



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13116.722635/2016-81
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-007.146 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de novembro de 2019
Recorrente ERLANE MARQUES
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

NULIDADE DO LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.

O auto de infração foi devidamente motivado e formalizado com base no art. 42 da Lei nº 9.430/96. Não há que se falar em nulidade do procedimento fiscal por cerceamento do direito de defesa quando o contribuinte foi devidamente intimado pela fiscalização, para apresentar os documentos requeridos na intimação e teve ampla oportunidade para apresentar suas razões de defesa.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. FALTA DE RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS INCIDENTES.

Uma vez provada a relação pessoal e direta do contribuinte com a situação que constitua o respectivo fato gerador, correta a inclusão na declaração da pessoa física dos rendimentos oriundos do exercício de sua atividade profissional, considerando que tal rendimento não poderia ter sido faturado através da pessoa jurídica, restando evidente a falta de recolhimento dos tributos devidos na pessoa física.

RENDIMENTOS RECEBIDOS CLASSIFICADOS INDEVIDAMENTE NA DIRPF.

Rendimentos recebidos de pessoa jurídica, classificados indevidamente na DIRPF como lucros distribuídos, devem ser incluídos como rendimentos tributáveis na DIRPF do contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleberson Alex Friess, Rayd Santana Ferreira, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Marialva de Castro Calabrich Schlucking, Andréa Viana Arrais Egypto, Wilderson Botto, (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 386/420) interposto em face da decisão da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília - DF (DRJ/BSB) que julgou parcialmente procedente o lançamento, conforme ementa do Acórdão nº 03-74.733 (fls. 355/368):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA.

As alegações de nulidade são improcedentes quando há provas de que a autuação se efetivou dentro dos estritos limites legais e foi facultado ao sujeito passivo, na fase impugnatória, o exercício do contraditório e da ampla defesa.

PRELIMINAR. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Não é nulo o lançamento feito por Autoridade competente e em obediência aos requisitos previstos em lei.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. EQUIPARAÇÃO À PESSOA JURÍDICA. INAPLICABILIDADE.

Uma vez provada a relação pessoal e direta do contribuinte com a situação que constitua o respectivo fato gerador, correta a inclusão na declaração da pessoa física dos rendimentos oriundos do exercício de sua atividade profissional.

RENDIMENTOS RECEBIDOS CLASSIFICADOS INDEVIDAMENTE NA DIRPF.

Rendimentos recebidos de pessoa jurídica classificados indevidamente na DIRPF como lucros distribuídos, devem ser incluídos como rendimentos tributáveis na DIRPF do contribuinte.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O presente processo trata de Auto de Infração lavrado contra o Contribuinte para cobrança de Imposto de Renda Pessoa Física, no valor de R\$ 1.030.471,97, relativo ao exercício de 2011, 2012 e 2013, bem como de juros moratórios, no valor de R\$ 401.711,70, e multa proporcional no valor de R\$ 722.853,97.

De acordo com a Descrição Dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 03 e 04) a autuação versa sobre as seguintes infrações:

1. OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA.
INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS

Rendimentos recebidos de pessoa jurídica, decorrentes do trabalho como advogada e como contadora sem vínculo empregatício, exercido individualmente, indevidamente atribuídos à firma individual Erlane Marques - ME e tributados pela sistemática do Simples Nacional, conforme Relatório Fiscal em anexo, subtítulo II.2, parte integrante deste Auto de Infração.

2. RENDIMENTOS RECEBIDOS CLASSIFICADOS INDEVIDAMENTE NA DIRPF. INFRAÇÃO: RENDIMENTOS CLASSIFICADOS INDEVIDAMENTE NA DIRPF

São rendimentos recebidos da pessoa jurídica Rios & Associados S/C Ltda., decorrente do trabalho como advogada, indevidamente classificadas como lucros distribuídos de SCP, conforme Relatório Fiscal em anexo, subtítulo II.2, parte integrante deste Auto de Infração.

Diante da tentativa de intimação por carta ter sido frustrada (fl. 320), a contribuinte tomou ciência da lavratura do Auto de Infração por Edital, afixado em 09/12/2016, sendo considerada a ciência após 15 dias da afixação, ou seja, a ciência se deu no dia 26/12/2016. Em 20/01/2017, o contribuinte apresentou sua Impugnação de fls. 327 a 343 e documentos que supostamente atestariam o direito alegado.

Diante da impugnação tempestiva, o processo foi encaminhado à DRJ/BSB para julgamento, que, através do Acórdão nº 03-74.733 (fls. 355/368), julgou PROCEDENTE o lançamento.

Em 22/05/2017 o Contribuinte tomou ciência do Acórdão (AR – fl. 382) e, em 11/06/2017, interpôs seu RECURSO VOLUNTÁRIO (fls. 386/420), onde traz os seguintes argumentos:

3. Cerceamento do direito de defesa;
4. Que teria comprovado a origem dos valores recebidos;
5. Que exigir o pagamento de tributos na pessoa física seria equivalente a excluir a empresa indevidamente do Simples Nacional;
6. Que não foi realizado o procedimento de exclusão da empresa do Simples Nacional;
7. Que todos os rendimentos foram declarados;
8. Que a firma individual é equiparada à pessoa jurídica pela Lei nº 4.506/94;
9. Que não prestou os serviços individualmente, pois teria funcionários que davam o apoio necessário;
10. Que deve ser aplicado o entendimento mais benéfico para o contribuinte;
11. Que não seria impedimento para um sócio não ostensivo da SCP participar com serviços.

Por fim, requer a extinção do Processo Administrativo.

É o relatório.

Fl. 4 do Acórdão n.º 2401-007.146 - 2ª Seção/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13116.722635/2016-81

Voto

Conselheira Andréa Viana Arrais Egypto, Relatora.

Juízo de admissibilidade

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

Preliminar – Cerceamento do Direito de Defesa

Destarte, o auto de infração foi devidamente motivado e formalizado nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional. A contribuinte foi intimada a apresentar documentos e teve amplo direito de se manifestar durante o procedimento fiscalizatório, bem como nos autos do processo administrativo fiscal, apresentando sua defesa e Recurso Voluntário.

No presente caso, a fiscalização, verificando a impossibilidade da tributação na pessoa jurídica pelo regime do Simples Nacional, realizou a tributação na pessoa física, o que foi plenamente motivado no lançamento.

Não há que se falar em nulidade do procedimento fiscal por cerceamento do direito de defesa quando o processo foi realizado com pleno amparo ao ordenamento jurídico pátrio.

Ademais, cumpre notar que não se verifica nesses autos qualquer das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, de 6 de março de 1972, *verbis*:

Art. 59. São nulos;

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Dessa forma, indefiro a preliminar suscitada.

Mérito

Da omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica

A autuação é extremamente clara no que diz respeito à exigência que é feita. Em momento algum o agente autuante se propôs a excluir a empresa no Simples Nacional e passou a tributar conforme as alíquotas vigentes para Pessoa Física.

Na realidade, a situação posta é bastante simples: o contribuinte (pessoa física), prestava serviços profissionais que não poderiam ser “faturados” através de sua firma individual (pessoa jurídica), por expressa vedação legal.

Desse modo, ao vislumbrar esse “faturamento” indevido através da Pessoa Jurídica para depois distribuir lucros isentos na pessoa física, o fiscal autuou a Pessoa Física para exigir o tributo não recolhido.

Os rendimentos apurados pela fiscalização são decorrentes da prestação de serviços de consultoria jurídica (atividade privativa de advogado), de advocacia e de contabilista, conforme mencionado pela fiscalização no Relatório Fiscal.

Assim, o art. 150, inciso II, § 2º, inciso I, do Decreto no 3.000/99, vigente à época, embora trate de empresas individuais, veda expressamente que a exploração do exercício individual de atividade profissional seja tributada como pessoa jurídica, *in verbis*:

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”);

[...].

§ 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 lhe 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);“

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

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

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

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

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

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

Ademais, apenas com o advento da Lei Complementar nº 147/2014 e da Lei nº 13.247/2016 o faturamento de tais serviços pela empresa unipessoal passou a ser previsto na legislação, bem como tais serviços passaram a ser aceitos na lista de atividades do Simples Nacional.

Assim, não é relevante, para o caso concreto, o fato de o serviço prestado pela empresa ter sido executado por mais de uma pessoa, ter sido declarado ou até mesmo ter sido tributado na Pessoa Jurídica. Inclusive, não se discute a equiparação da firma individual a uma pessoa jurídica.

Na realidade, caso tal serviço também não tivesse sido declarado e tributado na empresa, estaríamos diante de uma hipótese clara de sonegação - mas esse não é o caso.

Tal serviço foi indevidamente declarado, faturado e tributado pela empresa, conforme a legislação supra colacionada, pois, para o período fiscalizado (2011, 2012 e 2013), deveria ter sido tributado diretamente na pessoa física, razão pela qual entendo que assiste razão à autoridade autuante.

Dos rendimentos classificados indevidamente na DIRPF

No presente caso, foi constituída a Sociedade de Conta de Participação (SCP), denominada Pólo de Direitos Creditórios, por instrumento particular celebrado entre a empresa Rios & Associados SC Ltda. (sócia ostensiva) e a contribuinte (sócia participante).

Segundo a autoridade autuante, esse contrato social representaria, na realidade, um contrato de prestação de serviços jurídicos, tanto pela sua natureza quanto pelas circunstâncias específicas do caso. Vejamos o que relata o fiscal:

Foi apresentado um Contrato com o título “INSTRUMENTO PARTICULAR DE CONSTITUIÇÃO DA SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO”, celebrado em 01/08/2010, entre a empresa Rios & Associados SC Ltda. e a fiscalizada, sendo o primeiro o “sócio ostensivo”, e a segunda a “sócia participante”.

Tendo em vista esses trechos acima destacados, que sugerem que a sócia participante não aportou nenhum capital na SCP, decidimos aprofundar no exame da natureza material da relação estabelecida entre as partes pelo contrato.

(...)

Ora, a atividade de “dar ao negócio a segurança jurídica” nada mais é do que consultoria e/ou assessoria jurídicas. E “orientar os profissionais”, nos casos em que os clientes da Rios & Associados precisarem ingressar com ações judiciais, também se define como assessoria jurídica.

Ainda como prova de que a Sra. Erlane Marques atuou como prestadora de serviços, temos a sua resposta à intimação para comprovar recebimentos oriundos da Rios & Associados, onde a mesma indicou ter recebido ressarcimentos de custas judiciais em 2011. Isso é outra conduta típica dos advogados para com seus clientes. (...)

30. Está claro que a sócia participante precisava trabalhar efetivamente nas atividades operacionais do Pólo de Direitos Creditórios, e não apenas contribuir para a formação do capital. Para isso, desempenhava atividades privativas da advocacia, e com remuneração proporcional ao êxito.

(...)

Assim, chego ao entendimento de que o contrato celebrado entre a Sra. Erlane Marques e a Rios & Associados tem natureza de um contrato de prestação de serviços profissionais, notadamente de consultoria e assessoria jurídica. E que os honorários foram convencionados em 5% do Lucro da atividade específica de venda de direitos creditórios.

32. O fato do valor dos honorários dependerem dos lucros do contratante (sócio ostensivo do contrato de SCP) não torna a fiscalizada sócia do negócio nos termos da

legislação das SCP. A vinculação de honorários a valores futuros, que dependem do desempenho do advogado (a), já é de praxe nessa atividade.

Portanto, todo o cerne da questão gira em torno da possibilidade ou não do sócio participante da SCP ser constituída com a contribuição de serviços.

Se for possível essa participação apenas com serviços, não haveria que se falar em autuação, pois o contrato social seria plenamente válido.

Por outro lado, se não for possível ao Sócio Participante contribuir com serviços, estaríamos claramente diante de uma situação de prestação de serviços travestida de contrato social, que foi justamente o entendimento do fiscal.

O contribuinte trouxe aos autos parecer do ilustre Professor Ivens Gandra da Silva Martins (fl.439), no qual o jurista se posiciona pela possibilidade de contribuição com serviços do Sócio Participante.

No entanto, constata-se que o artigo 981 do Código Civil coloca-se como uma disposição geral para as sociedades, ou seja, não há dúvidas de que, em regra, pode-se contribuir com bens e serviços.

Por outro lado, o art. 991, que dispõe especificamente sobre as Sociedades em Conta de Participação, **veda a atuação do Sócio Participante**, senão vejamos:

TÍTULO II

Da Sociedade

CAPÍTULO ÚNICO

Disposições Gerais

Art. 981. Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, **com bens ou serviços**, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados.

CAPÍTULO II

Da Sociedade em Conta de Participação

Art. 991. Na sociedade em conta de participação, **a atividade constitutiva do objeto social é exercida unicamente pelo sócio ostensivo**, em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade, **participando os demais dos resultados correspondentes**.

Parágrafo único. Obriga-se perante terceiro tão-somente o sócio ostensivo; e, exclusivamente perante este, o sócio participante, nos termos do contrato social.

Art. 992. A constituição da sociedade em conta de participação independe de qualquer formalidade e pode provar-se por todos os meios de direito.

Art. 993. O contrato social produz efeito somente entre os sócios, e a eventual inscrição de seu instrumento em qualquer registro não confere personalidade jurídica à sociedade.

Parágrafo único. Sem prejuízo do direito de fiscalizar a gestão dos negócios sociais, o sócio participante não pode tomar parte nas relações do sócio ostensivo com terceiros, sob pena de responder solidariamente com este pelas obrigações em que intervier.

Art. 994. A contribuição do sócio participante constitui, com a do sócio ostensivo, patrimônio especial, objeto da conta de participação relativa aos negócios sociais.

§ 1º A especialização patrimonial somente produz efeitos em relação aos sócios.

§ 2º A falência do sócio ostensivo acarreta a dissolução da sociedade e a liquidação da respectiva conta, cujo saldo constituirá crédito quirografário.

§ 3º Falindo o sócio participante, o contrato social fica sujeito às normas que regulam os efeitos da falência nos contratos bilaterais do falido.

Art. 995. Salvo estipulação em contrário, o sócio ostensivo não pode admitir novo sócio sem o consentimento expresso dos demais.

Art. 996. Aplica-se à sociedade em conta de participação, subsidiariamente e no que com ela for compatível, o disposto para a sociedade simples, e a sua liquidação rege-se pelas normas relativas à prestação de contas, na forma da lei processual.

Parágrafo único. Havendo mais de um sócio ostensivo, as respectivas contas serão prestadas e julgadas no mesmo processo.

Analisando as principais cláusulas do contrato vê-se que o Sócio Participante claramente participa das atividades da Sociedade com realização de prestação de serviços:

OBJETO

O objeto da presente sociedade em conta de participação, que figura com marca de fantasia, agora e doravante denominada **PÓLO DE DIREITOS CREDITÓRIOS**, é a viabilidade de pagamentos de tributos, com a utilização da carteira de DIREITOS CREDITÓRIOS, na forma da lei, perante as entidades credoras/devedoras.

SEGUNDA – AO SOCIO OCULTO (PARTICIPANTE) cabe dar ao negócio a segurança jurídica necessária para que a efetiva quitação de tributos com os direitos creditórios, em especial no Precatório Requisitório nº 297/97, processo TRT nº 25-00290-97-5, expedido nos autos da Reclamação Trabalhista 614/91, dos autos 36-03-614-91-2 expedida pela Secretaria de Execução Integrada da Justiça do Trabalho de Natal-RN, na proporção de 72,5% (setenta e dois e meio por cento) do valor total constante do Precatório Requisitório retro mencionado, bem como, de orientar os profissionais que farão o procedimento de utilização do referido direito creditório.

O **SÓCIO PARTICIPANTE** faz jus a participar dos resultados auferidos pelo **SÓCIO OSTENSIVO**, oriundos da legal e mais ampla aplicação do **PÓLO DE DIREITOS CREDITÓRIOS**, no percentual de 5% (cinco) por cento do Lucro.

SÉTIMA – DAS OBRIGAÇÕES DO SÓCIO PARTICIPANTE

São obrigações do **SÓCIO PARTICIPANTE**:

- (i) AO SOCIO PARTICIPANTE CABE DAR SEGURANÇA JURIDICA na utilização dos direitos creditórios relacionados na cláusula segunda, para fins de quitação de tributos e/ou garantias em execuções fiscais a fim de seja efetivada a extinção do crédito tributário.

São obrigações do **SÓCIO OSTENSIVO**:

- (i) Cumprir os objetivos de negociação dos ativos disponibilizados, até seu efetivo pagamento, em favor da sociedade em conta de participação destinados a recomposição de caixa decorrente do direito creditório cedido pelo **SÓCIO OSTENSIVO**;

Consoante se observa dos autos, o sócio participante não investiu, sendo a sua participação unicamente relacionada à prestação de serviço, de forma direta, como advogada.

Desse modo, entendo que tal contrato representa, na realidade, uma prestação de serviços pelo Sócio Participante, devendo ser tributada como tal, restando incólume a decisão de piso.

Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário e NEGO-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto