



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

Processo nº 13986.000093/2001-67
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2101-01.325 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de outubro de 2011
Matéria IRPF
Recorrente JOSUÉ BEYER DE CARVALHO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 1997

NULIDADE DO LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. O lançamento contém todos os requisitos legais para sua plena validade e eficácia, conforme dispõe o artigo 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, de modo a proporcionar ao autuado seu regular exercício do direito de defesa. Hipótese em que o autuado revela conhecer as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as de forma meticulosa.

REMUNERAÇÃO PELO EXERCÍCIO DE PROFISSÃO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO MÉDICO FORA DO ÂMBITO DE UMA SOCIEDADE CIVIL. É tributada como rendimento de pessoa física a remuneração por serviços prestados de natureza pessoal.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso, para determinar a compensação dos tributos federais recolhidos na pessoa jurídica.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente

(assinado digitalmente)

José Raimundo Tosta Santos - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, José Raimundo Tosta Santos, Alexandre Naoki Nishioka, Célia Maria de Souza Murphy, Gilvanci Antonio de Oliveira Sousa e Gonçalo Bonet Allage.

Relatório

O recurso voluntário em exame pretende a reforma do Acórdão nº 07-10.877, proferido pela 3ª Turma da DRJ Florianópolis (fl. 68), que julgou, por unanimidade de votos, procedente o lançamento.

A infração indicada no lançamento e os argumentos de defesa suscitados na impugnação foram sintetizados pelo Órgão julgador *a quo* nos seguintes termos:

Por meio do auto de infração de fls. 17 a 21 exige-se a quantia de R\$19.293,50, a título de Imposto de Renda Pessoa Física - Suplementar, com incidência de multa de ofício de 75% e juros de mora, relativo ao ano-calendário 1997, decorrente da seguinte infração:

- Rendimentos recebidos da atividade de médico, indevidamente equiparado à pessoa jurídica (Clínica Médica Dr. Josué de Carvalho S/C Ltda.), no valor total anual de R\$77.174,00 (conforme informações trimestrais contidas na declaração da própria Clínica).

Enquadramento legal: RIR199, art. 150, § 2º, inciso I.

Na peça de impugnação o interessado contesta o lançamento com base nos seguintes argumentos:

- O lançamento seria nulo, pois não conteria fundamentação ou motivação. No entendimento do interessado a indicação feita pela autoridade lançadora de que a autuação decorre do recebimento de rendimentos da atividade de médico, "indevidamente equiparado à pessoa jurídica", não seria correta. Diz também que não foram declinadas as razões que conduziram à desconsideração da personalidade jurídica da Clínica Médica Dr. Josué de Carvalho Ltda. e a tributar os valores recebidos por essa na pessoa física do impugnante.

O interessado prossegue nessa linha, fazendo menção ao art. 142 do Código Tributário Nacional, ao art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a decisões proferidas pelo Conselho de Contribuintes, e assevera:

Assim, o auto de infração é nulo, porque pretere formalidades essenciais à validade do ato, além de prejudicar o direito de defesa do contribuinte que se vê obrigado a deduzir defesa ampla e genérica, sem ter como aferir do quê realmente deve se defender.

- Não seria possível a desconsideração da pessoa jurídica legalmente constituída.

Fazendo referência aos arts. 146 e 147 do RIR199, o interessado assevera:

A simples leitura dos dois artigos supra transcritos deixa claro que o auto de infração parte de premissa equivocada.

Primeiro, porque não se tratava de uma empresa individual, como pressupõe a fiscalização quando fundamentou sua pretensão no art. 150, § 2º, inciso I do RIR/99.

Segundo, porque Clínica Médica Dr. Josué de Carvalho S/C Ltda. é uma pessoa jurídica devidamente constituída, registrada na Junta Comercial, bem como no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ sob nº 00.088.254/0001-03, possuindo inclusive funcionários como comprovam os documentos em anexo.

- Não há impedimento para a formação de sociedade entre marido e mulher, nem quanto à falta de qualificação técnica desta:

Nem tampouco, se alegue impossibilidade da constituição da sociedade pelo fato da sócia Gláucia Covolo de Carvalho não ser médica. O Conselho Regional de Medicina não veda a constituição de tal sociedade, exige apenas a existência de um médico diretor técnico, que é o responsável pelo estabelecimento de saúde.

Nem se vê qualquer exigência pela Lei Tributária ou Civil.

O fato do Impugnante ser o médico diretor técnico e responsável pela prestação dos serviços inerente a sua qualificação técnica, não impede a constituição da sociedade denominada Clínica Médica Dr. Josué de Carvalho Ltda.

- Argumenta ser ilegal o § 2º e seus incisos, do art. 150, do RIR/99, por ser incompatível com o sistema tributário atual.

- Possibilidade de tributação pelo Lucro Presumido. Informa que a pessoa jurídica já mencionada tributou suas receitas pelo Lucro Presumido, conforme comprova a DIPJ que acompanha a impugnação. A opção por essa forma de tributação tinha amparo legal.

As normas legais que regularam a tributação das pessoas jurídicas com base no Lucro Presumido, desde o advento da Lei nº 8.541, de 23/12/92, sempre deixaram bem clara a possibilidade de opção para as empresas em que prepondera o exercício pessoal do profissional legalmente habilitado, como é o caso de médicos, dentistas, advogados, psicólogos, engenheiros e outros.

Confira-se:

"Art. 14. -I-4 § 1º - Nas seguintes atividades o percentual de que trata este artigo será de:

c.1) prestação de serviços, cuja receita remunerar essencialmente o exercício pessoal, por parte dos sócios, de profissões que dependam de habilitação profissional legalmente exigida;

Em seguida transcreveu o art. 28 da Lei nº 8.981, de 20/01/1995, cujo item "c.1", de seu parágrafo primeiro, tem o mesmo texto transcrito acima. E afirma:

Com isso fica demonstrado que historicamente os serviços civis de profissionais legalmente habilitados, em que a receita por eles auferida remunera essencialmente o exercício pessoal da profissão, a partir de 1986, puderam ser tributados pelo Lucro Presumido, não podendo prosperar a pretensão fiscal.

Também transcreveu o art. 15, § 1º, III, "a" da Lei nº 9.249, de 26/12/1995, que tem a seguinte redação:

Art. 15º A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Vide Medida Provisória nº252, de 15/06/2005)

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

[..]- trinta e dois por cento, para as atividades de: ('ide Medida Provisória nº232, de 2004)

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;

Prossegue neste item demonstrando a forma de tributação de serviços médico-laboratoriais, e finaliza requerendo o cancelamento do auto de infração.

Em seu apelo ao CARF (fls. 80/101) o contribuinte recapitula os fatos, comenta os termos da decisão recorrida, discute a legislação pertinente e transcreve doutrina e jurisprudência que entende ser aplicável ao caso em exame, pugnando, ao final, pelo cancelamento do crédito tributário em litígio.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Raimundo Tosta Santos

O recurso atende os requisitos de admissibilidade.

Inicialmente, rejeito a preliminar de nulidade do lançamento. Não se constata no Auto de Infração, às fls. 17/21, qualquer violação ao artigo 142 do CTN e 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, eis que a infração fiscal imputada ao sujeito passivo encontra-se regularmente descrita, possibilitando-o elaborar substancialmente peça defensiva, onde demonstra amplo conhecimento da matéria de fato e de direito em litígio. Também não se verifica as hipóteses do artigo 59 do mesmo diploma legal, a conspurcar de nulidade o Auto de Infração.

Vale frisar, *ad argumentandum*, que mesmo na hipótese suscitada pelo contribuinte em seu recurso, a egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, em casos semelhantes, já firmou o entendimento que o simples equívoco quanto ao dispositivo legal citado no auto de infração não leva a sua anulação, consoante se extrai do seguinte acórdão, ora trazido à baila:

“NORMAS PROCESSUAIS - CAPITULAÇÃO LEGAL NULIDADE INEXISTENTE. O estabelecimento autuado defende-se dos fatos a ele imputado, e não do dispositivo legal mencionado na acusação fiscal. Não existe prejuízo à defesa quando os fatos narrados e fartamente documentados nos autos amoldam-se perfeitamente às infrações imputadas à empresa fiscalizada. Não há nulidade sem prejuízo.

IPI - MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA DE LANÇAMENTO DO IMPOSTO, COM COBERTURA DECRÉDITO - A mera falta de lançamento do imposto nas notas fiscais respectivas, é suporte fático suficiente para a aplicação da multa de lançamento de ofício, mesmo nos casos em que o período de apuração apresente saldo credor na escrita fiscal.

Recurso especial provido.” (Câmara Superior de Recursos Fiscais, Segunda Turma, Acórdão CSRF/02-02.301, relator Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, sessão de 25.04.2006)

No mesmo diapasão, o entendimento manifestado sobre o tema pelo Superior Tribunal de Justiça, no REsp nº 182.364 (DJU de 26.6.00, p. 207), é que o sistema preconiza para o reconhecimento da nulidade do ato processual a necessidade que se demonstre, de modo objetivo, os prejuízos conseqüentes, com influência no direito material e reflexo na decisão da causa.

No mérito, a matéria não é nova neste Conselho, que vez por outra é instada a decidir em litígios decorrentes de lançamentos em que o fisco, diante de situações em que contribuintes constituem empresas através das quais realizam serviços de natureza pessoal, sujeitos à tributação das pessoas físicas.

No cerne dessa questão está a dualidade de regimes tributários, muito própria do imposto de renda, que, assim como outros impostos, podem ter contribuintes pessoas físicas e pessoas jurídicas, mas que, no caso específico do imposto de renda, a tributação de uns e de outros são marcadas por diferenças profundas, estruturais, nos critérios de apuração dos elementos essenciais da relação obrigacional tributária, em especial da base tributável.

Diferenças essas tão acentuadas no caso do imposto de renda, tão cristalizada que é essa fronteira entre o IRPF e o IRPJ que muitas vezes se trata um e outro quase como se fossem impostos distintos, que sabemos não ser o caso.

Um primeiro ponto a se destacar é que no ordenamento jurídico tributário brasileiro não existe um imposto de renda das pessoas físicas e um imposto de renda das pessoas jurídicas, mas um único Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, cujo fato gerador está definido no art. 43 do CTN. Essa diferenciação entre os regimes tributários das pessoas físicas e o das pessoas jurídicas se dá, no nosso ordenamento jurídico tributário, inteiramente, no nível da legislação ordinária. Esse breve intróito, foi muito bem argumentado pelo ilustre Conselheiro Pedro Paulo da Silva Pereira Barbosa, a quem peço vênica para transcrever os abalizados fundamentos explanados no Acórdão de nº 106-22.725, com os quais concordo, acerca da legislação pertinente a essa matéria:

Um exame da legislação do Imposto de Renda, já desde o Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, demonstra, com clareza, que esta tem, sistemática e coerentemente, feito essa distinção levando em conta, precisamente, propriedade ou posse do bem produtor da renda e a natureza da renda auferida.

O Decreto-Lei nº 5.844, de 1943 já fazia claramente essa distinção, senão vejamos:

Art. 1º As pessoas físicas domiciliadas ou residentes no Brasil que tiverem renda líquida anual superior a vinte e quatro mil cruzeiros (Cr\$ 24.000,00), apurada de acordo com este Decreto-lei, são contribuintes do imposto de renda, sem distinção de nacionalidade, sexo, idade, estado ou profissão. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 8.430, de 24.12.1945)

Parágrafo único. São também contribuintes as que perceberem rendimentos de bens de que tenham a posse, como se lhes pertencessem, de acordo com a legislação em vigor.

Art. 18 Constitui rendimento líquido, em cada cédula, a diferença entre o rendimento bruto e as deduções cedulares.

Parágrafo único. Quando não for solicitada dedução ou quando esta não tiver cabimento, tomar-se-á como líquido o rendimento bruto declarado.

Na cédula "D" eram classificados os rendimentos não compreendidos nas demais cédulas, aí incluindo-se os rendimentos de prestação de serviços, que por sua pertinência com a matéria ora em exame transcrevo a seguir o artigo correspondente do referido Decreto-Lei:

Art. 6º Na cédula "D" serão classificados os rendimentos não compreendidos nas outras cédulas, tais como:

a) honorários do livre exercício da profissão de médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, contador e de outras que se lhes possam assemelhar. (Redação dada pela Lei nº 154, de 1947).

b) proventos de profissões, ocupações e prestação de serviços não comerciais;

c) remunerações dos agentes, representantes e outras pessoas que, tomando parte em atos de comércio, não os pratiquem, todavia, por conta própria;

d) emolumentos e custas dos serventuários de justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros, quando não forem remunerados exclusivamente pelos cofres públicos;

e) corretagens e comissões dos corretores, leiloeiros e despachantes, seus prepostos e adjuntos;

f) lucros da exploração individual de contratos de empreitada unicamente de labor, qualquer que seja a natureza, quer se trate de trabalhos arquitetônicos, topográficos, terraplenagem, construções de alvenaria e outras congêneres, quer de serviços de utilidade pública, tanto de estudos como de construções;

g) ganhos da exploração de patentes e invenção, processos ou fórmulas de fabricação, quando o possuído auferir lucros sem as explorar diretamente (redação dada pela Lei nº 154, de 1947);

h) (Suprimido pela Lei nº 154, de 1947).

Já a tributação das pessoas jurídicas foi tratada do seguinte modo no Decreto- Lei nº 5.844, de 1943:

Art. 27 As pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no Brasil, que tiverem lucros apurados de acordo com este decreto-lei, são contribuintes do imposto de renda, sejam quais forem os seus fins e nacionalidade.

§ 1º Ficam equiparadas às pessoas jurídicas, para efeito deste decreto-lei, as firmas individuais e os que praticarem, habitual e profissionalmente, em seu próprio nome, operações de natureza civil ou comercial com o fim especulativo de lucro.

§ 2º As disposições deste artigo aplicam-se a todas as firmas e sociedades, registradas ou não.

Note-se que as atividades de natureza civil ou comercial praticadas com o fim especulativo de lucro, mesmo que por pessoas físicas e por firmas individuais, isto é, firmas ou sociedades, "registradas ou não", devem ser tributadas por contribuintes pessoas jurídicas; já os salários, honorários do livre exercício de profissões, proventos de ocupações ou prestação de serviços não comerciais, etc. devem ser tributados como rendimentos de pessoas físicas. Com isso, a legislação claramente adota, na distinção entre contribuintes pessoas físicas e contribuinte pessoas jurídicas, a natureza da renda. Isto é, os lucros, entendidos este como produto da atividade comercial e/ou especulativa, são tributados como imposto de renda de pessoas jurídicas; os rendimentos decorrentes do trabalho pessoal são tributados como rendimentos de pessoas físicas.

Essa definição permanece até os dias de hoje. Está assim definida no Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99:

Art. 2º - As pessoas físicas domiciliadas ou residentes no Brasil, titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e ganhos de capital, são contribuintes do imposto de renda, sem distinção na nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão (Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, art. 1º, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 43, e Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, art. 4º).

§ 1º São também contribuintes as pessoas físicas que perceberem rendimentos de bens de que tenham a posse como se lhes pertencessem, de acordo com a legislação em vigor (Decreto nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, art. 1º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 45).

§ 2º O imposto será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art.

85 (Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, art. 2º)".

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

I – as pessoas jurídicas (Capítulo I);

II – as empresas individuais (Capítulo II);

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

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

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

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

§ 5º As sociedades cooperativas de consumo, que tenham por objeto a compra e fornecimento de bens aos consumidores, sujeitam-se às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas (Lei nº 9.432, de 1997, art. 69).

§ 6º Sujeitam-se à tributação aplicável as pessoas jurídicas o Fundo de Investimento Imobiliário nas condições previstas no § 2º do art. 752 (Lei nº 9.779, de 1999, art. 2º).

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

Art. 150. As empresas individuais, para efeitos do imposto de renda, são equiparadas às pessoas jurídicas (Decreto-Lei nº 1.706, de 23 de outubro de 1979, art. 2º).

§ 1º São empresas individuais:

I – as firmas individuais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea "a");

II – as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea "b").

III – as pessoas físicas que promoverem a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de terrenos da Seção II deste Capítulo (Decreto-lei nº 1.831, de 23 de dezembro de 1974, arts. 1º e 3º, inciso III, e Decreto-Lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976, art. 10, inciso I).

§ 2º O disposto no inciso II do parágrafo anterior não se aplica às pessoas físicas que, individualmente, exerçam as profissões ou explorem as atividades de:

I – médico, engenheiro, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "a", e Lei nº 4.480, de 14 de novembro de 1964, art. 3º);

II – profissões, ocupações e prestação de serviços não comerciais (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "b");

III – agentes, representantes e outras pessoas sem vínculo empregatício que, tomando parte em atos de comércio, não os pratiquem, todavia, por conta própria (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "c");

IV – serventuários da justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "d");

V – corretores, leiloeiros e despachantes, seus prepostos e adjuntos (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "e");

VI – exploração individual de contratos de empreitada unicamente de labor, qualquer que seja a natureza, quer se trate de trabalhos arquitetônicos, topográficos, terraplanagem, construções de alvenaria e outros congêneres, quer de serviços de utilidade pública, tanto de estudos como de construções (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "f");

VII – exploração de obras artísticas, didáticas, científicas, urbanísticas, projetos técnicos de construção, instalações ou equipamentos, salvo quando não explorados diretamente pelo autor ou criador do bem ou da obra (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "g").

Art. 219. A base de cálculo do imposto, determinada segundo a lei vigente na data de ocorrência do fato gerador, é o lucro real (Subtítulo III), presumido (Subtítulo IV) ou arbitrado (Subtítulo V), correspondente ao período de apuração (Lei nº 5.172, de 1966, arts. 44, 104 e 144, Lei nº 9.891, de 1995, art. 26, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).

Parágrafo único. Integram a base de cálculo todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorra de ato ou negócio que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto (Lei nº 7.450, de 1985, art. 51, Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 25, inciso II, e 27, inciso II)."

O Decreto-lei nº 2.397, de 1987 introduziu um regime especial de tributação para as sociedades civis de profissões legalmente regulamentadas, admitindo a apuração do resultado na pessoa jurídica, sem a incidência do imposto na pessoa jurídica, porém determinando a distribuição automática dos resultados, de acordo com a participação de cada sócio na sociedade, ao fim de cada período de apuração, com a incidência do imposto na pessoa física. A seguir transcrevo o próprio Decreto-Lei:

Decreto-Lei nº 2.397, de 1987

Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1989, não incidirá o Imposto de Renda das pessoas jurídicas sobre o lucro apurado, no encerramento de cada período-base, pelas sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, registradas no Registro Civil das Pessoas Jurídicas e constituídas exclusivamente por pessoas físicas domiciliadas no País.

§ 1º A apuração do lucro de cada período-base será feita com observância das leis comerciais e fiscais, inclusive correção monetária das demonstrações financeiras, computando-se:

I - as receitas e rendimentos pelos valores efetivamente recebidos no período-base;

II - os custos e despesas operacionais pelos valores efetivamente pagos no período-base;

III - as receitas, recebidas ou não, decorrentes da venda de bens do ativo permanente;

IV - o valor contábil dos bens do ativo permanentes baixados no curso do período-base;

V - os encargos de depreciação e amortização correspondentes ao período-base;

VI - as variações monetárias ativas e passivas correspondentes ao período-base;

VII - o saldo da conta transitória de correção monetária, de que trata o art. 3º, II, do Decreto-lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987.

§ 2º Às sociedades de que trata este artigo não se aplica o disposto no art. 6º do Decreto-lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987.

Art. 2º O lucro apurado (art. 1º) será considerado automaticamente distribuído aos sócios, na data de encerramento do período-base, de acordo com a participação de cada um dos resultados da sociedade.

1º O lucro de que trata este artigo ficará sujeito à incidência do Imposto de Renda na fonte, como antecipação do devido na declaração da pessoa física, aplicando-se a tabela de desconto do Imposto de Renda na fonte sobre rendimentos do trabalho assalariado, exceto quando já tiver sofrido a incidência durante o período-base, na forma dos §§ 2º e 3º.

2º Os lucros, rendimentos ou quaisquer valores pagos, creditados ou entregues aos sócios, mesmo a título de empréstimo, antes do encerramento do período-base, equiparam-se a rendimentos distribuídos e ficam sujeitos à incidência do Imposto de Renda na fonte, na data do pagamento ou crédito, como antecipação do devido na declaração da pessoa física, calculado de conformidade com o disposto no parágrafo anterior.

3º O Imposto de Renda retido na fonte sobre receitas da sociedade de que trata o art. 1º poderá ser compensado com o que a sociedade tiver retido, de seus sócios, no pagamento de rendimentos ou lucros.

Convém ressaltar, ainda, que a partir de janeiro de 1996, os lucros pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado passaram a não sofrer tributação, na fonte e na declaração e que, a partir da Lei nº 9.430, de 1996, as sociedades civis passaram a ter o mesmo regime de tributação das demais sociedades. Essa mudança legislativa foi introduzida pela Lei nº 9.249, de 1995, no seu artigo 10, *caput, verbis*:

Art. 10 – Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do Imposto sobre a Renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo de Imposto sobre a Renda do Beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

Já a Lei nº 9.430, de 1996 assim dispôs sobre a sociedades civis:

Art. 55. As sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada de que trata o art. 1º do Decreto-lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, passam, em relação aos resultados auferidos a partir de 1º de janeiro de 1997, a ser tributadas pelo imposto de renda de conformidade com as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

Note-se que, com a combinação das regras do art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995 com o art. 55 da Lei nº 9.430, de 1995, a partir de 1º de janeiro de 1997, os resultados das sociedades civis de profissões legalmente regulamentadas passaram a ser tributados apenas nas pessoas jurídicas, assim como os resultados das demais pessoas jurídicas.

Dessa análise, concluiu o eminente Conselheiro, que são contribuintes do imposto de renda como pessoas jurídicas as firmas individuais e as sociedades, inclusive as sociedades civis de profissões legalmente regulamentadas, registradas ou não, que obtiverem renda produzida pelo exercício de atividade civil ou comercial com o objetivo especulativo de lucro ou, no caso das sociedades civis, em decorrência do exercício regular da profissão regulamentada, sendo este, o lucro (real, presumido ou arbitrado) e não outro tipo de renda qualquer, a base de cálculo do imposto; são contribuintes pessoas físicas as pessoas naturais que auferirem rendimentos e proventos diversos, que não sejam produto do exercício regular de atividade comercial ou especulativa de lucro, como rendimentos do trabalho assalariado, exercício individual de profissão, prestação de serviços não comerciais, etc.

Não se trata de aplicação de norma antielisiva, tendo em vista o procedimento do contribuinte de constituição de empresa para, em nome dela, realizar contrato de prestação de serviços, de natureza pessoal, não se caracteriza como elisão fiscal, pela simples razão de que não é lícito tal procedimento, o que afasta o requisito fundamental da elisão – a licitude da conduta.

Analizando os artigos 146 a 150 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999, conclui-se que as atividades exercidas por pessoas físicas, nas situações abaixo relacionadas, não se caracterizam como empresa, ainda que se

encontrem cadastradas no CNPJ, sob a forma individual ou Ltda. que tenham seus atos constitutivos registrados em Cartório ou Junta Comercial:

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

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

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

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

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

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

Ora, não há dúvidas que 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 contribuinte, já que a sociedade é formada por este e sua esposa, que nos Contratos Sociais juntado aos autos possui qualificada “do lar” (fl. 23) e “comerciante” (fl. 25).

Ressalte-se, por oportuno, que sob outras circunstâncias, não há qualquer impedimento para que os cônjuges constituam uma sociedade empresarial. Cumpre ainda acrescentar que no Livro de Registro de Empregados, à fl. 30, consta apenas o registro de uma recepcionista, o que evidencia tratar-se especificamente do consultório médico do Dr. Josué Beyer de Carvalho, razão pela qual inaplicável a legislação do lucro presumido à espécie, pois aqui não se vislumbra uma sociedade de médicos, mas de atividade individual de médico,

Autenticado digitalmente em 11/11/2011 por JOSE RAIMUNDO TOSTA SANTOS, Assinado digitalmente em 16/1

1/2011 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTO, Assinado digitalmente em 11/11/2011 por JOSE RAIMUNDO TOS

TA SANTOS

Emitido em 29/11/2011 pelo Ministério da Fazenda

conforme descrito no Auto de Infração. Considerando que o autuado presta individualmente o serviço médico, sequer se poderia cogitar da possibilidade de tratar-se de uma firma individual, por expressa vedação contida no artigo 150, § 2º, inciso I. Outra circunstância que denota o exercício individual da atividade de médico, em caráter personalíssimo, é que 100% do lucro distribuído pela “clínica” teve o autuado por beneficiário, conforme DIPJ à fl. 51, em dissonância com a sua “participação societária”, que é de 90% (fl. 52).

Desta 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 formal. 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, conforme dispõe o CTN.

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. Neste sentido é a jurisprudência deste Conselho.

A administração tributária, por sua vez, 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 pela contribuinte no exercício da atividade de médico devam ser tributados na declaração da pessoa física, sendo, por conseguinte, irrelevantes o registro no cadastro de pessoa jurídica, sob forma de empresa individual ou Ltda. O fato de se tratar de uma sociedade e não de firma individual em nada altera o entendimento dado pela fiscalização, já que a realização dos serviços somente pode ser exercida pelo sócio habilitado para tanto, tal como disposto no Contrato Social. Dessa maneira, não se pode negar que os valores percebidos são decorrentes da prestação pessoal e individual, decorrente do exercício da atividade médica.

Nesse ponto, vale lembrar que a Lei nº 7.713, de 1988, é clara ao trazer em seu art. 3º, § 4º, que “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, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte, por qualquer forma e a qualquer título”. Nessa linha de entendimento, o Código Tributário Nacional estabelece em seus artigos 114, 116 e 118, *in verbis*:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

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

I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

(...)

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II – dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos;

Tendo o fisco identificado que a contraprestação por essa atividade laboral foi paga a uma pessoa jurídica, nas condições relatadas acima, poderia e deveria requalificar os fatos para formalizar a exigência do imposto da pessoa física que, tendo relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador, é o contribuinte, sujeito ao regime de tributação próprio das pessoas físicas. Não se trata aqui de desconsiderar a personalidade jurídica da Clínica Médica Josué Carvalho Ltda., mas tão-somente de requalificar os fatos, para a correta identificação do sujeito passivo da obrigação tributária, com faria, por exemplo, no caso de rendimentos de pessoa jurídica pago indevidamente a uma pessoa física, ou por convenção particular, os rendimentos devidos a uma pessoa fossem pagas a um terceiro. Ao exigir o imposto do verdadeiro sujeito passivo o Fisco não está de modo algum desconsiderando a personalidade jurídica pela aplicação de norma antielisiva.

Deve-se considerar, entretanto, que se é lícito à autoridade administrativa requalificar os fatos para considerar como rendimentos das pessoas físicas os valores indevidamente declarados como receita da pessoa jurídica, deve, ao fazê-lo, também considerar o tributo indevidamente pago pela pessoa jurídica. Nesse sentido são os Acórdãos 104-18641 e 106-14.244, dentre outros.

Embora reconhecendo que a empresa da qual o autuado é sócio e sua pessoa física são entidades distintas, não se pode desconsiderar o fato de que, no exato instante em que a Fazenda Nacional 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 devidos. Ou, de outra forma, reconhecendo que parte do tributo que a Fazenda deveria receber foi efetivamente pago, ainda que por outra entidade ou com outra denominação.

Dir-se-á que a pessoa jurídica poderá pleitear a restituição do indébito como ressalta a decisão recorrida. Tal solução, entretanto, não é razoável. Primeiramente, porque afronta o princípio da celeridade e economia processuais; depois, porque entre uma e a outra opção opera uma grande diferença na base de cálculo da multa de ofício, em desfavor do contribuinte, caso não se proceda a compensação. Finalmente, porque importaria à empresa o ônus de, ao pleitear a restituição dos tributos e contribuições pagos, reconhecer que as receitas foram tributadas indevidamente na pessoa jurídica, contra suas próprias convicções, salvo se o pedido for formulado apenas após o trânsito em julgado na esfera administrativa e judicial, quando poderá sobrevir o término do prazo decadencial para pleitear a restituição, em prejuízo do contribuinte.

Processo nº 13986.000093/2001-67
Acórdão n.º **2101-01.325**

S2-C1T1
Fl. 114

Note-se, por fim, que a multa de ofício deve ser aplicada sobre a "totalidade ou diferença de tributo ou contribuição", conforme dicção do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Ora, no caso, de uma forma ou de outra, parte do imposto já foi pago e, portanto, a multa de ofício e os juros mora devem incidir apenas sobre a diferença, após a compensação dos tributos federais recolhidos no ano-calendário de 1997 pela Clínica Médica Josué Carvalho Ltda., CNPJ nº 00.088.254/0001-03, conforme DIPJ nos autos.

Em face ao exposto, rejeito a preliminar de nulidade e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso, para determinar a compensação dos tributos federais recolhidos pela pessoa jurídica, com o crédito tributário objeto destes autos.

(assinado digitalmente)

José Raimundo Tosta Santos