houve o propósito de impedir que Fisco tivesse o pleno conhecimento de todas as operações.

Diferentemente, ao acusar a impugnante de cometer crime de fraude, por, supostamente, *"levar a Administração Tributária em erro ao tributar estes rendimentos como receita da PJ"* no intuito de aplicar a excessiva multa qualificada, o autuante sequer apresenta qualquer elemento para caracterizar o dolo no cometimento do crime. Sabidamente, a necessidade de prova robusta da fraude, e não apenas a mera presunção, é condição *sine qua non* de aplicação da multa de 150%.

Nessa linha é a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Nesse contexto, resta afastada qualquer possibilidade de aplicação da estratosférica multa qualificada de 150%, prevista no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96, sobre os honorários advocatícios tributados na pessoa jurídica, posto que amplamente afastada a hipótese do cometimento do crime de fraude.

a) Especificamente sobre a Multa Agravada Aplicada sobre os Honorários de Êxito Recebidos no Ano de 2009

Em relação aos honorários de êxito recebidos no ano de 2009, considerando que, conforme exhaustivamente demonstrado em tópico anterior, é manifestamente improcedente a exigência tributária, pois a sociedade de advogados já encontrava-se regularmente constituída e operando na ocasião da ocorrência dos fatos geradores dos tributos incidentes (recebimento dos honorários), igual destino de improcedência se estende à pretendida multa qualificada.

Em outras palavras: considerando que a sociedade de advogados sucedeu as pessoas físicas na atividade da advocacia, no final do ano de 2008, possuindo real existência e estrutura física e jurídica, assim como sócios de fato, natural que os tributos cujos fatos geradores sejam posteriores à constituição da sociedade sejam dela exigidos, porquanto, no momento da ocorrência dos fatos geradores e da disponibilidade econômica, que se deu com o recebimento dos honorários, era a pessoa jurídica quem desenvolvia as atividades e prestava os serviços.

Assim, uma vez reconhecida a improcedência da autuação nesse tocante, cai por terra, igualmente, a multa qualificada aplicada sobre o crédito tributário exigido indevidamente.

Todavia, inobstante a firme convicção da mais absoluta regularidade da conduta que deu origem ao lançamento impugnado, no que se refere aos honorários de êxito recebidos no ano de 2009, a impedir a cobrança de qualquer penalidade, se impõe, subsidiariamente, para a eventualidade remota de se poder imaginar a manutenção do crédito tributário referido, requerer a redução da multa para 75%.

b) Especificamente sobre a Multa Agravada Aplicada sobre os Honorários de Êxito Recebidos no Ano de 2008

Já em relação aos honorários de êxito recebidos no ano de 2008, considerando que a impugnante reconhece o equívoco do profissional em quem confiara, ao tributar na pessoa jurídica tais receitas, posto que foram recebidas antes da constituição formal da sociedade, impõe-se a desqualificação da multa pretendida, para o percentual de 75%.

Desse modo, a tributação dos honorários de êxito recebidos no ano de 2008 apenas pode ser reconhecida como erro escusável, uma vez que a orientação passada por profissional habilitado foi no sentido de que a tributação poderia ser praticada na pessoa jurídica, pois a sociedade de fato operava anteriormente a sua constituição formal.

Evidentemente, não estamos diante de conduta criminosa, a justificar a multa agravada de 150%, mas sim da hipótese prevista no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, isto é, "*de declaração inexata*".

Assim, postula-se pela desqualificação da multa aplicada, com base na argumentação acima e nos precedentes referidos, valendo salientar que a impugnante já providenciou o parcelamento do referido crédito tributário e da respectiva multa no percentual de 75%, conforme demonstrado na planilha inserida na impugnação.

Da indevida aplicação de multa qualificada sobre os honorários de êxito não declarados

De outra banda, necessário demonstrar a indevida aplicação da multa qualificada sobre os honorários de êxito recebidos e não declarados tanto na pessoa jurídica quanto na física. Em relação a esse ponto, o digno auditor-fiscal acusa a impugnante de cometer crime de sonegação, nos seguintes termos:

"Ao omitir, de modo sistemático e contínuo, os honorários contratuais recebidos de seus clientes durante os anos de 2008 e 2009 o sujeito passivo praticou conduta tipificada no artigo 71, I da Lei nº 4.502/1964 ao impedir o conhecimento, por parte da Autoridade Fazendária(Fiscalização), da ocorrência do fato gerador decorrente do recebimento destes valores, os quais são rendimentos recebidos de pessoa física. "

Ao se pronunciar especificamente sobre o dolo, essencial para a configuração do crime de sonegação e para a aplicação da multa de ofício qualificada, o digno autuante assim diz:

"o dolo demonstrado pelo sujeito passivo apresenta-se completamente presente ao caso tendo em vista a conduta livre e consciente em omitir, da Autoridade Fazendária, as informações necessárias em relação à ocorrência do recebimento dos honorários advocatícios contratuais recebidos de seus clientes (fato gerador do IR) e tipificado na legislação já exposta. "

Assim, é impossível sustentar o cometimento de crime de sonegação, conforme pretende o autuante, que inveridicamente afirma que foi omitido o recebimento de honorários "*de modo sistemático e contínuo* ", assim como insinua,

sem apresentar qualquer indício e indo de encontro a todas as evidências, que existe dolo porque se trata de "conduta livre e consciente em omitir".

Portanto, considerando o pequeno valor omitido, que corresponde a uma ínfima parte dos honorários recebidos, aliada à ausência de indicação de qualquer prova que caracterize o dolo, impossível se cogitar o cometimento do crime de sonegação, a justificar a multa qualificada de 150%, impondo-se a desqualificação da mesma para o patamar de 75%, nos moldes do no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, por tratar-se de simples "falta de declaração".

Assim, postula-se pela desqualificação da multa aplicada, com base na argumentação acima, valendo salientar que a impugnante já providenciou o parcelamento do referido crédito tributário e da respectiva multa no percentual de 75%.

Desta forma, pelo exposto, a Impugnante solicita a insubsistência da medida fiscal e a conseqüente extinção do crédito tributário, sendo parte por pagamento, mediante o parcelamento e parte pelas razões e fundamentos expostos.

A **DRFBJ**, por maioria de votos, rejeitou a preliminar de inconstitucionalidade e **julgou procedente em parte a impugnação** (fls. 1182 / 1205):

- a) mantendo o imposto apurado, relativo ao ano-calendário 2009;
- b) mantendo a multa isolada sobre o imposto devido a título de carnê-leão;
- c) mantendo o restante da multa de ofício qualificada de 75% sobre o imposto de R\$ 35.113,57, além do percentual de 75% apartado dos autos, o que totaliza 150% (multa qualificada) com relação ao ano-calendário 2008;
- d) mantendo a multa de ofício, referente ao ano-calendário 2009, de 150% sobre o imposto de R\$ 38.100,65 e de 75% sobre o imposto de R\$ 442.126,54.

Inconformada, a recorrente interpôs Voluntário (fls. 1215 / 1248) com vistas a obter a reforma do julgado, reafirmando os argumentos já trazidos por ocasião da Impugnação.

Era o de essencial a ser relatado.

Passo a decidir.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Eduardo Tadeu Farah, Redator *had doc* para formalizar o acórdão.

Transcreve-se a minuta do voto lida em sessão e disponibilizada pelo Conselheiro Relator no repositório institucional de minutas de acórdãos (Pasta "P"):

Por tempestivo e pela presença dos pressupostos recursais exigidos pela legislação, conheço do recurso.

De início, cumpre delimitar o litígio recursal, cuja insurgência se refere apenas ao ano-calendário 2009 e somente em relação à imputação dos resultados auferidos pela pessoa jurídica PETTER NESELLO ADVOGADOS ASSOCIADOS e ao arbitramento dos aluguéis do imóvel de propriedade da pessoa física onde se encontra estabelecida a sociedade de advogados.

Conforme o constatado pela fiscalização e em decorrência de informação prestada pelo próprio sujeito passivo, os processos judiciais que resultaram no pagamento de honorários contratuais tributados como receita da PJ (Anexo II do Relatório Fiscal), nos anos de 2008 e 2009, foram iniciados muitos anos antes da constituição da sociedade de advogados.

Dessa informação, concluiu a fiscalização, assim acompanhada pela DRJ que os trabalhos desenvolvidos para o êxito das referidas ações foi prestado pelo sujeito passivo na condição de profissional advogada, portanto, submetido às regras de tributação das pessoas físicas.

Em que pese o bem fundamentado voto proferido pela DRJ, bem como diante do zeloso trabalho de fiscalização realizado, assiste razão o recorrente ao impugnar a exigência bem como ao oferecer tais valores à tributação na pessoa jurídica constituída.

Conforme escritura pública já citada, a sociedade PETTER NESELLO ADVOGADOS ASSOCIADOS S/S foi constituída em 08/10/2008, com o registro do seu contrato social na OAB seccional de Lajeado, e iniciou, efetivamente, as suas atividades na mesma data.

De fato, é matéria incontroversa que os serviços se originaram os honorários de êxito se iniciaram antes da constituição da pessoa jurídica. Entretanto, é do mesmo modo incontroverso que as receitas somente se realizaram quando já constituída a pessoa jurídica. Vale dizer, em momento no qual a atividade profissional já se desenvolvia mediante sociedade de advogados.

É de se lembrar que as sociedades de advogados à exemplo das demais sociedades de pessoas, se caracterizam pela prestação de serviços em caráter personalíssimo, o que torna natural que serviços prestados por um ou mais sócios, isolados ou em conjunto, resultem em receitas oferecidas à tributação pela pessoa jurídica.

Irrelevante, em minha opinião, o fato de que os serviços se iniciaram antes da constituição da sociedade. O que importa é que a receita foi auferida após a sua constituição e lastreada em nota de serviços cujo resultado foi devidamente oferecido à tributação.

Aliás, causaria estranheza, inclusive para o outro sócio integrante, que receita recebida após a constituição da sociedade fosse excluída dos resultados da pessoa jurídica, o que poderia em tese inclusive gerar distorções na distribuição de lucros nos termos previstos no Contrato Social.

De outro lado, em nada prejudica a alegação da recorrente, o fato de os honorários de sucumbência, não contratuais, terem sido reconhecidos na pessoa física, até porque, à época dos fatos, existia ferrenha discussão quanto à possibilidade de a sociedade de advogados receber honorários de sucumbência, diante do disposto no *caput* do artigo 21 e 23 da Lei 8.906/94, julgado parcialmente inconstitucional pelo STF, na ADI n. 1194, julgada em 20 de maio de 2009.

Diversa a situação dos honorários contratuais, cuja receita pode tanto ser oferecida na pessoa física quanto na jurídica, a depender daquilo que foi tratado

entre cliente e advogado e cujas condições podem ser alteradas durante ou ao final da prestação de serviços.

No caso em julgamento, o fato gerador do imposto de renda se deu após a constituição da pessoa jurídica, portanto, nada mais lógico que a receita decorrente desses honorários tivesse sido oferecido à tributação como resultado operacional da sociedade de advogados da qual a recorrente é uma das sócias.

Aliás, se levado em consideração a notória morosidade do Poder Judiciário, eventuais contratos inicialmente assinados com advogados pessoas físicas nunca poderiam ter a receita de seus honorários a pessoas jurídicas constituídas após a contratação, como se a mera expectativa de renda a ser auferida com honorários que podem em tese nunca ser recebidos, impede que constituam, quando da sua realização, em receita atribuível a pessoa jurídica sociedade de advogados.

De outra parte, incabível o arbitramento de aluguel de imóvel cujo proprietário é um dos sócios pessoa física, até porque a cessão em comodato de imóvel entre a pessoa física do sócio e a sociedade da qual é integrante, não encontra qualquer vedação legal, bem como, no caso em julgamento não trouxe qualquer benefício para a recorrente, vez que não comprovado o recebimento de eventual compensação financeira com a cessão a título gratuito de imóvel de sua propriedade.

Aliás, o inciso IX do artigo 39 do RIR/99 não prescreve expressamente que a cessão gratuita de imóvel impõe a tributação. Apenas trata de exclusão dos rendimentos brutos de imóvel cedido a dependentes.

O pretense fundamento legal do arbitramento de alugueis consiste em previsão contida no artigo 23, inciso VI da Lei 4.506, cujo enunciado apenas classifica como alugueis o chamado valor locativo do prédio urbano construído, quando cedido seu uso gratuitamente.

Ao meu ver não cria uma presunção de omissão de rendimentos na cessão gratuita de imóvel a terceiros. Para isso, o dispositivo invocado deveria ser mais incisivo, à exemplo do que ocorre com o artigo 42 da lei n. 9.430 e outros dispositivos que estabelecem a tributação por presunção, somente admitida em nosso ordenamento em situações excepcionabilíssimas.

Aliás, ainda que se entenda que o inciso IX do artigo 39 do RIR/99 cria uma presunção legal de omissão de rendimentos, haveria contrariedade ao artigo 110 do CTN, por imputar ao comodato, contrato gratuito por disposição expressa artigo 579 do CC/2002, natureza onerosa.

O artigo 110 do CTN nos traz importante preceito didático ao confirmar as competências constitucionais tributárias e vedar à legislação tributária a alteração de conceitos de direito privado já consagrados pela Constituição Federal. Isto porque, se a lei tributária pudesse alterar conceitos utilizados pela Constituição para definir competências tributárias, a rígida discriminação de rendas tributárias ruiria por completo.

Cumprir lembrar, para o bom deslinde do caso em julgamento, que é típico na sociedade de pessoas que haja confusão entre os trabalhos desenvolvidos pela sociedade e pelos seus sócios, situação inadmissível nas sociedades empresárias.

Tal característica deriva da própria natureza dos serviços prestados, para os quais há proibição expressa no EOAB, sobre a natureza não comercial dos serviços advocatícios prestados.

Dado o acolhimento do pleito recursal, prejudicadas as demais alegações relativas à inexigibilidade da multa isolada e da desqualificação da multa.

Posto isso, dou provimento ao recurso, para excluir o crédito tributário relativo ao ano-calendário 2009, referente aos valores recebidos pela pessoa jurídica, bem como para excluir o valor dos alugueis arbitrados referentes ao imóvel cedido em comodato.

(Assinado Digitalmente)

Eduardo Tadeu Farah – Redator *ad hoc* para formalização do acórdão
(Despacho de e-fl. 1255)

Voto Vencedor

Conselheiro Francisco Marconi de Oliveira – Redator designado.

Reporto-me ao relatório e voto de lavra do ilustre Conselheiro Relator German Alejandro San Martín Fernández, de quem ousou divergir das seguintes teses que sustenta:

a) Que seria resultado operacional da sociedade de advogados os rendimentos recebidos após à constituição da pessoa jurídica, independentemente de os serviços contratados com a sócia se iniciarem antes;

b) Que seria indevida a multa isolada pela falta de recolhimento do Carnê-Leão, pois possuiria a mesma base de cálculo de incidência da multa vinculada ao imposto lançado no ajuste anual, em decorrência da suposta omissão de rendimentos.

Omissão de rendimentos

Em relação o primeiro tópico, o nobre Conselheiro entendeu como matéria incontroversa que os serviços resultantes dos honorários de êxito teriam se iniciado antes da constituição da pessoa jurídica. Porém, que o fato gerador do imposto somente teria ocorrido com a realização das receitas, ocasião em que a profissional já desenvolvia suas atividades na sociedade de advogados.

Inicialmente, reportando-se ao recurso voluntário, não cabe aqui qualquer discussão em relação à constituição regular da sociedade ou à desconsideração de seus atos jurídicos, pois não se vê nos autos uma coisa nem outra. No caso, permanece intacta a sociedade de advogados nos atos por eles praticados a partir de sua constituição. O Auto de Infração trata, unicamente, da tributação de rendimentos que deveriam ter sido apurados na Declaração de Ajuste Anual da pessoa física.

A informação de que os processos judiciais que resultaram no pagamento de honorários contratuais tributados como receita da PJ (Anexo II do Relatório Fiscal), nos anos de 2008 e 2009, iniciaram-se muitos anos antes da constituição da sociedade de advogados foi prestada pela própria autuada. Intimada a esclarecer os rendimentos e apresentar os respectivos contratos, a contribuinte informou que não mais dispunha dos contratos de honorários profissionais com os autores das ações relacionadas pela auditoria. Juntou os instrumentos de

mandato (procurações) outorgados à pessoa física e o respectivo acerto de honorários com os autores das ações.

Compulsando os autos, não se verifica qualquer cláusula contratual na qual a pessoa física incluía como objeto da Petter Nesello Advogados Associados S/S os direitos que lhe pertenciam até a data da constituição da sociedade, em 8 de outubro de 2008. Para que os referidos rendimentos fossem considerados receitas da pessoa jurídica, seria necessário que fosse firmado um contrato entre o autor da ação e a sociedade de advogados, ou, pelo menos, constasse dos autos do processo judicial o substabelecimento pelo advogado da causa.

Também não cabe a alegação da requerente de que havia um acordo entre as partes, sócios e sociedade, sobre a destinação dos honorários, pois, conforme dispõe o art. 123 do CTN, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Assim, os trabalhos desenvolvidos para o êxito das referidas ações foram prestados pelo sujeito passivo na condição de profissional advogada, sendo irrelevante que os honorários tenham sido pagos antes ou depois da constituição da sociedade de advogados.

Multa isolada pelo não recolhimento do Carnê-Leão

Nesse ponto, ao contrário do insigne Conselheiro-relator, entendo que, a partir do ano-calendário 2007, é devida a aplicação da multa de ofício de 75% (setenta e cinco) estabelecida no art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996, com a multa de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente nos termos do inciso II, conforme expresso a seguir:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

Assim, nos termos da Lei acima, correta a exigência da multa isolada com base na falta de recolhimento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física devido a título de Carnê-Leão.

Isto posto, voto em NEGAR provimento ao recurso voluntário quanto à omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de Pessoa Física e à cobrança da multa isolada por falta de recolhimento do Carnê-Leão.

(Assinado digitalmente)

Francisco Marconi de Oliveira – Relator

CÓPIA