



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

Processo nº 13971.000641/2006-22
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-007.286 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de junho de 2019
Matéria IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA
Recorrente SERGIO ANTÔNIO CORDEIRO DE OLIVEIRA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2002,2003

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO PROFISSIONAL. SERVIÇO PRESTADO INDIVIDUALMENTE. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA.

Os rendimentos de pessoa jurídica, decorrentes da prestação de serviço, configuram rendimentos do profissional caso este tenha prestado os serviços individualmente, sem o concurso de outros profissionais qualificados.

APLICAÇÃO DE LEI SUPERVENIENTE AO FATO GERADOR. AUSÊNCIA DE CARÁTER INTERPRETATIVO.

Não se aplica o artigo 129 da Lei nº 11.196, de 2005, a fatos geradores pretéritos, uma vez que dito dispositivo legal não possui natureza interpretativa, mas sim instituiu um novo regime de tributação.

RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA.

Devem ser compensados na apuração de crédito tributário os valores dos tributos pagos pela pessoa jurídica com o imposto apurado no Auto de Infração, antes da aplicação da multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, reconhecendo-se o direito à compensação dos valores pagos pela pessoa jurídica SCO Consultores Associados com o imposto exigido em razão da infração de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, caso ainda não tenha sido restituído ou compensado. Vencido o conselheiro Luís Henrique Dias Lima, que negou provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini - Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Luis Henrique Dias Lima, Mauricio Nogueira Righetti, Paulo Sergio da Silva, João Victor Ribeiro Aldinucci, Gabriel Tinoco Palatnic (Suplente Convocado), Gregório Rechmann Junior e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Trata o presente processo de Auto de Infração que tem por objeto a exigência de imposto de renda da pessoa física no valor de R\$ 88.299,07 (oitenta e oito mil, duzentos e noventa e nove reais e sete centavos), referente ao ano calendário 2003, acrescido de multa de ofício de 75% e dos encargos legais devidos à época do pagamento.

A autuação se deu em razão de omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica (fls. 181/190). A autoridade fiscal tributou como rendimento da pessoa física do contribuinte, ora recorrente, as receitas de prestação de serviço auferidas no período de 11/2002 a 09/2003 pela empresa SCO Consultores Associados (anteriormente Prospecta Consultores Associados), da qual é sócio, considerando que muito embora tais serviços tenham sido contratados junto a essa pessoa jurídica, conforme relata a autoridade fiscal, teriam sido prestados individual e pessoalmente pelo recorrente, conforme os seguintes fundamentos:

- o recorrente é sócio da empresa SCO Consultores Associados, que presta serviços de consultoria e da qual declara receber anualmente rendimentos isentos a título de lucro distribuído;

- com a **4ª alteração contratual**, aos **12/11/02**, houve a saída de todos os demais sócios da empresa, ingressando, para compor a sociedade, com 5% do capital social, a esposa do recorrente, Sra. Silvira de Oliveira;

- desde esta data **até a 6ª alteração contratual**, aos **23/09/2003**, quando o recorrente e sua esposa doaram a totalidade de suas cotas da sociedade a seus filhos, o recorrente era o único na empresa com a qualificação profissional exigida para o desempenho das funções previstas no contrato social e nos contratos de prestação de serviços celebrados com os clientes; a cláusula 16ª desta alteração dispunha que a sociedade continuaria administrada pelo recorrente, que se incumbiria de todas as operações da empresa e, a teor das respostas às intimações fiscais, a empresa não contava com empregados e a Sra. Silvira não desempenhava nenhuma função.

Em sua impugnação, o recorrente alega, em síntese:

- que a sociedade "desconsiderada" foi regularmente constituída nos termos da lei, sendo que não há no ordenamento jurídico nada que impeça ou restrinja a possibilidade de um indivíduo constituir uma pessoa jurídica para prestação de serviço. Aduz ainda que o serviço de assessoria e consultoria (objeto da SCO) é função típica exercida por economista, que é a sua profissão, sendo lícita a prestação de serviços dessa natureza por meio de pessoa jurídica;

- que a empresa não mantém contrato de exclusividade com determinado cliente e que os contratos firmados com seus clientes não exigem que os serviços sejam prestados com exclusividade por sua pessoa, sendo que seu nome nem mesmo é citado nos contratos. Afirma que situação de contrato de caráter personalíssimo não está caracterizada nos contratos anexados pela fiscalização;

- alega que não é "razoável nem proporcional" a desclassificação dos rendimentos da pessoa jurídica (SCO), para acomodá-los na pessoa física" apenas no interstício de nove meses, de 11/2002 a 09/2003. Nesse sentido, aduz que, se os contratos foram firmados antes do período considerado pela fiscalização e permaneceram sem modificações mesmo após as modificação da composição societária, não é lógico imputar os rendimentos deles decorrentes na pessoa física do sócio;

- argumenta, ainda, que não tendo sido o serviço prestado de forma personalíssima, não há relação de emprego (art. 3º CLT), não sendo possível a alocação dos rendimentos da empresa como rendimentos da pessoa natural para fins de tributação;

- afirma que os agentes fiscais deixaram de observar os princípios contábeis da Entidade e da Continuidade da Sociedade, o que denunciaria a desconsideração da personalidade jurídica da empresa SCO, que não é possível considerando que não está comprovado o abuso de poder, requisito essencial para aplicação do instituto, nos termos do art. 50 do CC;

- por fim, requer o cancelamento auto de infração ou, quando menos, a exclusão dos valores pagos relativos ao pró-labore no período e a compensação dos valores pagos pela pessoa jurídica a título de tributos federais.

A DRJ julgou a impugnação improcedente e manteve o crédito tributário integralmente em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

ANO-CALENDÁRIO: 2002, 2003.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO PROFISSIONAL. SERVIÇO PRESTADO INDIVIDUALMENTE. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA.

Os rendimentos de pessoa jurídica, decorrentes da prestação de serviço, configuram rendimentos do profissional caso este tenha prestado os serviços individualmente, sem o concurso de outros profissionais qualificados.

*APLICAÇÃO DE LEI SUPERVENIENTE AO FATO GERADOR.
AUSÊNCIA DE CARÁTER INTERPRETATIVO.*

Não se aplica o artigo 129 da Lei nº 11.196, de 2005, a fatos geradores pretéritos, uma vez que dito dispositivo legal não possui natureza interpretativa, mas sim instituiu um novo regime de tributação.

Lançamento Procedente

Intimado dessa decisão aos 04/05/09 (fls. 585) o recorrente interpôs recurso voluntário a 03/06/09 (fls. 587 ss.), no qual traz os mesmos argumentos de defesa constantes de sua impugnação.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Renata Toratti Cassini - Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e estão presentes os demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

Considerando que o recurso voluntário apenas reproduziu os argumentos apresentados em sede de impugnação, que foram muito bem analisados e enfrentados pela decisão recorrida, tendo em vista o que dispõe o art. 57, §3º do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, adoto, como razões de decidir, os seguintes fundamentos da decisão de primeira instância, que reproduzo abaixo, com os quais estou de acordo:

Antes de se passar à apreciação das arguições trazidas pelo contribuinte, cumpre mencionar que o contribuinte impugna o lançamento integralmente.

Diante dos argumentos de defesa cumpre inicialmente esclarecer que não se discute a regularidade da constituição da pessoa jurídica SCO; não se pretende negar o direito que os indivíduos têm de constituir uma pessoa jurídica para prestação de serviços relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada (médicos, dentistas, engenheiros, advogados, economistas, contadores, etc...); e não se questiona a licitude da prestação de serviços de assessoria e consultoria por meio de pessoa jurídica.

Cabe ainda esclarecer que a exclusividade que aqui se trata é da prestação de serviços pelo autuado e não da empresa SCO em relação suas contratantes - fato aqui irrelevante - e que os rendimentos do contribuinte foram tributados a título de

rendimento decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica, não havendo qualquer pretensão da fiscalização em caracterizar o vínculo empregatício deste com a SCO.

Além disso, em nenhum momento a autoridade lançadora negou a existência da empresa SCO tampouco adotou qualquer procedimento no sentido de efetivar a desconsideração da personalidade jurídica, permanecendo esta com sua personalidade intacta.

Diante disto, por impertinentes ao caso, deixam de ser analisados os argumentos de defesa no que concernem a essas matérias.

No mais, como do relatório se viu, de um lado a fiscalização defende que os rendimentos auferidos pela empresa SCO no período 11/2002 a 09/2003 na realidade consistem de rendimentos do autuado e como tais devem ser tributados, haja vista decorrerem dos serviços por este prestados, pessoal e individualmente. De outro turno, o impugnante alega que, não obstante nesse período tenha sido o único a prestar os serviços contratados, fato é que os rendimentos pertencem a pessoa jurídica vez que esta é a real contratada, considerando que não consta dos contratos que os serviços devam ser prestados especificamente por sua pessoa, o que descaracteriza o caráter personalíssimo da atividade desenvolvida.

Pode-se concluir, então, que a questão que aqui se impõe consiste em identificar o real contribuinte do Imposto de Renda: a pessoa jurídica SCO, como afirma o impugnante, ou o contribuinte, pessoa física, como fundamenta a autoridade lançadora.

Ante a situação posta, antes se faz necessário tecer algumas consideração acerca da legislação aplicável ao caso.

Da hipótese legal de incidência do Imposto de Renda Pessoa Física

Como acima visto, em nenhum momento a autoridade lançadora negou a validade dos atos da empresa SCO ou mesmo desconsiderou sua personalidade jurídica, mesmo porque, a tributação com base no enquadramento legal consignado no auto de infração não dependia de tal providência.

O que houve foi apenas a regular e oportuna tributação na pessoa do contribuinte de seus rendimentos decorrentes do trabalho não assalariado nos termos da legislação do Imposto de Renda Pessoa Física.

Com efeito, extrai-se da Lei nº 7.713, artigos 1º, 2º e 3º e §§ e art. 45 do RIR/99 que consiste de hipótese de incidência do imposto a percepção pela pessoa física de rendimentos e proventos diversos, inclusive os decorrentes do trabalho não-assalariado, independe da denominação dos rendimentos e da

forma de sua percepção, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Além disso, nos termos do art. 123 do CTN, a responsabilidade pelo pagamento de tributos independe de convenções particulares que modifiquem a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Acerca desta questão, reproduz-se o que, com clareza, expôs o Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, relator do Acórdão d 104-20.915, da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, em 11 de agosto de 2005, em litígio similar:

Embora evidente, convém lembrar que no ordenamento jurídico tributário brasileiro não existe um imposto de renda das pessoas físicas e um outro imposto de renda das pessoas jurídicas, mas um único Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, cujo fato gerador está assim definido no art. 43 do CTN, verbis:

"Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I — de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II — de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior."

[...] A questão, que está no cerne da discussão deste processo, é definir quando o contribuinte do imposto deve ser uma pessoa física ou uma pessoa jurídica. Entendo que essa definição deve ser buscada na materialidade do fato gerador e na legislação específica do tributo.

É assente na doutrina que os critérios de identificação do sujeito passivo estão presentes na própria descrição da hipótese de incidência. Contribuinte do imposto é aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, na dicção do art. 121 do CTN. [...] O próprio CTN, no seu art. 45, coerentemente com o critério acima referido, assim define o contribuinte do Imposto de Renda, verbis:

"Art. 45. Contribuinte do imposto de renda é o titular da disponibilidade a que se refere o art. 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores da renda ou dos proventos tributáveis".

Esses parâmetros delimitam as possibilidades do legislador ordinário na definição do sujeito passivo da obrigação tributária, nas diversas e variadas situações possíveis de ocorrer no mundo real.

A identificação do contribuinte do imposto, portanto, não é uma questão de escolha, quer do Fisco, quer das pessoas, físicas ou jurídicas.

[...]

Com isso, a legislação claramente adota, como critério de identificação do contribuinte, no que se refere a ser uma pessoa física ou uma pessoa jurídica, a natureza da renda.

[...]

A distinção entre uma situação e a outra está na materialidade do fato, em como ocorre concretamente o fato que enseja a tributação, na forma de produção e apuração da renda. Se o contribuinte será uma pessoa física ou uma pessoa jurídica será uma consequência desse fato.

Logo, o contribuinte do imposto de renda, pessoa física ou jurídica, é aquele que o tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador. A identificação do contribuinte (pessoa física ou jurídica) se faz, portanto, analisando-se a natureza da renda.

Da natureza do rendimento em face da forma de prestação de serviço

(...)

Já em análise à natureza da renda em questão faz-se necessário ater-nos à forma como ela foi produzida no período em tela, se pela empresa, no desenvolvimento de sua atividade empresarial - enquanto atividade econômica organizada, na qual se fez necessário o emprego de fatores de produção na realização de bens ou serviços - ou se pelo autuado, individualmente no desenvolvimento de sua atividade profissional.

Nesse sentido, de início é de se ter presente que as pessoas jurídicas de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, sejam constituídas sob a forma de sociedade ou empresa individual, são tributadas pelo imposto de conformidade com as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas. Mencione-se que o mesmo vale inclusive para pessoas físicas que atuem em nome individual (ou seja, sem a constituição de uma pessoa jurídica), na exploração, habitual e profissional, de qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços; neste caso, por disposição legal, a pessoa física é equiparada a empresa individual para fins tributários (150, §1º, II, do RIR/99).

Ocorre, porém, que tais pessoas devem preencher determinadas condições, principalmente a de que as receitas devem provir da retribuição ao trabalho profissional dos sócios e dos empregados, igualmente qualificados e habilitados para

prestarem os serviços objeto da empresa, ou seja, as receitas devem decorrer não da atividade individual de uma única pessoa física, mas do desenvolvimento da atividade empresarial.

Em verdade, o que efetivamente caracteriza um empreendimento cujo objetivo seja a prestação de serviços profissionais como uma pessoa jurídica (sociedade ou empresa individual) é exatamente o concurso de profissionais qualificados para a prestação do serviço oferecido; ou seja, a contratação de profissional(ais) de mesma qualificação da do(s) titular(es) da empresa faz com que a atividade deixe de ser individual, passando a existir exploração de mão-de-obra, o que, então, irá caracterizar a atividade como empresarial. A contrário senso, quando a prestação de serviço se dá sem o concurso de outro(s) profissional(ais) qualificado(s), resta ausente o caráter empresarial da atividade e configurada fica a prestação individual e pessoal do serviço profissional, caso em que é aplicável a tributação na pessoa física.

(...)

*Ante o caso específico dos autos, de se trazer o art. 150, §2º, I, do RIR/99, in verbis, que é claro ao dispor sobre a tributação cabível em relação às pessoas físicas que individualmente exerçam profissões ou explorem atividades de médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas; **diante da ressalva contida no §2º do art. 150, não há que se falar em equiparação à pessoa jurídica dessas pessoas físicas.** (Destacamos)*

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 lhes possam ser assemelhadas (Decreto-

Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea a, e Lei nº 4.480, de 14 de novembro de 1964, art. 3º);

[...]

O fato de uma pessoa física prestar serviços em nome de uma sociedade da qual seja sócio não afasta a natureza dos rendimentos por esta auferidos. Assim é que o supra transcrito dispositivo legal é perfeitamente aplicável ao caso em tela, haja vista a exceção prevista em seu §2º se aplicar a toda pessoa física que exerça pessoal e individualmente as profissões arroladas em seu inciso I; com efeito, nos termos do dispositivo em comento, para a identificação do sujeito passivo da obrigação tributária, não importa se a pessoa física prestou serviço por intermédio de pessoa jurídica (sociedade ou empresa individual) ou não, mas somente a forma como o serviço efetivamente foi prestado: se individualmente pela pessoa física.

Conclui-se então que em havendo o predomínio da pessoalidade e exclusividade da prestação dos serviços, ainda que estes tenham sido prestados por meio de pessoa jurídica (formalmente inscrita junto ao órgão do Registro de Comércio ou Registro Civil de Pessoas Jurídicas), tal prestação não pode ser considerada realizada pela pessoa jurídica para efeito de tributação, sob pena de não se respeitar o verdadeiro contribuinte, ou seja, aquele que verdadeiramente auferiu o respectivo rendimento (Lei nº 7.713, artigos 1º, 2º e 3º e §§ e art. 45 do RIR/99).

A se cogitar o contrário, possibilitar-se-ia a todos os profissionais liberais, dentre outros, constituir empresas com intuito exclusivo de tributar os rendimentos provenientes da prestação individual de serviços na pessoa jurídica e não na pessoa física do sócio ou titular de empresa individual, real e único executor dos serviços, com o fim de este suportar menor carga tributária, bastando para isso a existência de uma pessoa jurídica que emitisse notas fiscais desses rendimentos.

(...)

Considerações feitas, passo a análise do caso em concreto.

Pelo que consta dos autos, não obstante os contratos de prestação de serviços firmados pela empresa SCO terem permanecido inalterados face as Alterações Contratuais da empresa, resta inconteste que no período 11/2002 a 09/2003, a prestação dos serviços acordados, dos quais decorreram os rendimentos ora em comento, foi realizada de forma individual e exclusiva pelo autuado. Mencione-se que com a saída dos demais sócios da empresa, a atividade empresarial de fato passou a ser explorada individualmente pelo impugnante, incluindo este sua esposa como sócia, por óbvio, a fim de manter a sociedade empresarial.

Destarte, há que se concluir que a prestação dos serviços de forma individual pelo contribuinte, sem o concurso de outros

profissionais habilitados, desqualifica os respectivos rendimentos como sendo da empresa SCO. Assim, em tendo sido os serviços executados unicamente pela pessoa natural do autuado, os valores recebidos em pagamento desses serviços (fato gerador do imposto) passam a ter a natureza de rendimentos próprios de pessoa física. Portanto é o impugnante o real sujeito passivo da relação jurídico tributária já que é este que tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador, nos termos do art. 121 do CTN.

Desta forma, a materialidade do fato analisado se identifica perfeitamente com as situações definidas na legislação tributária (hipótese de incidência), em que o contribuinte do imposto será necessariamente a pessoa física.

*Em oposição aos argumentos de defesa, faz-se necessário colocar que é bem verdade que uma previsão contratual de que o serviço contratado devesse ser realizado somente por um profissional em particular caracterizaria o caráter personalíssimo desta contratação; **todavia, no caso em tela, a ausência de uma previsão deste tipo não afasta o fato de esse serviço, por absoluta falta de outros profissionais, ser realizado de forma individual e pessoal por somente uma pessoa. (Destacamos)***

Por outro lado, a previsão nos contratos de prestação de serviços de que a contratada SCO poderia, eventualmente, subcontratar a execução dos serviços acordados não implica que esta situação tenha materialmente ocorrido, pelo que não afasta o fato de que no período em tela os serviços foram realizados única e exclusivamente pelo Sr. Sérgio A. C. de Oliveira, enquanto único profissional habilitado disponível para tal. (Destacamos)

No mais, diante de tudo o já exposto, nada há de desarrazoado ou desproporcional no procedimento fiscal ao proceder a "desclassificação dos rendimentos da pessoa jurídica (SCO)" e atribuí-los a pessoa física do autuado apenas no interstício de 11/2002 a 09/2003. É que, não obstante tudo o que consta do contrato social da empresa e dos contratos de prestação de serviços por esta firmados, fato é que neste período os serviços foram efetivamente prestados exclusivamente pelo Sr. Sérgio. De se observar ainda que depois de 09/2003, ao contrário do que argumenta o impugnante, a autoridade fiscal não "considerou" regular a tributação na pessoa jurídica dos rendimentos auferidos pela SCO, apenas não os tributou na pessoa física do autuado. Isso porque, conforme se extrai das informações fornecidas pelo contribuinte, às folhas 72 a 75, a partir de então os serviços passaram a ser prestados não mais por este, mas por seu filho Ricardo C. de Oliveira, que recebeu, juntamente com a irmã, a empresa em doação dos pais.

Assim, considerando que a legislação tributária expressamente define a forma de tributação para os rendimentos obtidos por profissionais no exercício individual de sua função, não

remanesce dúvida de que os rendimentos obtidos pelo contribuinte no exercício da atividade de economista devam ser tributados na declaração da pessoa física.

Retroatividade do art. 129 da Lei nº 11.196/2005

O impugnante ainda defende a aplicação retroativa do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, em vista deste dispositivo ser expressamente interpretativo, com base no art. 106 do CTN.

Nesse sentido aduz que este artigo de lei não criou regime jurídico novo, pois: já existia a previsão de que "os serviços prestados por pessoas jurídicas devem ser tributados pelo regime de pessoa jurídica"; já não era "vedada a criação de pessoa jurídica para prestação de serviço de caráter pessoal ou profissional"; e as condições por ele impostas para que os rendimentos decorrentes de prestação de serviço possam ser tributados pela pessoa jurídica são as mesmas "já previstas na legislação anterior para a tributação de pessoas jurídicas prestadoras de serviços profissionais". Finda alegando que, pelo consta da justificação da inclusão do artigo 129 no Projeto de Lei de Conversão da MP nº 252/2005, não resta dúvida de seu caráter eminentemente interpretativo.

Ocorre, porém que, não obstante a dita justificação mencione a "edição de uma norma interpretativa" e o dispositivo possa ter por objetivo maior esclarecer e orientar os agentes da administração pública para que, no exercício de suas atividades e funções, não desconsiderem a personalidade jurídica de sociedades legalmente constituídas para prestação de serviços intelectuais, com a finalidade de tributar os sócios, a regra não é meramente interpretativa.

Isso porque tal dispositivo claramente criou direito novo para empresas prestadoras de serviços intelectuais, já que a legislação tributária expressamente vedava que os rendimentos oriundos da prestação de serviço por pessoa física em caráter pessoal, mesmo que prestado em nome de pessoa jurídica, fossem tributados como se de pessoa jurídica fossem.

Inaplicável, portanto, retroativamente o dispositivo em comento.

Neste sentido, transcreve-se trecho do Acórdão nº 104-21.954, de 18 de outubro de 2006, na Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, proferido pelo conselheiro Nelson Mallmann:

***APLICAÇÃO DE LEI SUPERVENIENTE AO FATO GERADOR.
AUSÊNCIA DE CARÁTER INTERPRETATIVO.***

Não se aplica o artigo 129 da Lei nº 11.196, de 2005, a fatos geradores pretéritos, uma vez que dito dispositivo legal não possui natureza interpretativa, mas sim instituiu um novo regime de tributação.

[...]

Antes de adentrar no mérito propriamente dito e em razão da matéria ter sido levantada na fase de julgamento se faz necessário tecer algumas considerações a respeito do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, abaixo transcrito:

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

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

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

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

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

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

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

O art. 106, inciso I, do CTN assim dispõe:

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

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

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

Portanto, para que uma lei seja considerada interpretativa, são necessários os seguintes requisitos:

- 1) o caráter interpretativo tem que ser expresse;*
- 2) indicação da lei anterior que está sendo interpretada;*
- 3) existência de lei anterior disciplinando a matéria tratada na lei interpretativa; e*
- 4) existência de dúvida quanto ao sentido de uma lei anterior.*

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

"TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS

CONTRIBUINTES

(...)

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

Ora, não há dúvidas que os valores recebidos pelo suplicante são decorrentes de natureza eminentemente pessoal, ou seja, decorrem do fruto de seu desempenho pessoal.

[...]

Da mesma forma, é sabido que as sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada são tributadas pelo imposto de conformidade com as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas. Entretanto, estas sociedades civis devem preencher determinadas condições, tais como: (a) a natureza de suas atividades e dos serviços prestados deve ser exclusivamente civil; (b) todos os sócios devem estar em condições legais de exercer a profissão regulamentada para a qual estiverem habilitados, ainda que diferentes entre si, desde que cada um desempenhe as atividades ou prestem os serviços privativos de suas profissões e esses objetivos estejam expressos no contrato

social; (3) as receitas da sociedade devem provir da retribuição ao trabalho profissional dos sócios ou empregados igualmente qualificados; (4) as sociedades civis são aquelas em que todos os sócios estejam legalmente capacitados a atender às exigências dos serviços por elas prestados, etc. Com certeza não é o caso do suplicante, já que a sociedade é formada por jogadores de futebol, preparadores físicos e técnicos, como se vê existem pessoas que não exercem atividade igual ao do suplicante que a época era jogador de futebol.

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

Não há dúvidas, que os julgados do Primeiro Conselho de Contribuintes, em casos semelhantes, sempre se firmou no sentido de que rendimentos provenientes de serviços personalíssimos devem ser tributados na pessoa física.

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

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

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

Em conclusão, o art. 129 da Lei nº 11.196 de 2005. é lei inovadora. Portanto, inaplicável a regra contida no art. 106. inciso I do CTN aos serviços prestados por "empresas unipessoais" (caráter personalíssimo) antes da publicação da referida lei, já que a legislação tributária anterior vedava que os

rendimentos oriundos da prestação de serviço em caráter pessoal fossem tributados como de pessoa jurídica. [Grifei]

Dos Pedidos

O impugnante pugna pela exclusão dos valores pagos pelo autuado relativos ao pró-labore neste período, a compensação dos valores pagos pela pessoa jurídica a título de tributos federais e a produção de todos os meios de prova admitidos.

Em relação aos valores relativos ao pró-labore, não merece ser acolhido o pleito do impugnante uma vez que, além das verbas não se confundirem por consistirem de pagamentos distintos, não há nos autos comprovação da retenção do imposto; apesar do impugnante juntar cópias de recibos de pagamento em nome do Sr. Sérgio (fls. 250 a 257), para os anos-calendário 2002 e 2003, não consta dos Comprovações de Rendimentos Pagos e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte da empresa (fls. 24 e 36) nem das DIRPF (fls 169 e 175), qualquer retenção referente a imposto incidente sobre valores pagos informados.

Por outro lado, quanto ao pedido de compensação dos valores pagos pela pessoa jurídica a título de tributos federais, entendemos que embora a pessoa jurídica SCO e o recorrente, seu sócio, sejam pessoas distintas, não se pode desconsiderar o fato de que quando a autoridade fiscal afirma que os valores lançados como receitas da pessoa jurídica são rendimentos da pessoa física, está reconhecendo que os tributos recolhidos pela pessoa jurídica sobre essas mesmas receitas eram indevidos. Ou seja, está reconhecendo que parte do tributo que o Fisco deveria receber foi efetivamente pago, ainda que por outra entidade ou com outra denominação.

Assim, entendo que deva ser feita a compensação dos tributos e contribuições pagos pela SCO com o imposto apurado no Auto de Infração, antes da aplicação da multa de ofício. Nesse sentido, precedente deste tribunal constante do **Acórdão de nº 2102002.441, da 1ª Câmara da 2ª Turma Ordinária da 2ª Seção de Julgamento.**

Conclusão

Por todo o exposto, voto por dar **parcial provimento** ao recurso voluntário, para reconhecer o direito à compensação dos valores pagos pela pessoa jurídica SCO Consultores Associados com o imposto exigido em razão da infração de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, caso não tenham ainda sido restituídos ou compensados.

(assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini - Relatora