



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

**Processo n°** 13629.001707/2005-11  
**Recurso n°** 152.113 Voluntário  
**Matéria** IRPF - Ex(s): 2001 a 2003  
**Acórdão n°** 102-49.280  
**Sessão de** 11 de setembro de 2008  
**Recorrente** MATUSALÉM DIAS SAMPAIO  
**Recorrida** 1ª TURMA/DRJ-JUIZ DE FORA/MG

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

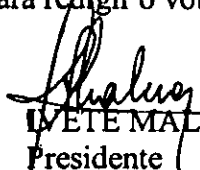
Exercício: 2001, 2002, 2003

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO - Os rendimentos obtidos pelo contribuinte em atividades de caráter pessoal devem ser tributados na declaração da pessoa física, devendo ser compensados os tributos recolhidos pela sociedade, oriundo de valores cujo fato gerador foi transferido para a pessoa física.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - A Súmula 1CC n° 14 dispõe que a simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Recurso parcialmente provido.

Acordam os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do voto da Redatora designada. Vencidos os Conselheiros José Raimundo Tosta Santos (Relator), Eduardo Tadeu Farah e Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, que provêm o recurso em menor extensão. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Vanessa Pereira Rodrigues Domene.

  
IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO  
Presidente

  
VANESSA PEREIRA RODRIGUES DOMENE  
Redatora designada

FORMALIZADO EM: 14 OUT 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Silvana Mancini Karam, Alexandre Naoki Nishioka, Núbia Matos Moura e Moisés Giacomelli Nunes da Silva.



## Relatório

O recurso voluntário em exame pretende a reforma do Acórdão DRJ/JFA n° 12.680, de 04/03/2006 (fls. 163/181), que, por maioria de votos, julgou procedente a parcela do lançamento sobre a qual foi instaurado o litígio. Vencida a julgadora Ester dos Santos Zacharias, que votou pela improcedência do lançamento, e o presidente Flávio Machado Galvão Pereira, que votou contra a multa qualificada.

As infrações indicadas no lançamento e os argumentos de defesa suscitados pelo contribuinte foram sumariados pela pelo Órgão julgador a quo, nos seguintes termos:

Para MATUSALÉM DIAS SAMPAIO, já qualificado nos autos, foi lavrado em 29/11/2005, o Auto de Infração, fls. 005 a 016, que lhe exige o recolhimento do crédito tributário no valor de R\$277.782,59 (duzentos e setenta e sete mil, setecentos e oitenta e dois reais e cinquenta e nove centavos), sendo R\$93.102,06 de IRPF, R\$46.368,07 de juros de mora, calculados até outubro/2005, além da multa proporcional, passível de redução, no valor de R\$138.312,46.

Decorreu o citado lançamento da ação fiscal levada efeito junto ao contribuinte quando foram apuradas:

1. omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, decorrente de trabalho sem vínculo empregatício;
2. omissão de rendimentos de aluguéis recebidos de pessoas jurídicas;
3. omissão de rendimentos de aluguéis recebidos de pessoas físicas;
4. glosa de deduções com despesas médicas pleiteadas indevidamente.

Tudo conforme o Termo de Verificação Fiscal, fls. 17 a 28, do qual oportuno transcrever o seguinte:

“...

*O trabalho sem vínculo empregatício, informado nas declarações dos anos-calendário 1999 e 2000, foi prestado na função de engenheiro como se vê pelo preenchimento dos dados cadastrais das referidas declarações, às fls. 83 a 87. No ano-calendário 2000, refere-se aos meses janeiro e fevereiro. A partir daí, o contribuinte e sua esposa formaram a sociedade MDO Assistência Técnica Ltda., com início das atividades em fevereiro/2000, percebendo através desta sociedade o montante de rendimentos isentos e não tributáveis destacados acima, além dos rendimentos de pró-labore.*

*Tendo em vista que, ao longo do período analisado, a sociedade manteve apenas um contrato de prestação de serviço firmado com a própria USIMINAS, a quem o contribuinte já vinha prestando serviços sem vínculo empregatício, em anos anteriores, cuja remuneração assemelha-se muito aos rendimentos que o contribuinte passou a auferir através da sociedade então criada, foi necessário aprofundar o exame da regularidade da isenção dos referidos rendimentos. Foram*

*A*

*expedidos então os Termos de Intimação Fiscal e os Mandados de Procedimentos Fiscal extensivos a USIMINAS (fls. 122 a 113) e à MDO - Assistência Técnica Ltda (fls. 04 e 05 do Anexo I), com a solicitação de documentos e informações sobre a atividade da empresa do contribuinte, e sobre o contrato de serviços firmado entre elas, logrando a fiscalização apurar o seguinte:*

*A) A empresa MDO ASSISTÊNCIA TÉCNICA LTDA. é uma sociedade formada pelo contribuinte e sua esposa, Olga Maria Ladeira Sampaio, cpf nº 921.548.166-49, com o objeto social de "Manutenção, assistência técnica e testes em equipamentos industriais, com endereço na Av. Itália, 1834-A, no Bairro Cariru, Ipatinga - MG, tendo iniciado suas atividades em 26/01/2000, conforme cláusulas 02, 03 e 05 do contrato social, anexo de fls. 41 a 42. O contribuinte detém 90% do capital social e sua esposa 10%.*

*B) Pelo contrato de prestação de serviços de assistência técnica, anexo às de fls. 48 a 53, firmado com a USIMINAS, em 01/02/2000, a empresa se compromete à prestação de serviços de Assistência Técnica em Equipamentos Industriais, na usina da Usiminas, em Ipatinga - MG (cláusula 3.1), com vigência a partir de fevereiro de 2000 (cláusula 4.1), ficando estipulada a remuneração mensal de R\$ 5.500,00 (o mesmo valor do rendimento mensal sem vínculo empregatício declarado em janeiro e fevereiro/2000).*

*C) Tendo aderido ao SIMPLES, os rendimentos recebidos pela empresa passaram a serem tributados à alíquota de 3%, aliviando o contribuinte do peso da tabela progressiva do imposto de renda a que estão sujeitos os rendimentos da pessoa física, sendo o restante, deduzido das despesas, distribuídos aos sócios como rendimentos isentos e não tributáveis.*

*4.3.4. A partir do irrealismo da distribuição de lucros não tributáveis - aproximadamente 75% dos valores pagos pela USIMINAS relativos ao contrato em tela, nos anos-calendário de 2000 a 2003, foi necessário aprofundar o exame da situação fática da empresa para verificar a regularidade dos valores distribuídos, isentos da incidência do imposto sobre a renda da pessoa física.*

*4.3.5. Com os elementos extraídos da documentação apresentada pela empresa, em atendimento à intimação acima, Livros Caixa, comprovantes de despesas, contratos, movimentação bancária etc., foi montada a planilha de fls. 31, MDO ASSIST. TÉCNICA LTDA. - OPERAÇÕES REGISTRADAS NO LIVRO CAIXA - 2000/2003, a qual discrimina a movimentação de Caixa da empresa, no período de fevereiro/2000 a dezembro/2003, cujo movimento de receita e despesas estão consolidados abaixo:*

...

*4.3.6. Pelo quadro acima, verifica-se que foram distribuídos lucros no período no montante de 75,09% das receitas recebidas, sendo tais valores apropriados diretamente pelos sócios. Mas, de forma indireta, praticamente todas as demais despesas acima listadas também o foram, pois referem-se a pagamentos de contas residenciais, em nome do*

*próprio contribuinte, de água, luz e telefone, já que o endereço da empresa é o do contribuinte, com o acréscimo da letra "A". O próprio carro do contribuinte foi alugado para a empresa, conforme cópia do contrato às fls. 14, do Anexo I, sendo também apropriadas na contabilidade da empresa despesas com gasolina e pneus do mesmo, além do respectivo aluguel embolsado mensalmente pelo sócio, também não declarados à Receita Federal, diga-se de passagem.*

*4.3.7. Verifica-se na prática que o contribuinte está apenas se utilizando da pessoa jurídica para diminuir a tributação sobre seus ganhos. Vale observar que no período foi escriturado no Livro Caixa, além das despesas supracitadas e de tributos (ISS 3% e do SIMPLES, 3%), apenas a despesa com a compra dos blocos de notas fiscais. Nada mais. Nenhuma compra de equipamentos nem qualquer material de consumo.*

*4.3.8. O contrato de prestação de serviços firmado com a USIMINAS (fls. 48 a 53) estipula condições restritas à prestação de serviço em caráter pessoal é o que se depreende, por exemplo, das seguintes cláusulas:*

*2.1 - "Este contrato revoga todas e quaisquer notificações, acordo, compromissos e entendimentos feitos em datas anteriores à sua assinatura, ainda que por escrito";*

*5.4 - "No caso de falta da CONTRATADA, será deduzido do pagamento mensal, o valor de R\$ 32,74 (trinta e dois reais, setenta e quatro centavos) por hora".*

*6.1 - "A CONTRATADA não revelará a terceiros, documentos e informações doravante denominadas "INFORMAÇÕES CONFIDENCIAIS" - fornecidas pela USIMINAS, ou por intermédio dela, por força deste CONTRATO e não as utilizará, no todo ou em parte, para outro fim que não seja para o desenvolvimento dos serviços ora contratados.*

*4.3.9. Intimada a prestar informações sobre a execução do contrato firmado com a MDO - Assistência Técnica Ltda., a USIMINAS informou no documento de fls. 114 a 116, que apenas o Sr. Matusalém Dias Sampaio foi credenciado para a execução dos serviços durante todo o período de vigência do contrato. Descreveu ainda as atividades desenvolvidas pelo contribuinte as quais reforça ainda mais o caráter pessoal do mesmo na prestação dos serviços uma vez que "... o requisito necessário para a execução dos mesmos é ter o contratado (destaquei) experiência em segurança industrial" (fls. 03, parágrafo 3º). No documento a contratante enumera ainda as tarefas desenvolvidas pelo contribuinte tipicamente como de assessoria na área de segurança do trabalho, em desacordo com a de manutenção em equipamentos e assistência técnica, constantes do contrato, conforme descrito no item 4.3.3 "A", acima. O caráter pessoal da prestação de serviço é inequívoco. Está centrado na pessoa do contribuinte fiscalizado, não na prestação de serviço por uma empresa, e se resolve quando da incompatibilidade do mesmo, conforme estipulado nas condições descritas pela USIMINAS: "sendo o mesmo eleito para presidir a Cooperativa dos Funcionários da Usiminas"*

*(vide resposta da Usiminas ao Termo de Intimação Fiscal às fls. 115, último § da página 2 e 1º e 2º, da página 3, do documento citado, quando cita novamente o contratado). É evidente que mutação da personalidade do prestador do serviço no caso teve apenas o condão de transformar parte substancial dos rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício prestado pelo contribuinte em distribuição de lucro isenta de tributação. Qual o objeto, senão o tributário? O contribuinte é o único executante das tarefas, detém pessoalmente o "now how" exigido pela empresa contratante, mas pelo pró-labore recebe apenas R\$ 213,60 por mês, enquanto que pelo seu trabalho a empresa recebe R\$ 7.500,00 em valores referentes a novembro/2003, por exemplo. A única justificativa plausível e objeto manifesto de toda a montagem é a redução de tributos, nada mais acrescentou à relação ulterior do contribuinte com a USIMINAS. Aquela sujeitava o contribuinte a uma alíquota do imposto de renda de até 27,5% sobre seus rendimentos na pessoa física. Com a mudança da personalidade jurídica do prestador do serviço tais rendimentos agora converteram-se em substanciais lucros distribuídos pela sociedade, tributados à alíquota de apenas 3%. Alíquota simplificada, visto que a empresa contribuiu através do sistema do SIMPLES, cuja adesão também está em desacordo com a legislação, pelo exercício atividade da atividade descrita pela USIMINAS, que se insere na vedação prevista pelo art. 9º, da Lei 9.317/96, verbis:*

*Art. 9º Alterado pelo art. 6º da Lei nº 9779/99. Não poderá optar pelo SIMPLES, a pessoa jurídica:*

*(...)*

*XIII - que preste serviços profissionais de corretor, representante comercial, despachante, ator, empresário, diretor ou produtor de espetáculos, cantor, músico, dançarino, médico, dentista, enfermeiro, veterinário, engenheiro, arquiteto, físico, químico, economista, contador, auditor, consultor, estatístico, administrador, programador, analista de sistema, advogado, psicólogo, professor, jornalista, publicitário, fisicultor, ou assemelhados, e de qualquer outra profissão cujo exercício dependa de habilitação profissional legalmente exigida;*

*Vale ressaltar que as notas fiscais de serviço, apresentadas pela empresa MDO ASSISTÊNCIA TÉCNICA LTDA. a USIMINAS para recibos dos pagamentos mensais, omitem a condição de empresa optante pelo SISTEMA UNIFICADO DE PAGAMENTO DOS TRIBUTOS FEDERAIS - SIMPLES, submetendo-se à retenção do imposto na fonte, à alíquota de 1,5% feita pela fonte pagadora, prevista na legislação, quando do pagamento de prestação de serviços por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas/que não aquelas optantes pelo sistema simplificado de pagamento dos tributos federais.*

*4.3.10. A par dos elementos elencados acima, fica caracterizada a utilização da pessoa jurídica com o fim exclusivo de reduzir imposto sobre rendimentos recebidos pela pessoa física, ao transformá-los ficticiamente em lucros de uma atividade econômica aparentemente exercida por empresa. É o que se depreende dos fatos volto a dizer. Na verdade, os rendimentos auferidos pelo contribuinte não foi objeto de*

*J*

*um esforço empresarial. Falta aí o elemento de empresa. O risco, a conjugação de fatores de capital e trabalho para atingir um objetivo econômico: o lucro. Apenas a roupagem jurídica não ratifica a situação fática descrita. Nesta situação, coube ao contribuinte apenas o cumprimento de tarefas no âmbito da empresa contratante da prestação do serviço, sob a tutela desta. Não há o registro de qualquer ato administrativo e econômico praticado pela empresa no período, tais como compra de materiais de consumo, equipamento, etc. Não há o concurso de força de trabalho. O capital social integralizado, conforme escriturado no Livro Caixa no início das atividades, subsiste incólume, pois na conta corrente bancária somente aparecem os movimentos de débitos de saídas referentes a pagamentos das despesas caracterizadas na forma do item 4.3.3, acima, e de outros cheques compensados, desvinculados do movimento de entradas e saídas escriturado no Livro Caixa. O saldo mensal em conta corrente mantida em nome da empresa não confere com os saldos de caixa escriturados. Por outro lado, não existe apuração do lucro: os recibos constantes do anexo I, por cópia, não guardam nenhum aspecto de periodicidade de apuração, constituem meros ajuste dos valores de cheques sacados durante o mês na conta da empresa. A confusão patrimonial é evidente.*

*Mas o fato gerador da obrigação tributária está afeto ao fenômeno econômico intrínseco à realidade dos fatos. Não à sua aparência. É a essência do art. 3º, § 4º, da Lei 7.713/88, que dispõe:*

*"a tributação 'do imposto de renda' independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título":*

*Combinado com o § 1º do art. 43 da Lei 5.172/66 (CTN), incluído pela Lei Complementar nº 104/2001 "a incidência do imposto 'de renda' independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção".*

*4.3.11. Conforme demonstrado acima, o abuso da personalidade jurídica é evidente, e claro está que a utilização da pessoa jurídica visou apenas alcançar efeito tributário, qual seja: supressão de tributos. A sociedade contratada pelos cônjuges objetivou exclusivamente deixar de pagar ou reduzir o pagamento de tributos. Manipulou-se formas jurídicas visando exteriorizar uma realidade (aparente) na qual é menor a incidência tributária. Agiram com uma vontade deliberada em obter benefícios específicos não alcançados na via normal. E essa prática fictícia de ato jurídico, com o intuito de criar a impressão de que se alterou determinada situação jurídica, quando na realidade permaneceu na mesma situação anterior, configura simulação de negócio jurídico presente no art. 102 do CC/1916 e no § 1º do art. 167 do CC/2002.*

*4.3.12. As pessoas, ao unirem esforços na constituição de uma sociedade, buscam alcançar lucros com a exploração de uma atividade econômica organizada. Não é lícito constituir uma sociedade sem o*

*objetivo de desenvolver uma atividade econômica e com a finalidade exclusiva de fugir aos impostos cf. ensina o ilustre Leandro Paulsen, in Direito Tributário Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, Livraria do Advogado Editora - 6ª Edição - 2004, pg 899/900, citando Hermes Marcelo Huck:*

*Evasão fiscal/elisão abusiva. "Nada deve impedir o indivíduo de, dentro dos limites da lei, planejar adequadamente seus negócios, ordenando-os de forma a pagar menos imposto. Não lhe proíbe a lei, nem tampouco se opõem razões de ordem social ou patriótica. Entretanto, essa fórmula de liberdade não pode ser levado ao paroxismo, permitindo-se a simulação ou o abuso de direito. A elisão abusiva deve ser coibida, pois o uso de formas jurídicas com a única finalidade de fugir ao imposto ofende a um sistema criado sobre as bases constitucionais da capacidade contributiva e da isonomia tributária... uma relação jurídica sem qualquer objetivo econômico, cuja única finalidade seja de natureza tributária, não pode ser considerada como comportamento lícito. Seria fechar os olhos à realidade e desconsiderar a presença do fato econômico na racionalidade da norma tributária. Uma interpretação jurídica atenta à realidade econômica subjacente ao fato ou negócio jurídico, para efeitos de tributação, é a resposta justa, eqüitativa e pragmática. ...".*

*Mais adiante, citando Ives Gandra da Silva Martins e Paulo Lucena de Menezes, Elisão Fiscal, em Revista Dialética de Direito Tributário nº 63, dezembro 2000, p. 159:*

*Simulação x Elisão - "A simulação é a modalidade de ilícito tributário que, com maior freqüência, costuma ser confundida com a elisão. As figuras não se equivalem, todavia, pois na simulação tem-se a pactuação de algo distinto daquilo que realmente se almeja, com o fito de se obter alguma vantagem, ...'na simulação, a declaração recíproca das partes não corresponde à vontade efetiva.' (...) Colocando-se de outra forma, duas realidades distintas concorrem na simulação: existe uma verdade aparente jurídica, que se exterioriza para o mundo, e existe uma outra verdade (real), que não é perceptível, ao menos à primeira vista, e que se restringe ao círculo dos partícipes do engodo. A causa da ocultação está sempre voltada para a obtenção de algum benefício que não poderia ser atingido pelas vias normais, o que demonstra tratar-se de um ato antecipadamente deliberado pelas partes envolvidas, que se volta para um fim específico. Daí porque a própria legislação determina que a simulação não será considerada como defeito do ato ou negócio jurídico, 'quando não houver intenção de prejudicar a terceiros, ou de violar disposição de lei' CC, art. 103. (...) No campo do direito tributário, portanto, a verdade material prevalece sobre a estrutura jurídica de direito privado adotada para encobrir a real intenção das partes, não obstante esta possa até ser válida, sob o prisma formal."*

*4.3.13. Uma vez demonstrada a prática de negócios simulados, com a manipulação de formas jurídicas, cabe à autoridade fiscal determinar os efeitos tributários do negócio realmente realizado, no lugar daqueles que seriam produzidos pelo negócio retratado na forma simulada.*

4.3.14. Na forma exposta acima, o beneficiário direto dos rendimentos recebidos através da empresa MDO ASSISTÊNCIA TÉCNICA LTDA, em função de um contrato de prestação de serviços firmado com a USIMINAS, foi o próprio contribuinte fiscalizado, em retribuição a uma prestação laboral pessoal, servindo a referida empresa de mero aparato jurídico utilizado para reduzir a incidência do imposto de renda da pessoa física, mediante aplicação da tabela progressiva.

4.3.15. A tabela RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO, elaborada a partir das informações descritas acima, anexa às fls. 30), discrimina os rendimentos recebidos através da empresa MDO Assistência Técnica Ltda., nos respectivos anos-calendários, liquidados do imposto de renda deduzido na fonte, à alíquota de 1,5%, e dos rendimentos de pró-labore já declarados à Receita Federal, objeto da cobrança do imposto de renda sobre rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício, ora lançado.

#### 5.0. Da Multa Qualificada de 150%

5.1. A conduta do contribuinte que resultou nas infrações tributárias é que define a multa a ser aplicada. Será de 150% se agiu com evidente intuito de fraude. Nesse sentido dispõe o art. 44 da Lei n° 9.430/96:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n° 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis".

Por seu turno, os arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64 dispõem:

"Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

*Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72º.*

*5.2. A conduta do contribuinte de constituir uma pessoa jurídica com o intuito único e deliberado de fugir aos tributos devidos, por se tratar de simulação que subverte a verdade dos fatos em detrimento dos direitos legais assegurados à Fazenda Nacional, enquadra-se no preceito estabelecido pelo art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, sujeitado-o, portanto, à multa de ofício agravada.*

*5.3. Da mesma forma, a omissão de rendimentos de alugueis, conforme descrita no item 3.3.1 acima, é infração sujeita à multa de 150%, na forma prescrita pelo inciso II, do art. 44 da Lei 9.430/96.*

#### *6.0 Da Representação Fiscal Para Fins Penais*

*6.1. Juntamente com a lavratura do Auto de Infração, a fiscalização, de acordo com o art. 83 da Lei nº 9.430/96 e Portaria SRF nº 326/05, formalizou Representação Fiscal para Fins Penais, ante a constatação de simulação de negócio jurídico, com supressão de tributos e omissão de rendimentos que em tese subsumem crimes tipificados pelos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90.0 Processo de Representação Fiscal para Fins Penais gira sob o nº 13629.001706/2005-76.”*

*O contribuinte, por seu procurador (instrumento, fls. 139), apresenta a impugnação, fls. 129 a 138, parcialmente reproduzida a seguir:*

*“...*

*Os fundamentos da resistência do Impugnante ao pagamento do Imposto de Renda -Pessoa Física repousam no fato destes rendimentos serem, na verdade, receitas decorrentes das atividades empresariais da MDO ASSISTÊNCIA TÉCNICA LTDA, pessoa jurídica de direito privado que não se confunde com a pessoa do Impugnante, conforme prescrevia o art. 20 do Código Civil vigente à época:*

*Art. 20. As pessoas jurídicas têm existência distinta da dos seus membros.*

*Destarte, o Impugnante pede vênia para expor minuciosamente os fatos e fundamentos que evidenciam o equívoco cometido pela i. Fiscalização, para, ao final, requer a desconstituição do crédito tributário e da sua correspondente penalidade.*

#### *1.1. Dos fundamentos da autuação.*

*A i. fiscalização busca na pessoalidade dos serviços o principal elemento para a desconsideração da personalidade jurídica da MDO Assistência Técnica Ltda, conforme se depreende do trecho extraído do r. Termo de Verificação Fiscal:*

*“...o beneficiário direto dos rendimentos recebidos através da empresa MDO ASSISTÊNCIA TÉCNICA LTDA, em função de um contrato de prestação de serviços firmado com a USIMINAS, foi o próprio contribuinte fiscalizado, em retribuição a uma prestação laboral pessoal, servindo a referida empresa de mero aparato jurídico*



*utilizado para reduzir a incidência do imposto da renda pessoa física, mediante aplicação da tabela progressiva."*

*A i. Fiscalização concluiu que a sociedade em referência foi constituída com o único propósito de fugir ao pagamento de impostos, referindo-se aos ensinamentos de renomados doutrinadores sobre a necessidade de se combater a evasão fiscal e a elisão abusiva.*

*Neste contexto, a personalidade jurídica da MDO Assistência Técnica Ltda foi desconsiderada, de forma que todas as suas receitas foram lançadas para fazer incidir o Imposto de Renda - Pessoa Física, aplicando-se ainda a multa qualificada por entender, o i. fiscal, se tratar de conduta orientada à sonegação de tributos.*

#### *1.2. Da diferença entre a evasão e a elisão*

*A i. fiscalização foi induzida a erro por confundir os conceitos de elisão e evasão, razão pela qual, invoca-se o precioso magistério de CÉSAR PEREIRA.*

*"No objetivo de delimitar a noção de elisão tributária, a primeira preocupação é apartar a elisão da evasão tributária.*

*A elisão é lícita e pode legitimamente conduzir ao resultado de economia do tributo. A evasão, por outro lado, não é admissível e é punida como ato ilícito. Essa distinção é muito clara na doutrina brasileira há mais de trinta anos.*

*A elisão é realizada por meios lícitos e sempre antes da ocorrência do pressuposto normativo. Através dela, pretende-se evitar a ocorrência do pressuposto de fato. A evasão ocorre por meios ilícitos ou, de qualquer forma, após a ocorrência do fato jurídico-tributário."*

*Tem-se, portanto, que a evasão é a utilização de meios ilícitos para encobrir ocorrência de um fato gerador já ocorrido. Um exemplo de evasão, é a venda de mercadorias desacobertas da respectiva nota fiscal - este procedimento ilícito constitui prática evasiva na medida em que a Fazenda não terá meios de verificar a ocorrência do fato gerador.*

*Por outro lado, a elisão é baseada em condutas lícitas, em que o contribuinte, antes de realizar o fato gerador, verifica quais os meios legais disponíveis para se alcançar determinado resultado com a menor repercussão tributária possível. Um exemplo cotidiano de elisão é o endosso de cheques - o endosso evita que o endossante deposite o título em sua conta corrente, evitando, assim, o fato gerador da CPMF, a movimentação financeira.*

*No caso em tela, nenhuma conduta ilícita pode ser imputada ao Impugnante, eis que a MDO Assistência Técnica Ltda foi criada em conformidade com a lei vigente, conforme se depreende dos art. 1.363 e 1.364 do Código Civil vigente à época.*

*Art. 1.363. Celebram contrato de sociedade as pessoas que mutuamente se obrigam a combinar seus esforços ou recursos, para lograr fins comuns.*



*Art. 1.364. Quando as sociedades civis se revestirem as formas estabelecidas nas leis comerciais, entre as quais se inclui a das sociedades anônimas, obedecerão aos respectivos preceitos, no em que não contrariem os deste Código; mas serão inscritas no Registro Civil, e será civil o seu foro.*

*Com efeito, a MDO Assistência Técnica Ltda foi constituída dentro dos permissivos legais acima indicados, sendo que a forma de sociedade por quotas de responsabilidade limitada foi escolhida pelas inúmeras vantagens dessa forma de organização, tais como, simplicidade da estrutura societária, limitação da responsabilidade dos sócios, etc.*

*Quanto ao caráter pessoal da prestação dos serviços, esta é absolutamente irrelevante, posto que a melhor doutrina reconhece a existência de sociedades formadas em razão das qualidades específicas dos seus sócios:*

*"São sociedade de pessoas aquelas em que os sócios se escolhem tendo em consideração suas qualidades pessoais, o que determina a predominância do Intuito personae no seu funcionamento (...)"*

*Não se nega que, na hipótese dos serviços tivessem sido prestados diretamente pelo Impugnante, sem a interferência da pessoa jurídica, os rendimentos provenientes destes serviços seriam tributados pelo IRPF, como de fato o foram durante o ano-calendário de 1999.*

*Entretanto, esta não foi a opção do Impugnante que preferiu constituir uma pessoa jurídica de direito privado para prestar tais serviços. Assim, o fato gerador da obrigação de pagar o IRPF deixou de ocorrer, sendo substituído pelo fato gerador do IRPJ.*

*A situação fática pode ser descrita como elisão típica, em que o contribuinte se depreende diante de duas situações lícitas: prestar serviços diretamente (e ser tributado pelo IRPF), ou constituir uma pessoa jurídica para tal fim (e ser tributado pelo IRPJ). O Impugnante era livre para escolher e se decidiu pela segunda opção.*

*Irrelevante as circunstâncias enumeradas pela i. fiscalização quanto a pessoalidade dos serviços, a prefixação das receitas mensais e/ou a dedicação exclusiva a um único cliente - a Usiminas S/A. A pessoalidade não é suficiente para a desconsiderar-se a personalidade jurídica da entidade, as receitas mensais fixas decorrem da negociação havida entre as partes em que se estipulou um valor mensal fixo para os serviços, com base na demanda anual do cliente. Por fim, a existência de um único tomador decorre do fato da Usiminas ser a única indústria siderúrgica da cidade.*

*Ademais, o crescimento das atividades empresariais depende de maior dedicação de tempo por parte dos sócios, que possuem outras atividades (o Impugnante é diretor de uma cooperativa de consumo) que ocupam boa parte do tempo disponível.*

*Por fim, tem-se que, caso prevaleça o entendimento adotado pela i. fiscalização, o Imposto de Renda - Pessoa Jurídica restaria completamente esvaziado, posto que todo negócio jurídico,*



*inevitavelmente é realizado por pessoas físicas; portanto, todas estariam sujeitas ao IRPF.*

*Dessa forma, a pretensão de se tributar, pelo IRPF os rendimentos auferidos pela MDO Assistência Técnica Ltda é absolutamente equivocada, razão pela qual pugna-se pela desconstituição do lançamento.*

### *1.3. Da interpretação econômica*

*Admitir que a autoridade fazendária possa desconsiderar a personalidade jurídica da MDO Assistência Técnica e tributar suas receitas pelo IRPF é admitir a interpretação econômica da obrigação tributária. MISABEL DERZI com clareza sobre essa modalidade de interpretação<sup>3</sup>:*

*"A chamada interpretação segundo critério econômico, consiste em apreender o sentido das normas, institutos e conceitos jurídicos, de acordo com a realidade econômica subjacente por detrás das formas jurídicas. Desenvolveu-se plenamente na Alemanha, em distintos períodos, mas servia, em certa época, ao desenvolvimento do fiscalismo e da insegurança jurídica, ao direito do Reich fascista e totalitário."*

*Esta forma odiosa de interpretação, todavia é contrária a diversos dispositivos do CTN, que veda utilização da analogia para se cobrar impostos e que sejam alterados os conceitos de direito privado, in verbis:*

*Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:*

*I - a analogia;*

*II - os princípios gerais de direito tributário;*

*III - os princípios gerais de direito público;*

*IV - a equidade.*

*§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.*

*Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.*

*Ademais, o uso da analogia contraria o próprio princípio da legalidade, na medida em que o sistema tributário é estruturado em tipos legais aos quais a lei atribui conseqüências tributárias; permitir a aplicação da analogia fazer incidir tributos sobre hipóteses de incidência não prevista em lei constitui violação deste princípio.*

*fr*

*Por fim, cumpre ressaltar que é a própria lei tributária que organizou e permitiu distinções tributárias no Imposto de Renda, ao definir uma sistemática própria para o IRPF e outra para o IRPJ. Se o legislador pretendesse que ambos sofressem a mesma incidência tributária, bastaria unificar a metodologia dos dois impostos. Se esta não foi a opção do legislador - não cabe à fiscalização impedir que esta produza os efeitos esperados pelo próprio legislador.*

## **2. DA MULTA QUALIFICADA**

*Nenhuma razão assiste ao i. fiscal, ao pretender ver as receitas da MDO Assistência Técnica Ltda tributadas pelo IRPF de um de seus sócios. O impugnante já discorreu longamente sobre a licitude de seus atos e o equívoco de pretender aplicar a interpretação econômica ao direito tributário.*

*Todavia, na remota hipótese de não se descaracterizar o lançamento destas receitas como rendimentos do impugnante, nenhuma razão existirá para que seja aplicada a multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) do valor da obrigação principal, conforme entendimento reiterado do CONSELHO DE CONTRIBUINTE:*

*MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - Para a aplicação da multa qualificada de 150%, é indispensável a plena caracterização e comprovação da prática de conduta fraudulenta por parte do contribuinte, ou seja, é absolutamente necessário restar demonstrada a materialidade dessa conduta, ou que fique configurado o dolo específico do agente evidenciando não somente a intenção mas também o seu objetivo. (Ac 102-47066, 2a Câm., Rei. Naury Fragoso Tanaka) Com efeito, o impugnante já demonstrou, à exaustão, que nenhuma conduta ilícita foi adotada para dissimular o fato gerador ocorrido, nenhuma intenção de fraude foi demonstrada, ao contrário, todas as atitudes do impugnante foram respaldadas pela legislação vigente.*

*Destarte, na hipótese de manutenção do lançamento das receitas da MDO Assistência Técnica Ltda como rendimentos pessoais do impugnante, tributando-os pelo IRPF, requer-se que seja desqualificada a penalidade imposta, ante a ausência de elementos que caracterizem o dolo de fraudar o fisco.*

*ANTE AO EXPOSTO, o Impugnante reputa contestados todos as alegações contra a desconsideração da personalidade jurídica da MDO Assistência Técnica Ltda, por se tratar de pessoa jurídica de direito privado regularmente constituída e por serem lícitas as suas atividades econômicas, razão pela qual requer-se que seja desconstituído o lançamento sob a rubrica de "omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebido de pessoa jurídica", com o conseqüente cancelamento do crédito tributário e da sua respectiva penalidade."*

As omissões de rendimentos de aluguéis recebidos de pessoas jurídicas, de rendimentos de aluguéis recebidos de pessoas físicas e a glosa de deduções com despesas médicas pleiteadas indevidamente, não foram questionadas e os créditos delas decorrentes já foram transferidos para o processo 13629.0001860/2005-48, conforme informado, fls. 155.

Foi anexado aos autos o extrato, fls. 162.

A ementa a seguir transcrita resume o entendimento do Órgão julgador de primeiro grau:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF*

*Exercício: 2001, 2002, 2003*

*Ementa: TRIBUTAÇÃO DE RENDIMENTOS. ATIVIDADE DE CARÁTER PESSOAL. Os rendimentos obtidos pelo contribuinte em atividades de caráter pessoal devem ser tributados na declaração da pessoa física, independentemente da denominação dos rendimentos, da condição jurídica da fonte e da forma de percepção das rendas, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.*

*MULTA QUALIFICADA. A aplicação de multa tal qual efetuada pela autoridade fiscal, encontra amparo na legislação tributária.*

*Lançamento procedente*

O recurso voluntário interposto (fls. 187/200) repisa e aprofunda as mesmas razões expostas na fase impugnatória.

Arrolamento de bens, nos termos da Instrução Normativa SRF n.º 264, de 2002.

É o relatório.



## Voto Vencido

Conselheiro JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, Relator

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele se conhece.

Inicialmente, cumpre assinalar que encontra-se em litígio, tão-somente, a omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, decorrente de trabalho sem vínculo empregatício, já que as demais infrações imputadas ao sujeito passivo (omissão de rendimentos de aluguéis recebidos de pessoas jurídicas, omissão de rendimentos de aluguéis recebidos de pessoas físicas e glosa de deduções com despesas médicas) não foram impugnadas.

Do exame das peças processuais, verifica-se que o lançamento e a decisão de primeiro grau analisaram corretamente os fatos e aplicaram o direito conforme previsto na legislação do imposto de renda, razão pela qual discordo, tão-somente, quanto à qualificação da multa de ofício.

Com efeito, o voto condutor da decisão recorrida ao tratar da exigência tributária em litígio, indicou os fundamentos do seu convencimento que estão em plena consonância com o entendimento deste Relator, razão pela qual peço vênia para colacionar os seguintes excertos:

*Primeiramente, há que se destacar que não houve por parte da fiscalização a desconsideração da pessoa jurídica MDO Assistência Técnica Ltda, como afirmado pelo contribuinte, tanto que, conforme o extrato, fls. 162, a situação cadastral da empresa no âmbito da Receita Federal aparece como "ATIVA". Ocorreu, isso sim, a descaracterização de quantias recebidas pela MDO Assistência Técnica Ltda, oriundas do exercício de atividade individual do contribuinte, que foram tributadas na pessoa jurídica.*

*Assim, deve ficar claro que apenas as quantias recebidas pela prestação de serviço individual e pessoal do autuado, diga-se, a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, é que foram consideradas como rendimentos do contribuinte, ficando caracterizada a disponibilidade econômica ou jurídica da renda, cuja tributação deveria ser feita na declaração de ajuste da pessoa física.*

*O fundamento legal dado ao lançamento tem por base, entre outros, a Lei nº 7.713, de 1988:*

*"Art. 1º - Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil, serão tributadas pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.*

*Art. 2º - O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.*

*Art. 3º - O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.*

*§ 1º - Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais correspondentes aos rendimentos declarados.*

(...)

*§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte, por qualquer forma e a qualquer título."*

*Por sua vez, em relação aos rendimentos recebidos pelo contribuinte na execução de sua atividade profissional, encontra-se o fundamento no Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/1999), Livro I, Tributação das Pessoas Físicas:*

*"Art. 43 São tributáveis os rendimentos provenientes do trabalho assalariado, as remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos e funções, e quaisquer proventos ou vantagens percebidos, tais como (Lei nº 4.506, de 1964, art. 16, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, e Lei nº 9.317, de 1996, art. 25, e Medida Provisória nº 1.769-55, 11 de março de 1999, arts. 1º e 2º):*

*I – salários, ordenados, vencimentos, soldos, soldadas, vantagens, subsídios, honorários, diárias de comparecimento, bolsas de estudo e de pesquisa, remuneração de estagiários;*

(...)

*IV – gratificações, participações, interesses, percentagens, prêmios e quotas-partes de multas ou receitas;*

(...)

*X – verbas, dotações ou auxílios, para representações ou custeio de despesas necessárias para o exercício de cargo, função ou emprego;"*

(...)

*"Art. 45 São tributáveis os rendimentos do trabalho não-assalariado, tais como (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º):*

*I – honorários do livre exercício das profissões de médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas;*

*II – remuneração proveniente de profissões, ocupações e prestação de serviços não-comerciais;"*

*Observa-se que a legislação tributária define expressamente a forma de tributação para os rendimentos obtidos por profissionais no exercício de sua função, devendo tais verbas ser oferecidas à tributação na declaração de rendimentos de ajuste anual da pessoa física.*

*Cabe salientar, nesse ponto, que o Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999, em seu 150, inciso II, § 2º, inciso I, embora trate de empresas individuais, veda expressamente que a exploração do exercício individual de atividade profissional seja tributada como pessoa jurídica, verbis:*

*“Art. 150. As empresas individuais, para os efeitos do imposto de renda, são equiparadas às pessoas jurídicas (Decreto-lei n° 1.706, de 23 de outubro de 1979, art. 2º).*

*§ 1º São empresas individuais:*

*I – as firmas individuais (Lei n° 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 n° 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 n° 5.844, de 1943, art. 6º, alínea “a”, e Lei n° 4.480, de 14 de novembro de 1964, art. 3º); “Veja-se que, por força da legislação tributária, equipara-se à pessoa jurídica as pessoas físicas que em nome individual explorem, de forma habitual e profissional, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens e serviços, quer se encontrem regularmente inscritas ou não junto ao órgão do Registro de Comércio ou Registro Civil. Entretanto, é clara a exceção que se faz em relação às pessoas físicas que, individualmente, exerçam profissões ou explorem atividades prestando serviços profissionais. Nesse caso, pela ressalva contida na própria lei, não há que se falar em equiparação à pessoa jurídica, ainda que as pessoas físicas possuam estabelecimento em que desenvolvam suas atividades e empreguem auxiliares, devendo os rendimentos assim auferidos seguirem a tributação trazida pelo art. 3º, § 4º, da Lei n° 7.713, de 1988 (art. 45 do RIR/1999).*

*Pelo que se expôs, ainda que a pessoa física - descrita no inciso II, § 1º, do art. 150 do RIR/1999 - não tenha firma individual constituída é considerada empresa individual, equiparada à pessoa jurídica, para efeito de tributação do imposto de renda; a situação oposta também é verdadeira, ou seja, a pessoa física que individualmente explore o*

*f*

*exercício individual de atividade profissional, ainda que esteja inscrita junto ao órgão do Registro de Comércio ou Registro Civil, não pode ser considerada como empresa individual, equiparada à pessoa jurídica, para efeito de tributação. O fato de se tratar de uma sociedade e não de firma individual em nada altera o entendimento. Nem poderia ser de outra forma, senão possibilitaria a todos os profissionais liberais, dentre outros, constituir empresas, ainda que com a participação mínima de um novo sócio, sem a qualificação necessária e exigida, com intuito exclusivo de tributar os rendimentos provenientes da prestação individual de serviços na pessoa jurídica e não na pessoa física do sócio que realmente executa os serviços. Diferentemente é a situação em que a sociedade seria formada por mais de um sócio, onde os serviços poderiam ser indistintamente por eles prestados, cabendo, aí sim, as receitas auferidas serem submetidas à tributação do imposto de renda da pessoa jurídica.*

*A administração tributária já se manifestou em diversas oportunidades a respeito desse assunto e numa delas, por meio do Parecer Normativo CST nº 38, de 24 de março de 1975 (DOU de 08.05.1975), ementou suas conclusões da seguinte forma:*

*“Os rendimentos do trabalho percebidos por pessoa física em decorrência de atividade profissional não podem ser incluídos em declaração de pessoa jurídica, mesmo quando a pessoa física possua estabelecimento no qual desenvolve suas atividades e emprega auxiliares; a opção é incabível, por carência de direito.”*

*Considerando que a legislação tributária, expressamente, define a forma de tributação para os rendimentos obtidos por profissionais no exercício individual de sua função, não pode remanescer dúvida de que os rendimentos obtidos pelo contribuinte no exercício da atividade de assessoria na área de segurança do trabalho (como afirmado pela USIMINAS, TVF, fls. 23) devam ser tributados na declaração da pessoa física, sendo, por conseguinte, irrelevante o registro no cadastro de pessoa jurídica.*

*Da mesma forma, não pode prevalecer o conceito de que seriam tributados como de pessoa jurídica todos os rendimentos que o contribuinte classificasse como tal, bastando para isso a existência de uma sociedade que emita notas fiscais desses rendimentos. Os rendimentos devem ser submetidos às normas de tributação relativas ao Imposto de Renda Pessoa Física, independentemente a tributação da denominação dos rendimentos, da condição jurídica da fonte e da forma de percepção das rendas.*

*Examinando as argumentações expendidas sob o título “Elisão fiscal e Evasão Fiscal”, dessume-se pelas peças básicas que, para o caso de que se trata, relativamente ao trabalho ou serviço prestado pessoalmente pela pessoa física do impugnante, é incabível a alegação de planejamento tributário a que alude a título de elisão fiscal, já que, como exaustivamente explanado, o caminho trilhado para a tributação dos rendimentos auferidos vem ao desencontro da legislação de regência.*



*Pela descrição dos fatos constante do auto de infração e do enquadramento legal dado, constata-se ser equivocada a alegação de que a exigência em causa não tem previsão legal. De se esclarecer que o trabalho fiscal tem por escopo a busca da verdade material, prelecionando nessa matéria o mestre Paulo Celso B. Bonilha ("Da Prova no Processo Administrativo Tributário"; 1992, p. 121):*

*"(...) o princípio da verdade material ou verdade real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos. Assim, no tocante às provas, desde que obtidas por meios lícitos, a Administração detém liberdade plena de produzi-las".*

*Assim, a investigação dos fatos deve trazer aos autos, como trouxe, o que realmente ocorreu, a realidade, sendo que a administração, especialmente em razão do princípio da moralidade, da boa-fé, deve aplicar a lei corretamente, como aplicou, verificando o seu suporte fático de acordo com o ocorrido efetivamente no mundo real.*

*Registre-se, por oportuno, que a linha de conduta no presente Voto encontra amplo respaldo em Acórdão do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, Ac 104.18641, de 03/09/2002, quando tratou assunto semelhante no Processo 10980.006142/00-11. A ementa respectiva está a seguir transcrita:*

*"RENDIMENTOS DE PRESTAÇÃO INDIVIDUAL DE SERVIÇOS – APRESENTADOR/ANIMADOR DE PROGRAMAS DE RÁDIO E TELEVISÃO – SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA - São tributáveis os rendimentos do trabalho ou de prestação individual de serviços, com ou sem vínculo empregatício, independentemente a tributação da denominação dos rendimentos, da condição jurídica da fonte e da forma de percepção das rendas, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título (art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713, de 1988). Salvo disposições de lei em contrário, 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. Desta forma, os apresentadores e animadores de programas de rádio e televisão, cujos serviços são prestados de forma pessoal, terão seus rendimentos tributados na pessoa física, sendo irrelevante a existência de registro de pessoa jurídica para tratar dos seus interesses."*

Acrescento aos fundamentos acima declinados, que o princípio da liberdade ampla de iniciativa, consagrado nos artigos 170 e 174 da Constituição Federal não foi malferido pela fiscalização. A atividade desenvolvida única e exclusivamente por uma pessoa física (Matusalém Dias Sampaio) para única e específica pessoa jurídica (USIMINAS – Usinas Siderúrgicas de Minas Gerais), ainda que auferida sob o manto da sociedade MDO Assistência Técnica Ltda, constituída pelo autuado e sua esposa, não muda a natureza jurídica do rendimento do trabalho sem vínculo empregatício, que já era tributada na pessoa física em anos

*A*

anteriores, antes da constituição da referida empresa. Ao longo do período fiscalizado, a sociedade manteve apenas um contrato de prestação de serviço firmado com a própria USIMINAS, a quem o contribuinte já vinha prestando serviços sem vínculo empregatício, cuja remuneração assemelha-se muito aos rendimentos que o contribuinte passou a auferir através da sociedade então criada. Para a situação descrita no Termo de Verificação Fiscal às fls. 17/28 não há que se falar em rendimento de pessoa jurídica.

Corretamente a fiscalização atribuiu os rendimentos auferidos pela sociedade à pessoa física do sócio, sem proceder à desconsideração da pessoa jurídica MDO Assistência Técnica Ltda, que poderá efetivamente auferir renda sob outras circunstâncias, tributáveis na pessoa jurídica. Não se trata do emprego de analogia para exigência de tributo não previsto em lei, nem há interpretação do direito tributário segundo critério econômico. Não pode, por expressa vedação legal (Decreto-lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea “a”, e Lei nº 4.480, de 14 de novembro de 1964, art. 3º - compilados no artigo 150, § 2º, inciso I, do RIR/99), o médico, o engenheiro, o advogado, o dentista etc, em caráter pessoal, como no presente caso, prestar serviço e querer atribuir o rendimento à pessoa jurídica. Nada obsta que a MDO, atuando efetivamente como empresa, contrate técnicos e engenheiros para prestar serviços a terceiros, razão pela qual referida empresa permanece ativa e poderá desenvolver livremente as suas atividades.

A questão relacionada ao enquadramento da referida empresa ao SIMPLES deve ser discutida em processo específico, a ser instaurado na Delegacia da Receita Federal que jurisdiciona a empresa, sendo que eventual recurso interposto sobre a exclusão de pessoa jurídica do simples, conforme dispõem os §§ 1º e 2º do artigo 20 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, em vigor.

Demais aspectos secundários, indicados no Termo de Verificação, servem, no caso concreto, como indícios que robustecem a conclusão do trabalho fiscal, mas que não tem maior relevância quando analisados isoladamente, tendo em vista a inexistência de óbice legal. Cito como exemplos, a semelhança entre os preços cobrados tanto pela pessoa física Matusalém Dias Sampaio como pela empresa MDO, na prestação do serviço; a continuidade da prestação do serviço por pessoa jurídica constituída pela pessoa física (em sociedade com sua cônjuge), que já realizava o mesmo serviço para a mesma empresa contratante. Por tais motivos, entendo que a multa de ofício deve ser desqualificada.

Com efeito, não se deve imputar ao autuado o gravame da multa de 150% (cento e cinquenta por cento), até porque todos os atos praticados para a constituição da empresa MDO Assistência Técnica Ltda, contratos sociais e declarações de renda são do conhecimento do fisco. Não há subterfúgios ou atos ilícitos praticados. Simples divergência na interpretação da matéria tributável não dá suporte à imposição na multa majorada. Este Colegiado na última assentada, por maioria de votos (Acórdão nº 102-49.191, sessão de 06/08/2008), deu provimento a recurso voluntário que discutia a mesma matéria tratada nos autos em exame. A multa de ofício não havia sido qualificada naquele lançamento. Fui vencido naquela oportunidade, mas permaneço convencido de que o serviço realizado em caráter pessoal impõe a tributação dos rendimentos na pessoa física, sem a qualificação da multa.

Muitas vezes o trabalhador, por imposição de grandes empresas, são forçados a constituir sociedade empresarial, sob pena dos seus serviços serem dispensados. Ora, seria injusto, ante a falta de elementos concretos do dolo, fazer com que a “corda” arrebente do lado mais fraco. Neste sentido, o Primeiro Conselho de Contribuintes editou a Súmula 1ºCC nº 14:



*A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.*

O Estado não possui qualquer interesse subjetivo nas questões. Disso decorrem os dois pressupostos basilares que regulam o processo administrativo fiscal: a legalidade objetiva e a verdade material.

O lançamento do tributo é atividade vinculada, isto é, obedece aos estritos ditames da legislação tributária, para que, assegurada sua adequada aplicação, esta produza os efeitos colimados (artigos 3º e 142 do Código Tributário Nacional).

A lei não proíbe o ser humano de errar. Seria antinatural se o fizesse. Apenas cominam sanções mais ou menos desagradáveis segundo os comportamentos e atitudes que deseja inibir ou incentivar.

Todo erro ou equívoco deve ser reparado tanto quanto possível, da forma menos injusta tanto para o fisco quanto para o contribuinte.

Nesse contexto, devem ser compensados os tributos recolhidos na pessoa jurídica, oriundo de valores cujo fato gerador foi transferido para a pessoa física. Aliás, diga-se de passagem, deveria ter sido compensado de ofício pela autoridade lançadora, já que se trata de desclassificação de rendimentos da pessoa jurídica para pessoa física, tendo por base documentação da pessoa jurídica. Os pagamentos confirmados nos sistemas de controle da Receita Federal devem subtrair o imposto apurado neste lançamento, para somente fazer incidir a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a diferença que permanecer. Tributos pagos decorrentes dos mesmos fatos devem ser aproveitados na apuração do IR suplementar a pagar, independentemente da denominação tenham.

Em face ao exposto, dou provimento parcial ao recurso, para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75% (setenta e cinco por cento), que deverá ser aplicada após a dedução dos impostos e contribuições recolhidos pela empresa MDO Assistência Técnica Ltda, CNPJ nº 03.625.073/0001-67, decorrentes dos rendimentos direcionados para a pessoa física.

Sala das Sessões - DF, 11 de setembro de 2008.

  
JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS

## Voto Vencedor

Conselheira VANESSA PEREIRA RODRIGUES DOMENE, Redatora designada

Em análise aos autos, em especial ao Termo de Verificação Fiscal acostado às fls. 17/28, observo que o procedimento de fiscalização, que culminou na autuação do Recorrente sob a rubrica “*omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica*”, apontou os seguintes fundamentos legais:

### Art. 150 do RIR/99:

*“Art. 150 - As empresas individuais, para os efeitos do imposto de renda, são equiparadas às pessoas jurídicas.*

*Parágrafo 1º - São empresas individuais:*

*(...)*

*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;*

*Parágrafo 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.*

*(...).”*

Parecer Normativo nº. 38/75:

*“Os rendimentos do trabalho percebidos por pessoa física em decorrência de atividade profissional não podem ser incluídos em declaração de pessoa jurídica, mesmo quando a pessoa física possui estabelecimento no qual desenvolve suas atividades e emprega auxiliares; a opção é incabível por carência de direito.”*

### Art. 38 do RIR/99:

*“Art. 38 - A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do*

*imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título."*

Art. 37 do RIR/99:

*"Art. 37 - Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.*

*Parágrafo único - Os que declararem rendimentos havidos de quaisquer bens em condomínio deverão mencionar esta circunstância."*

Foi com base nestes dispositivos legais que os valores recebidos pela empresa MDO ASSISTÊNCIA TÉCNICA LTDA foram considerados como rendimentos do Recorrente.

Primeiramente, quanto à aplicação do art. 150 do RIR/99, observo que tal dispositivo trata da equiparação das empresas individuais (hoje, "empresário individual", a teor do que dispõe o art. 966 do Código Civil) à pessoa jurídica.

No entanto, a alusão ao dispositivo legal em comento é, no caso dos autos, equivocada, pois a empresa MDO ASSISTÊNCIA TÉCNICA LTDA é sociedade limitada, regida pelo art. 1.052 e seguintes do Código Civil.

Nestas sociedades prevalece o princípio da autonomia patrimonial, ou seja, não se confundem os patrimônios da sociedade e os particulares de cada sócio. Assim, os sócios respondem com seu patrimônio pessoal pelas obrigações sociais de forma subsidiária e limitada.

A fim de fundamentar a tributação dos rendimentos recebidos pela empresa MDO ASSISTÊNCIA TÉCNICA LTDA na pessoa física do sócio majoritário (o Recorrente), a fiscalização se pauta na determinação constante do art. 150, § 2º, I, do RIR/99, que dispõe que o exercício de determinadas profissões ou atividades, a exemplo dos médicos, engenheiros, advogados, dentistas, etc., não se sujeita à tributação das pessoas jurídicas, ante a ausência do caráter eminentemente comercial.

O dispositivo, atualmente, pode ser encontrado nas determinações constantes do já citado art. 966 do Código Civil, "*verbis*":

*"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."*

Todavia, o dispositivo não se aplica ao caso concreto, pois, como já explanado, a empresa MDO é sociedade limitada, com objetivo eminentemente comercial.



Equivoca-se a fiscalização, neste sentido, ao afirmar, às fls. 130, o quanto segue:

*“Com efeito, a atividade para a qual foi nomeado e empossado o Contribuinte (diretor de tecnologia na área de informática) é uma prestação de um serviço eminentemente não comercial, uma ocupação técnica de planejamento, gerenciamento de informática. Não há, no exercício da função de programação e gerenciamento de informática, nenhum traço que a identifique com fim especulativo.”*

Desta forma, verifico que a equiparação pretendida pela fiscalização carece de fundamento legal, motivo pelo qual não se pode acatá-la.

Ademais, observo que o Parecer Normativo nº. 38/75, além de não se tratar de lei em sentido estrito, não apresenta disposições fortes o bastante para estabelecer o vínculo pretendido pela fiscalização.

**Assim não há, no ordenamento jurídico pátrio vigente, fundamento legal para tanto.**

Insta destacar que o art. 3º, § 4º da Lei nº. 7.713/88 não autoriza o lançamento perpetrado contra o Recorrente. Veja-se:

*“Art. 3º - O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.*

(...)

*§ 4º - A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.”*

Ora. O dispositivo em comento, muito embora tenha como objetivo evitar a transmutação de determinada renda tributável em razão de sua denominação, por exemplo, ou outros fatores relacionados, não traduz uma “carta em branco” à autoridade fiscalizadora, que a permite, inclusive, a desprezitar a autonomia patrimonial das pessoas jurídicas, também fixada por lei.

O mesmo se diz dos arts. 118 e 123 do Código Tributário Nacional. Quanto ao art. 118 do CTN, até que se prove o contrário (de acordo com os procedimentos devidos, conforme será exposto adiante), não há que se falar em invalidade jurídica dos atos praticados pelo Recorrente ou mesmo pela empresa MDO. Já no tocante ao art. 123 do mesmo diploma legal, no caso dos autos não se está diante de “convenções entre particulares”, mas sim, de empresa devidamente constituída, nos termos da legislação de regência.

No mais, contrariamente ao exposto pela autoridade julgadora de primeira instância, entendo que o “deslocamento dos rendimentos” efetivado pela autoridade lançadora partiu, sim, da desconsideração da personalidade jurídica da empresa MDO.

No entanto, a desconsideração da personalidade jurídica da empresa não importa na negação de sua existência, mas tão-somente na sua desconsideração para fins dos atos

ilícitos praticados. Em nenhum momento a desconsideração da personalidade jurídica importa na extinção ou dissolução da empresa. Neste sentido, veja-se:

*“A grande vantagem dessa teoria é que sua aplicação é pontual. Demonstrada a fraude, a desconsideração da personalidade da sociedade ocorrerá apenas sobre os atos ilícitos praticados. Não será dissolvida ou extinta a empresa, nem se declarará inválido seus atos constitutivos. Todos os atos por ela praticados antes e depois dos ilícitos permanecem válidos. A teoria apenas ignora a personalidade da empresa e sua independência patrimonial naquela situação de fraude em particular, atingindo, sem limites, e de forma direta, os bens pessoais dos sócios. Para outros fins, a sociedade continua válida, com personalidade distinta de seus membros, bem como patrimônio próprio, resguardando-se todos os interesses que a circundam, como o dos demais sócios não envolvidos na fraude; dos trabalhadores da empresa; do Fisco pela arrecadação; e da própria coletividade, pela produção de bens ou prestação de serviços úteis.”*

*(Gonçalves, Maria Gabriela Venturoti Perrota Rios. Direito Comercial: direito de empresa e sociedades empresárias / Maria Gabriela Venturoti Perrota Rios Gonçalves, Victor Eduardo Rios Gonçalves – São Paulo: Saraiva, 2005, pg. 97/98).*

Estando diante de hipótese de desconsideração da personalidade jurídica vale destacar que esta somente pode ser decretada judicialmente, a teor do que dispõe o art. 50 do Código Civil, “*verbis*”:

*“Art. 50. 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.”*

O dispositivo em comento espanca qualquer dúvida a respeito da necessidade de decisão judicial para fins de aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica.

A teoria em comento, antes prevista expressamente somente no Código de Defesa do Consumidor (Lei nº. 8.078/90) e na Lei nº. 8.884/94, foi definitivamente incorporada ao ordenamento jurídico pátrio com a edição do novo Código Civil.

Por fim, quanto à aplicação do art. 116, parágrafo único, do CTN, este não é auto-aplicável, conforme nossa melhor doutrina. Veja-se:

*“Se constitucional fosse – que não é – a referida norma não tem eficácia imediata, pois depende de regulamentação procedimental por lei ordinária. A única tentativa de regulamentação deu-se por meio dos arts. 13 a 19 da MP 66/00, que, entretanto, foi repelida pelo Congresso Nacional, ainda em sua Comissão de Constituição e Justiça. ... a eficácia da norma é futura e condicionada, não podendo, pois, dar suporte a qualquer ação fiscal para fazê-la efetiva, sem lei que crie os procedimentos pertinentes para tal fim.”*

*(Paulsen, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 8ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006).*

Desta forma, não há que se invocar tal dispositivo com vistas à manutenção da autuação perpetrada contra o Recorrente que, partindo da desconsideração da personalidade jurídica da empresa MDO sem ordem judicial, não pode ser levada adiante.

Assim, pelo exposto, **DOU PROVIMENTO** ao recurso do contribuinte.

Sala das Sessões-DF, 11 de setembro de 2008.



VANESSA PEREIRA RODRIGUES DOMENE