



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

Processo nº	18471.001250/2005-07
Recurso nº	174.190 Voluntário
Acórdão nº	2101-00.980 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	10 de fevereiro de 2011
Matéria	IRPF
Recorrente	BEATRIZ HELENA MONTEIRO DA SILVA THIELMANN
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002

Ementa: NULIDADE DO LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. Se argumento estranho aos autos deixa de ser rebatido no julgamento de primeira instância, tal fato não cerceia o direito de defesa do contribuinte.

REMUNERAÇÃO PELO EXERCÍCIO DE PROFISSÃO. ATIVIDADE OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE NATUREZA NÃO COMERCIAL. É tributada como rendimento de pessoa física a remuneração por serviços prestados de natureza não comercial e personalíssima, com ou sem vínculo empregatício, independentemente da denominação que se lhe dê. O simples fato de a relação contratual ter sido formalmente estabelecida em nome da pessoa jurídica não a torna contribuinte.

APLICAÇÃO DE LEI SUPERVENIENTE AO FATO GERADOR. AUSÊNCIA DE CARÁTER INTERPRETATIVO - Inaplicável o art. 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. Igualmente incabível a retroatividade benigna prevista no inciso II, art. 106, do CTN, pois o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

IMPOSTO DEVIDO. MULTA DE OFÍCIO. BASE DE CÁLCULO. Na apuração do imposto devido, em procedimento de ofício, devem ser considerados os impostos efetivamente pagos, ainda que por pessoa diversa e sob outra denominação, devendo incidir multa e juros sobre o crédito tributário assim apurado. Incabível relegar essa matéria para apreciação no pedido de restituição ou de compensação de pagamento a maior.

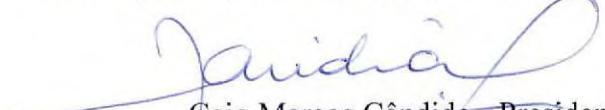
Recurso Voluntário Provido em Parte.

[Assinatura]

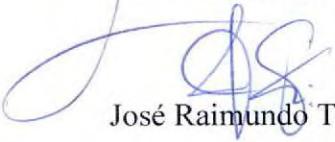
[Assinatura]

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, nos termos do voto do Relator, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguídas. Pelo voto de qualidade, em rejeitar a aplicação retroativa do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, e a tese de desconsideração da pessoa jurídica. Vencidos os Conselheiros Odmar Fernandes, Alexandre Naoki Nishioka e Gonçalo Bonet Allage. Por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para: 1) excluir do lançamento a exigência do ano-calendário de 2002; 2) excluir da base de cálculo os montantes de R\$ 59.140,00 e R\$ 51.485,89, referentes aos anos-calendário de 2000 e 2001, respectivamente; 3) determinar a compensação dos tributos relativos à receita reclassificada, recolhidos na pessoa jurídica, com o crédito tributário objeto destes autos.



Caio Marcos Cândido - Presidente



José Raimundo Tosta Santos - Relator

Editado em: 10.11.2011

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Ana Neyle Olímpio Holanda, Alexandre Naoki Nishioka, Odmar Fernandes, José Raimundo Tosta Santos, Caio Marcos Cândido e Gonçalo Bonet Allage.

Relatório

O recurso voluntário em exame pretende a reforma do Acórdão nº 13-19.115, proferido pela 3^a Turma da DRJ Rio de Janeiro II (fls. 717/745), que julgou, por unanimidade de votos, procedente em parte o Auto de Infração, para desqualificar a multa de ofício que incidiu sobre o IRPF apurado a partir das notas fiscais nºs 136 (fls. 85 e 339) e 151 (fls. 455 e 100).

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

DA AUTUAÇÃO

Trata o presente processo de lançamento de ofício de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF), referente aos anos-calendário de 2000, 2001 e 2002, consubstanciado no Auto de Infração às fls. 506 a 513.

2 O valor lançado inclui imposto suplementar de R\$ 73.389,77, multa de ofício de R\$ 57.789,58, e acréscimos moratórios calculados até a data da lavratura.

3 A descrição dos fatos encontra-se no resumida no Auto de Infração às fls. 508 e 509, sendo detalhada no Termo de Verificação Fiscal às fls. 516 a 546, versando exclusivamente sobre as seguintes infrações:

001 - RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS.

○ OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE NATUREZA PERSONALÍSSIMA RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS;

○ OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS;

002 - RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS.

○ OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS A TÍTULO DE RESGATE DE CONTRIBUIÇÕES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA E FAPI.

DA INFRAÇÃO 001

4 A primeira infração (001), dividida em dois itens, trata de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, decorrentes de serviços de natureza personalíssima, versando o segundo item desta infração de hipótese de evidente intuito de Fraude, com multa qualificada de 150%.

5 De acordo com o termo de verificação fiscal, a fiscalização apurou omissão de rendimentos das seguintes fontes pagadoras:

Fonte Pagadora	Valor		
	AC 2000	AC 2001	AC 2002
TV GLOBO Ltda	R\$ 77.845,94	R\$ 22.530,00	zero
Basi-Bureau Assessoria de Imprensa e Promoções Ltda	zero	R\$ 13.708,00	R\$ 11.868,00
Cerj Companhia de Eletricidade do Rio de Janeiro S/A	R\$ 8.800,00	zero	zero
Comunicarte Marketing Cultural e Social S/C Ltda	R\$ 14.800,00	zero	R\$ 30.738,64
Cristina Moretti Godinho Assessoria de Imprensa	R\$ 4.000,00	zero	zero
Fundação Petrobras de Seguridade Social - PETROS	zero	R\$ 16.503,49	zero
Global Village Telecom Ltda	R\$ 6.740,00	zero	zero
Mcaffee do Brasil Comércio de Saftware Ltda	zero	R\$ 4.891,00	zero
Ministério da Educação - MEC	zero	zero	R\$ 5.000,00
UNESCO	zero	R\$ 5.152,00	zero
Petróleo do Brasil S/A - Petrobrás	zero	zero	R\$ 49.058,82
Souza Cruz S/A	R\$ 3.000,00	zero	zero
UP TO DATE Assessoria de Imprensa Ltda	R\$ 21.800,00	zero	zero
TOTAL	R\$ 136.985,94	R\$ 62.784,49	R\$ 96.665,46

6 No que se refere ao ano-calendário de 2000, do total de R\$136.985,94, R\$110.965,94 foram lançados no primeiro item da infração 001, com multa de 75%, e R\$26.020,00 foram lançados no segundo item, com multa de 150%. A segregação se deu pelo fato de que, conforme será descrito adiante, a fiscalização entendeu que houve evidente intuito de fraude nos casos enquadrados neste segundo item.

7 No que se refere às omissões de rendimentos apuradas, aduz a fiscalização que a contribuinte teria utilizado sua empresa BT Produções e Comunicações S/C Ltda (BT Produções) para tributar rendimentos próprios de sua pessoa física com o fim de enquadrá-los em uma tributação menos onerosa na pessoa jurídica, fugindo de uma alíquota de 27,5% para alíquotas que teriam variado de 10,65% a 15,72%, conforme tabela à fl. 539. Assim sendo, os valores recebidos pela BT Produções discriminados na tabela acima, foram lançados de ofício, pela fiscalização, na pessoa física da contribuinte como omissão de rendimentos.

8 Para os autuantes, o que chamaria a atenção (fl. 539) nos contratos firmados entre a TV GLOBO Ltda e a BT Produções (fls. 466 a 473 e 489 a 495) seria a tentativa

de encobrir a verdadeira contratada, a Sra. Beatriz Helena Monteiro da Silva Thielmann, ficando a verdadeira operação evidenciada pelo fato de que a própria contribuinte, na figura de interveniente do contrato, seria a única responsável pelo seu cumprimento, sendo a sua morte ou o seu impedimento permanente a principal causa de ruptura do contrato.

9 Nos demais casos em que não houve celebração de contrato escrito, a fiscalização aponta o fato de que a BT Produções não apresentaria pagamentos a empregados, nem a terceiros, sendo suas despesas praticamente limitadas a tributos, conforme demonstrativo à fl. 516. Além disso, as discriminações dos serviços nas notas fiscais emitidas e as correspondências das empresas em resposta às circularizações efetuadas deixariam claro que os serviços teriam sido e somente poderiam ter sido prestados pela própria contribuinte, na qualidade de jornalista e repórter.

10 Os autuantes esclarecem, ainda, que a contribuinte tem 99% de participação na BT Produções e que a outra sócia, a sra. Elizabeth Correa Ching San, é pedagoga e não poderia, portanto, prestar serviços de jornalista/repórter exigidos nos contratos e/ou discriminados em notas fiscais de serviços.

11 A qualificação da multa em 150% na infração 002 deu-se pelo fato de que a fiscalização apurou em duas ocasiões, na Nota Fiscal nº 136 (fls.85 e 339) e na Nota Fiscal nº 151 (fls. 455 e 100), a utilização de “notas calçadas”, em que, nas vias da BT Produções, houve redução em R\$10.000,00 do valor informado em cada uma das vias emitidas para a TV GLOBO e para a Comunicarte.

DA INFRAÇÃO 002

12 Conforme fls. 523 e 524, a contribuinte teria omitido rendimentos recebidos do Icatu Hartford Seguros S/A a título de resgate de previdência privada nos anos-calendário de 2001 e 2002. A contribuinte teria confirmado o recebimento dos valores, apresentando documentação referente aos resgates efetuados (fls. 303 a 314). Assim sendo, os valores apurados a título de resgate de previdência privada foram lançados de ofício nesta infração.

DA IMPUGNAÇÃO

13 Cientificada do Auto de Infração em 05/12/2005 (fl. 563), a contribuinte protocolizou impugnação em 02/01/2006 (fl. 565 a 611), em que apresenta as seguintes razões.

14 Afirma, inicialmente, que é tempestiva a impugnação.

15 Reconhece ser incontroverso que, em 1993, constituiu, juntamente com outra sócia, a sociedade profissional BT Produções e Comunicações S/C Ltda, tendo a autoridade fiscal reconhecido que a sua constituição atendeu às formalidades de praxe, tendo sido esta empresa fiscalizada sem que nada de irregular fosse encontrado. Também estaria comprovado que, desde a sua constituição, a BT Produções sempre teve como objeto a “*prestaçao de serviços de produções jornalísticas, publicitárias e tudo mais que for afim...*”

16 Alega que em todas as prestações de serviços, a contratada foi sempre a BT Produções, cabendo a esta empresa, e não à impugnante, o direito ao recebimento da contraprestação pelo serviço então prestado, tendo sido devidamente contabilizadas as receitas e apurados os tributos devidos pela pessoa jurídica. Nesse sentido, no que se refere à acusação de utilização de “notas calçadas”, afirma que a autoridade fiscal não teria verificado a documentação apresentada com a devida atenção, tendo sido os valores corretamente declarados e oferecidos à tributação.

17 Com base no art. 114 da Constituição Federal (CF) e decisões da Justiça Federal e Justiça do Trabalho, entende que a autoridade fiscal é impossibilitada de presumir a existência de vínculo entre a impugnante e as contratantes sob pena de invasão de competência privativa da justiça do trabalho. Sobre a questão, cita especificamente um julgamento desfavorável

ao apresentador José Luiz Datena, ocorrido no TRT da 2ª Região, em que teria sido decidido ser possível a contratação de pessoa jurídica para a prestação de serviços de jornalista, caso que seria análogo ao seu.

18 A contribuinte não contesta o fato de que os serviços foram prestados pela BT Produções por meio de sua pessoa; todavia, entende que a pessoalidade é característica inerente a todo e qualquer serviço profissional, e não impede que as respectivas receitas, quando auferidas por sociedade constituída para esse fim, sejam tributadas na forma da legislação aplicável as pessoas jurídicas. Caso contrário, afirma que não seria possível a constituição de pessoas jurídicas prestadoras de serviços, onde a pessoalidade é uma característica predominante nesse tipo de sociedade, sendo a pessoa jurídica uma ficção jurídica criada para que duas ou mais pessoas atinjam o seu fim empresarial, na qual existem sócios que contribuem com capital e sócios que contribuem com sua força laboral/intelectual.

19 Assim sendo, citando os arts. 647 e 648 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99); Parecer Normativo CST nº 8/1986; art. 9º, §3º, do Decreto-lei nº 406/1968; art. 9º, inc. XIII, da Lei nº 9.3.17/1996; art. 6º, inc. II, da Lei Complementar nº 70/1991; arts. 55 e 56 da Lei nº 9430/96; Solução de consulta nº 26/2005 da 5ª Região Fiscal; e art. 148, inc. II e III, da Instrução Normativa MPS/SRP nº 3/2005; conclui que é expressamente possível e lícita constituição de pessoas jurídicas para a prestação de serviços profissionais com caráter personalíssimo e sem concurso de terceiros, empregados ou não, tendo a fiscalização violado o princípio da legalidade insculpido no art. 150, inc. I, da CF/88.

20 Afirma que o art. 129 da lei nº 11.196/2005 tem caráter interpretativo, assegurando que 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, sujeita-se tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas. Para comprovar o caráter interpretativo desta norma, transcreve trecho da justificativa da inclusão do artigo em questão quando da conversão da MP nº 252/2005 na referida lei, alegando, adicionalmente, que o STJ já teria posição firmada no sentido de que a exposição de motivos de ato normativo é determinante para a sua interpretação. Destarte, com base no art. 106, inc. I, do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966), o qual determina que a lei interpretativa aplica-se a fatos pretéritos, alega que o art. 129 da lei nº 11.196/2005, aplica-se aos serviços prestados pela BT Produções nos anos-calendário de 2000 a 2002.

21 No que se refere à profissão de jornalista, a contribuinte alega que este ofício requer o dom de transmitir e dar credibilidade às notícias transmitidas ao público, sendo prática comum que os contratos contenham cláusulas de pessoalidade, como também ocorreria com outras profissões, como arquitetura, medicina advocacia, psicologia, etc.

22 Em outro sentido, o jornalista poderia, ainda, produzir um produto a ser utilizado pelo veículo de comunicação, em que, segundo a impugnante, para a produção deste material, o jornalista precisaria necessariamente de um conjunto de profissionais composto de equipe de filmagem, redator, etc,o que, no caso da BT Produções era rotina, conforme documentação que alega estar juntada aos autos. E, para gerir tais contratações, seria necessária a constituição de uma sociedade por parte da impugnante.

23 Outro aspecto que a contribuinte levanta é que, embora a equipe de jornalismo seja um dos itens primordiais do produto, nada impede que o jornalista seja substituído, sem que se comprometa o produto final apresentado, não sendo, portanto, a pessoalidade um item fundamental para o produto que aparece no vídeo. De outra forma, observa, ainda, que não houve, em momento algum, exclusividade por parte da BT Produções em prestar serviços à TV Globo, tendo sido prestados serviço a mais de trinta pessoas jurídicas diferentes nos anos-calendário de 2000 a 2002.

24 Afirma que o fato de o rendimento tornar-se juridicamente disponível para a sociedade não significa que o valor esteja disponível para a pessoa física prestadora, já que a personalidade de uma não se confunde com a da outra. No caso específico da BT Produções, todos os contratos de prestação de serviço celebrados por BT estabeleceriam que o direito de recebimento do respectivo preço caberia apenas à pessoa jurídica, nada sendo atribuído à impugnante a esse título. Nesse sentido, as receitas dos contratos teriam sido efetivamente contabilizadas pela pessoa jurídica e não pela impugnante, sendo que a TV Globo adotaria a mesma política de remuneração e reajuste conferida a todas as empresas prestadoras de serviços (segurança, jardinagem, conservação de imóveis, advogados, etc).

25 Assim sendo, com base no art. 43 do CTN e art. 150, inc. I, da CF/88 e legislação que entende reconhecer a personalidade tributária das sociedades prestadoras de serviços personalíssimos, bem como fazendo referência aos acórdãos 106.14487 e 104-18709 do Conselho de Contribuintes, entende que os rendimentos auferidos pela BT Produções não podem ser atribuídos à impugnante.

26 Com base nos arts. 5º, inc II, e 150, inc. I, da CF/88, arts. 97 e 108 do CTN, Lei Complementar nº 104/2001 e entendimentos de Marco Aurélio Greco, alega que não há fundamento legal para a desconsideração dos contratos celebrados pela BT Produções, posto que a lei complementar em questão não está regulamentada, não cabendo, também, que se falar na aplicação do art. 50 da Lei nº 10.460/2002, já que, neste caso, caberia a necessidade de autorização judicial para que se desconsidere a personalidade jurídica.

27 Citando os acórdãos nº 106.14233 e 104-20574 do Conselho de Contribuintes, requer que, caso seja mantido o lançamento, somente seja exigido da impugnante a diferença de IR apurada após a dedução dos tributos incidentes sobre esses mesmos rendimentos já pagos pela BT Produções.

28 A impugnante alega que, além de ter agido de acordo com a legislação em vigor, seguiu as orientações das próprias autoridades administrativas, que sempre teriam admitido que os trabalhos de caráter pessoal pudessem ser executados por intermédio de pessoas jurídicas (PN CST nº 8/86; art. 158 da IN INSS/DC nº 100/03; art. 148 da IN MPS/SRP nº 03/05). Por conseguinte, citando o art. 129 da lei nº 11.196/05 e o art. 100, inc. I e parágrafo único, do CTN, bem como entendimento de Marco Aurélio Greco, entende que não pode ser acusada de ter realizado ato ilícito, com imposição de penalidade, não havendo a possibilidade de imposição de juros nem de multa.

29 No que se refere à multa qualificada, afirma que não houve omissão de rendimentos por parte de BT Produções, mediante utilização de nota fiscal calçada, tendo havido apenas uma falha no carbono das duas notas fiscais em questão. Nesse aspecto, alega que as diferenças entre as vias do cliente e da BT Produções foram contabilizadas no livro Diário e lançadas como rendimentos tributáveis na empresa, não tendo havido nenhum prejuízo ao Fisco por este motivo. Ademais, alega que a base de cálculo dos tributos recolhidos mediante DARF correspondente ao montante total das receitas, inclusive no que se refere aos R\$20.000,000 que teriam sido omitidos mediante duas “notas calçadas”.

30 Quanto aos rendimentos decorrentes de resgate de previdência privada, não contesta os valores recebidos nem a sua natureza, limitando-se a alegar, com base no art. 620 do RIR/99, que, no ano-calendário de 2001, somente o excedente a R\$900,00 mensais é que deveria ser tributado e que, no ano-calendário de 2002, os valores estariam dentro do limite mensal de isenção previsto no referido artigo. A tributação somente ocorreria se os rendimentos das demais infrações fossem mantidos, o que seria incabível.

31 Por fim, citando a lei nº 8.177/91 e Circulares BACEN nº 466/79, 1.594/90, 2.311/93, 2.671/96 e 2.727/96, aventa a impossibilidade de utilização da Taxa Selic para imputação de juros, por ter sido esta taxa criada com caráter meramente remuneratório, não refletindo, efetivamente, as variações do valor da moeda. Além disso, a utilização da SELIC como

taxa moratória denotaria uma cobrança extorsiva, em completa desproporção com o próprio conceito de indenização, pois expressaria uma verdadeira punição ao equipará-la à taxa de juros remuneratórios, e não moratórios. De outra maneira, a utilização da SELIC, além de infringir o §3º, do art. 192 da CF/88, que limita a cobrança em 12% ao ano, também estaria sendo infringido o art. 150, inc. I, da CF/88, mediante o aumento de tributo sem que haja lei específica nesse sentido, sendo incabível a cobrança pela inobservância também dos arts 161, parágrafo único do CTN e 146, inc. III, da CF/88.

32 Apresentadas as suas razões, requer o cancelamento total do Auto de Infração bem como o arquivamento da Representação Fiscal para Fins Penais.

33 Às fls. 695 a 699, apresenta, em 04/01/2006, esclarecimentos adicionais reiterando a solicitação do arquivamento da Representação Fiscal para Fins Penais e a alegação de que não houve omissão de rendimentos por parte de BT Produções, mediante utilização de nota fiscal calçada, tendo havido apenas uma falha no carbono das duas notas fiscais em questão.

Submetida o litígio a julgamento, a 3ª Turma da DRJ Rio de Janeiro manifestou-se nos termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002

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

Inaplicável o art. 129 da Lei nº. 11.196, de 2005, a fatos geradores pretéritos, uma vez que dito dispositivo legal não possui natureza interpretativa para o caso em questão.

SIMULAÇÃO. DISCREPÂNCIA ENTRE A VONTADE E O ATO
Configura-se como simulação o comportamento do contribuinte em que se detecta uma inadequação ou inequivocabilidade entre a forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta e a substância ou natureza do fato gerador efetivamente realizado, ou seja, dá-se pela discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para exteriorização dessa vontade.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. SERVIÇOS PRESTADOS EM CARÁTER PERSONALÍSSIMO. *Serviços prestados de forma pessoal e individual, fora do âmbito de uma sociedade de profissionais legalmente habilitados, terão seus rendimentos tributados na pessoa física, sendo irrelevante a existência de registro de pessoa jurídica para tratar dos seus interesses.*

TRIBUTOS RECOLHIDOS PELA PESSOA JURÍDICA. COMPENSAÇÃO. *Não tendo a fiscalização negado a existência da pessoa jurídica, nem procedido à desconstituição de sua personalidade jurídica, não cabe a compensação dos tributos recolhidos pela empresa com o imposto apurado no procedimento fiscal. Em consonância com o previsto no art. 30 da IN SRF nº 210/2002, caberia especificamente à pessoa jurídica, que tem personalidade distinta da pessoa física, proceder ao pedido de restituição.*

Lançamento Procedente em Parte

Em seu apelo ao CARF (fls. 749/810) a contribuinte recapitula os fatos, comenta os termos da decisão recorrida, discute a legislação pertinente e transcreve abalizada doutrina e jurisprudência aplicável ao caso em exame, pugnando, ao final, pelo cancelamento do crédito tributário em litígio.

Ainda em reforço às questões suscitadas em defesa, foi apresentado aditivo ao recurso (fls. 821/871), onde se acresce pedido pela análise da norma do artigo 106, inciso II, “a”, pois o artigo 129 da Lei nº. 11.196, de 2005, transmudou o modal deôntico de proibido para permitido, considerando inclusive a fundamentação na decisão recorrida para negar o caráter interpretativo da referida norma. Pugna pela violação ao artigo 146 do CTN, uma vez que a BT Produções foi fiscalizada pelo Fisco Federal em 2004 que, corretamente, nada de irregular lhe imputou, sendo indubioso que o Auto de Infração importou em flagrante alteração do critério jurídico, pois o que antes era lícito passou a ser considerado ilícito.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Raimundo tosta Santos

O recurso atende os requisitos de admissibilidade.

Inicialmente, rejeito a preliminar de nulidade da decisão *a quo*, suscitada pela recorrente, sob o argumento de que não teria apreciado questão suscitada acerca da competência privativa da Justiça do Trabalho para reconhecimento de relação de trabalho. Entretanto, em momento algum a fiscalização fez tal assertiva, eis que a infração atribuída à contribuinte foi capitulada como “Omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, decorrente da prestação de serviços de natureza personalíssima, sem vínculo empregatício” (fls. 508). Portanto, a alegação de que o Fisco teria pressuposto a existência de vínculo empregatício é estranha aos autos, razão pela qual inexiste o alegado cerceamento do direito de defesa, a conspurcar de nulidade a decisão de primeiro grau.

Muito embora o artigo 114 da Constituição Federal tenha outorgado competência privativa à Justiça do Trabalho para o reconhecimento de vínculo empregatício e dirimir conflitos entre empregador e empregado, no âmbito da relação de emprego, igualmente se pode extrair do texto constitucional, mais precisamente ao se compulsar os termos em que repartida a competência tributária, que foi atribuída à União, em caráter expresso, a arrecadação do imposto sobre a renda, tanto no que toca às pessoas físicas, como, igualmente, no que atine às pessoas jurídicas, vinculando, inclusive, o resultado da arrecadação do aludido imposto a repasses que beneficiam outros entes federados, na forma do art. 159 da Constituição.

Por esta razão específica, isto é, por haver já no texto constitucional, de maneira clara e explícita, a distinção entre a função arrecadatória, em especial no que toca ao imposto de renda, posteriormente repassado aos demais entes federados, e o reconhecimento de direitos ao trabalhador, este múnus, sim, atribuído à Justiça do Trabalho, verifica-se que a análise, *incidenter tantum*, da existência ou não de vínculo empregatício para propósitos exclusivamente arrecadatórios não viola o art. 114 da Constituição, uma vez que eventual reconhecimento do vínculo, para fins tributários, não influi, de maneira nenhuma, na averiguação de direitos trabalhistas por parte do empregado, razão pela qual não se discute nos autos vínculo empregatício, mas a prestação de serviços personalíssimos.

A este respeito, aliás, é corrente a jurisprudência do egrégio Superior Tribunal de Justiça, cumprindo trazer à baila o seguinte acórdão, *verbis*:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. INSS. COMPETÊNCIA. FISCALIZAÇÃO. AFERIÇÃO. VÍNCULO EMPREGATÍCIO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.

1. A autarquia previdenciária por meio de seus agentes fiscais tem competência para reconhecer vínculo trabalhista para fins de arrecadação e lançamento de contribuição previdenciária, não acarretando a chancela aos direitos decorrentes da relação empregatícia, pois matéria afeta à Justiça do Trabalho.

2. O agente fiscal do INSS exerce ato de competência própria quando expede notificação de lançamento referente a contribuições devidas sobre pagamentos efetuados a autônomos, por considerá-los empregados, podendo chegar a conclusões diversas daquelas adotadas pelo contribuinte.

3. "À evidência, o IAPAS ou o INSS, ao exercer a fiscalização acerca do efetivo recolhimento das contribuições por parte do contribuinte possui o dever de investigar a relação laboral entre a empresa e as pessoas que a ela prestam serviços. Caso constate que a empresa erroneamente descharacteriza a relação empregatícia, a fiscalização deve proceder a autuação, a fim de que seja efetivada a arrecadação.

O juízo de valor do fiscal da previdência acerca de possível relação trabalhista omitida pela empresa, a bem da verdade, não é definitivo e poderá ser contestada, seja administrativamente, seja judicialmente" (REsp nº 515.821/RJ, Relator Ministro Franciulli Netto, publicado no DJU de 25.04.05).

4. A via especial é insuscetível de reexame de matéria fático-probatória, a teor do enunciado da Súmula 7 desta Corte.

4. Recurso improvido."

(STJ, Segunda Turma, REsp 575086/PR, Rel. Ministro Castro Meira, julgado em 21/03/2006, DJ 30/03/2006 p. 193)

No mesmo diapasão se posiciona a jurisprudência deste egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

Contribuições Sociais Previdenciárias. Período de apuração: 01/05/1996 a 31/12/1998. PREVIDÊNCIA. CUSTEIO. COMPETÊNCIA DO ÓRGÃO PREVIDENCIÁRIO PARA O LANÇAMENTO. RELAÇÃO EMPREGATÍCIA. CONFIGURAÇÃO DE AUTÔNOMOS COMO SEGURADO EMPREGADO. O Auditor Fiscal da Previdência Social - no exercício de atividade vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, art. 142, CTN - ao constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I, do caput do art. 9º, RPS, deverá

X

desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado art. 229, § 2º, do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999, Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/99. PRAZO DECADENCIAL PARA LANÇAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS É DE 10 ANOS. O prazo para constituição do crédito previdenciário é de 10 anos, conforme previsto no art. 45 da Lei nº 8.212/1991. RECLAMATÓRIA TRABALHISTA. ACORDO HOMOLOGADO. COISA JULGADA MATERIAL. IMPOSSIBILIDADE DE REDISCUSSÃO PELA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. Os acordos homologados pela Justiça do Trabalho fazem coisa julgada material, conforme previsto no art. 269, inciso III do CPC. Uma vez transitando em julgado, a rediscussão da matéria somente é possível mediante ação rescisória. PAT. Integra o salário de contribuição a parcela "in natura" recebida em desacordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho, nos termos da Lei nº 6.321/76. Recurso Voluntário Negado." (Segundo Conselho de Contribuintes, 5ª Câmara, Recurso Voluntário nº 244.161, relator Conselheiro Manoel Coelho Arruda Jr., sessão de 04.06.2008)

Vale ressaltar que o lançamento tributário, à guisa do disposto pelo art. 142 do CTN, é procedimento vinculado, razão pela qual inferindo o auditor fiscal, no uso e gozo de suas atribuições, qualquer omissão no tocante ao recolhimento de tributos, não se encontra jungido à determinação, por parte da Justiça do Trabalho, da existência de vínculo empregatício. Vale ressaltar que a Receita Federal sequer seria parte legítima para figurar em eventual pedido de reconhecimento de vínculo empregatício ante à Justiça do Trabalho, eis que a legitimidade, em tais feitos, limita-se à relação jurídica entre empregador e empregado, da qual não participa.

No mérito, em relação ao item 001 do Auto de Infração – omissão de rendimentos de natureza personalíssima recebidos de pessoas jurídicas, sem vínculo empregatício – 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 personalíssima, 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 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 vénia

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 lavor, 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 nos § 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 terreos 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 lavor, 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.

Iº 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 eminent 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 auíram 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.

No mesmo sentido foi o entendimento manifestado pelo i. Conselheiro José Ribamar Barros Penha, relator do Acórdão nº 104-14.244. Confira-se:

O recorrente entende que no presente procedimento houve desconsideração da personalidade jurídica da empresa L. F. Promoções, Serviços e Representações Ltda., feita ao arrepio da autorização judicial prevista no art. 50 do Código Civil, Lei nº 10.406, de 2002.

Não vejo razão ao recorrente. Como visto, no presente lançamento não se cogitou desconsiderar a existência da pessoa jurídica que permanece com sua personalidade intacta. Uma prova disto está no fato de o julgador refutar o pedido de compensação dos impostos recolhidos sob a justificativa que só à empresa, por seus representantes legais, compete promover ações neste sentido.

(...)

A fundamentação do lançamento nos dispositivos das Leis nº 7.713, de 1988, nº 8.134, de 1990, como acima transcrito, corresponde à tributação dos rendimentos percebidos por pessoa física como produto do trabalho prestado individual e pessoalmente.

Sobre o caráter interpretativo do art. 129 da Lei nº. 11.196, de 2005, comungo do entendimento esposado pelo i. Conselheiro Nelson Mallmann, no Acórdão de nº 104-21.583, a seguir transcrito, no sentido de que referida norma criou direito novo, inaplicável retroativamente aos serviços prestados por “empresas unipessoais” (caráter personalíssimo), já que a legislação tributária anterior vedava que os rendimentos oriundos da prestação de serviço em caráter pessoal fossem tributados como receita de pessoa jurídica. No mesmo sentido também são os Acórdãos 1º CC nº 104-21954, de 18/10/2006; nº 104-21583, de 24/05/2006; e nº 104-22408, de 23/05/2007:

Antes de adentrar no mérito propriamente dito e em razão da matéria ter sido levantada na fase da sustentação oral se faz necessário 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 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 Espinola e Eduardo Espinola 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, 3^a 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 expresso;
- 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.

Analizando os artigos 146 a 150 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999, já transscrito neste voto, conclui o eminent

Conselheiro que as atividades exercidas por pessoas físicas, nas situações abaixo relacionadas, não se caracterizam como empresa individual, ainda que, por exigência legal ou contratual, encontrem-se cadastradas no CNPJ ou que tenham seus atos constitutivos registrados em Cartório ou Junta Comercial:

(1) a pessoa física que, individualmente, exerce 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 exerce 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.

Indiscutivelmente, os rendimentos provenientes da cessão do direito ao uso da imagem, do direito de arena, do uso de nome profissional e execução de contrato de trabalho com natureza personalíssima, com cláusula que impossibilite de serem procedidas por outra pessoa, jurídica ou física que não o titular contratado são rendimentos que devem ser tributadas na pessoa física do efetivo prestador de serviços.

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 pelo suplicante e sua esposa, que não exerce atividade igual ao do suplicante.

Como se vê, nunca houve dúvidas que salários e rendimentos provenientes de serviços personalíssimos seriam tributados na pessoa física, tendo como única exceção a 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.

A jurisprudência deste 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.

Por outro lado, a omissão de rendimentos de natureza personalíssima, atribuída à recorrente, jamais deixou de ser considerada como infração ante a legislação em vigor em nosso ordenamento à época dos fatos geradores tratados no lançamento em exame. Nos termos do artigo 144 do CTN, *o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada*, e não houve alteração no tocante à penalidade prevista na lei vigente ao tempo de sua prática, sendo, por estes motivos, igualmente incabível a tese de que caberia a retroatividade benigna prevista no inciso II, art. 106, do CTN. A partir da Lei nº 11.196, de 2005, a contribuinte tem a opção de constituir uma empresa e tributar nela os rendimentos de natureza personalíssima ou estabelecer vínculo profissional em nome próprio, tributando, consequentemente, os rendimentos na pessoa física.

A alegada violação ao artigo 146 do CTN não se constata no presente lançamento, uma vez que a BT Produções e Comunicações S/C Ltda. e a autuada são sujeitos passivos distintos. Da mesma forma, não há necessidade de autorização para reabrir fiscalização realizada anteriormente na pessoa jurídica, tendo em vista que o procedimento que culminou na autuada em exame resulta de fiscalização realizada em uma pessoa física.

No caso em análise, o contrato de prestação de serviços assinado com a TV Globo, as notas fiscais apresentadas e as diligências realizadas no curso da ação fiscal deixam claro que os serviços contratados pela TV Globo foram executados exclusivamente pela pessoa física da contribuinte, em caráter personalíssimo e individual.

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 pela contribuinte no exercício da atividade de jornalista devam ser tributados na declaração da pessoa física, sendo, por conseguinte, irrelevantes o registro no cadastro de pessoa jurídica, a existência de estabelecimento no qual desenvolva suas atividades e que empregue auxiliares, que não atuam na prestação de serviços à TV Globo. Portanto, não pode prevalecer o conceito de que seriam tributados como pessoa jurídica todos os rendimentos que a contribuinte classificasse como tal, bastando para isso a existência de uma sociedade que emita notas fiscais desses rendimentos. No que tange aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais invocados, destaque-se que não foram trazidas à colação posições que vinculariam as decisões prolatadas por este Colegiado.

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 a contribuinte, sujeita ao regime de tributação próprio das pessoas físicas. Note-se que não se trata aqui de desconsiderar a personalidade jurídica da BT Produções e Comunicações S/C 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, até porque este Colegiado – debatendo a matéria durante a sessão de julgamento – entendeu que os elementos de prova nos autos permitem a reclassificação dos serviços prestados à TV Globo – serviços realizados em caráter pessoal e insubstituível pela autuada. Mantida parte do faturamento como receita da pessoa jurídica, na qual a autuada é sócia e administradora, a tributação do *pro-labore* deve permanecer como declarada pela contribuinte.

Não restam duvidas de que, independentemente da liberdade que têm os particulares de poderem organizar seus negócios da forma como melhor lhes aprouver, essa liberdade diz respeito à atividade negocial. Correto, portanto, a exigência tributária constituída na pessoa física que efetivamente realizou o trabalho, de natureza personalíssima (insubstituível), como se constata pela leitura dos contratos celebrados entre a BT Produções e a TV Globo, sendo interveniente a autuada, como garantidora da prestação dos serviços jornalísticos, em caráter pessoal e insubstituível. A esse respeito, o Código Tributário Nacional é explícito quando no seu artigo 123 assim dispõe:

Art. 123. Salvo disposição de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento dos tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo da obrigação tributária correspondente.

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 a autuada é sócia e sua pessoa física são entidades distintas, como ressalta a decisão recorrida, 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 indevidos. 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. 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 importa à empresa o ônus de, ao pleitear a restituição dos tributos e contribuições pagos, reconhecer que as receitas foram tributadas indevidamente na

X

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.

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 deve incidir apenas sobre a diferença.

Por todas essas razões, entendo que deve ser feita a compensação proporcional dos tributos e contribuições Federal pagos pela empresa BT Produções e Comunicações S/C Ltda, CNPJ nº 39.452.156/0001-49, em relação às receitas consideradas neste Acórdão como rendimentos da pessoa física do autuado, auferidos da TV Globo, nos anos calendário de 2000 e 2001, fls. 550/551, antes da aplicação da multa de ofício e dos juros de mora. Os descontos simplificados indicados nas respectivas declarações de ajuste anual dos anos-calendários de 2000 e 2001 devem ser proporcional a 20% dos rendimentos tributáveis, até o limite máximo de R\$8.000,00, conforme determina a legislação tributária.

Por falta de previsão legal, não se acolhe o pleito da recorrente quanto à correção dos tributos pagos pela BT Produções, do mês do recolhimento até do vencimento da obrigação consignada neste auto de infração, até por que se os rendimentos auferidos da TV Globo fossem tributados na pessoa física estariam sujeitos à antecipação do IRPF, no mês do recebimento, pela alíquota de 27,5%.

Por outro lado, desnecessário a prática de ato ilícito para que haja incidência da multa de ofício e juros de mora, já que basta a falta de recolhimento ou a declaração inexata para que esta tenha aplicação, nos termos do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, bem assim o recolhimento fora do prazo para a fluência dos juros moratórios. Inaplicável ao caso em exame a norma do artigo 100, inciso I e § único, do CTN, devido à inexistência de orientação administrativa que dê suporte à opção da contribuinte em tributar rendimentos pessoais na BT Produções Ltda.

No tocante à atualização do crédito tributário lançado, com a aplicação dos juros calculados com base na taxa SELIC, após inúmeros debates a respeito de sua legalidade e constitucionalidade, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais editou as Súmulas números 4 e 5, com esteio em mansa e pacífica jurisprudência desde à época do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes:

Súmula CARF nº 4: *A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

Súmula CARF nº 5: *São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existe depósito no montante integral.*

No que se refere à omissão de rendimentos recebidos do Icatu Hartford Seguros S/A a título de resgate de previdência privada nos anos-calendário de 2001 e 2002, verifica-se que a contribuinte não discute o recebimento dos valores, restringindo-se a alegar

que, em 2002, os rendimentos estariam abaixo do limite de isenção e, em 2001, somente poder-se-ia tributar o excedente ao referido limite. De fato, comprehendo que se somarmos R\$11.231,40 e R\$ 3.977,32, respectivamente, aos rendimentos tributáveis indicados nas declarações às fls. 06 e 08, com o desconto simplificado, não haveria resultado de imposto a pagar, pois os limites de isenção da tabela progressiva anual referente aos anos-calendários de 2001 e 2002 são R\$ 10.800,00 e R\$ 12.696,00, respectivamente. Contudo, com os rendimentos mantidos para a tributação na pessoa física, relativo ao item 001 do Auto de Infração, nos valores de R\$77.845,94 (ano-calendário de 2000) e R\$22.530,00 (ano-calendário de 2001), forçoso concluir que não há resultado de imposto a pagar para o ano-calendário de 2002, tendo em vista que a base de cálculo da infração descrita no item 001 relativa a esse período foi mantida na tributação da pessoa jurídica.

Em face ao exposto, rejeito as preliminares argüidas, e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso, para excluir do lançamento a exigência relativa ao ano-calendário de 2002; excluir da base de cálculo os montantes de R\$59.140,00 e R\$51.485,89, referentes aos anos-calendário de 2000 e 2001, respectivamente, e determinar a compensação proporcional dos tributos recolhidos na pessoa jurídica, com o crédito tributário objeto destes autos.



José Raimundo Tosta Santos

