



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

Processo nº 18471.001253/2005-32
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2101-002.051 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de fevereiro de 2013
Matéria IRPF
Recorrente LEILANE NEUBARTH TEIXEIRA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS DECORRENTES DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE NATUREZA PERSONALÍSSIMA POR PESSOA JURÍDICA. INEXISTÊNCIA.

Nos termos do ordenamento jurídico pátrio, não há qualquer vedação à prestação de serviços de natureza personalíssima por pessoas jurídicas, especialmente em virtude do princípio da livre iniciativa, apenas sendo cabível o lançamento tributário nas hipóteses em que restar comprovada, cabalmente, a ocorrência de simulação no tocante à constituição do vínculo societário, ou, também, naquelas em que a prestação de serviços dissimula a existência de relação de emprego, na forma do art. 3º da CLT. Não havendo, assim, a comprovação de simulação em quaisquer dos casos, não merece subsistir o auto de infração.

Hipótese em que restou comprovada a inexistência de vínculo empregatício, bem como a *affectio societatis* existente entre os sócios, relativa à repartição proporcional dos lucros por ocasião da distribuição dos dividendos.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado por maioria de votos em dar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros José Raimundo Tosta Santos (relator) e Luiz Eduardo de Oliveira Santos, sendo que o primeiro dava provimento em parte ao recurso e o segundo, provimento em parte em maior extensão. Redator designado o Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka.

(assinado digitalmente)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 19/08/2013 por JOSE RAIMUNDO TOSTA SANTOS, Assinado digitalmente em 28/0

8/2013 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 29/08/2013 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIR

A SANTOS, Assinado digitalmente em 19/08/2013 por JOSE RAIMUNDO TOSTA SANTOS

Impresso em 01/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente

(assinado digitalmente)

José Raimundo Tosta Santos – Relator

(assinado digitalmente)

Alexandre Naoki Nishioka – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente), José Raimundo Tosta Santos, Alexandre Naoki Nishioka, Célia Maria de Souza Murphy, Gilvanci Antônio de Oliveira Sousa e Gonçalo Bonet Allage. Foi pedida a preferência do julgamento do recurso. Processo relatado na sessão da manhã do dia 19 de fevereiro de 2013. Realizou sustentação oral o patrono da recorrente, Dr. Eduardo Jacobson Neto - OAB SP 215215.

Relatório

O recurso voluntário em exame pretende a reforma do Acórdão nº 13-20.757, proferido pela 3ª Turma da DRJ Rio de Janeiro II (fls. 1.075/1.095), que julgou, por unanimidade de votos, procedente o Auto de Infração do IRPF (fls. 873/880), referente aos anos-calendário de 2000, 2001 e 2002

A descrição dos fatos e o enquadramento legal encontram-se detalhados no demonstrativo à fl. 875 e 876 e Termo de Verificação Fiscal às fls. 881 a 932, versando sobre as seguintes infrações:

*001 - RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS.
OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA PRESTAÇÃO DE
SERVIÇOS DE NATUREZA PERSONALÍSSIMA 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.*

Aduz a fiscalização que a contribuinte teria utilizado a sua empresa Holograma Produções S/C Ltda (Holograma) 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 11,18% a 11,39%, conforme tabela à fl. 928. Assim sendo, os valores recebidos pela Holograma, discriminados às fls. 925/926, foram lançados de ofício, pela fiscalização, na pessoa física da contribuinte como omissão de rendimentos.

Para os autuantes, o que chamaria a atenção nos contratos firmados entre as contratantes e a Holograma (fl. 927) seria a tentativa de encobrir a verdadeira contratada, a Sra. Leilane Neubarth Teixeira, ficando a verdadeira operação evidenciada pelo fato de que a própria contribuinte seria a única responsável pelo seu cumprimento.

Nesse aspecto, as cláusulas dos contratos analisados nos itens 2.1 a 2.8 do Termo de Verificação Fiscal e nos demais casos em que não houve celebração de contrato, e o fato de a Holograma não apresentar pagamentos a empregados, nem a terceiros, sendo as suas despesas praticamente limitadas a tributos, deixariam claro que os serviços foram e somente poderiam ter sido prestados pela Sra. Leilane Neubarth Teixeira, na qualidade de Jornalista/apresentadora/repórter/palestrante e escritora.

De acordo com a fiscalização, a contribuinte teria ainda incorrido em omissão de rendimentos recebidos do Icatu Hartford Seguros S/A, referentes a resgates de previdência privada, nos anos-calendário de 2000 e 2001, conforme valores discriminados na tabela à fl. 892, DIRF às fls. 13 e 14 e resposta da própria contribuinte às fls. 452 a 454, nos montantes anuais de R\$10.800,00 e R\$8.584,06, respectivamente.

As questões suscitadas pela defesa, em sede de impugnação (fls. 954/998), foram resumidas na decisão recorrida nos seguintes termos:

11. Reconhece ser incontroverso que constituiu, juntamente com outro sócio, a sociedade profissional Holograma Produções S/C Ltda, tendo a autoridade fiscal reconhecido que a sua constituição atendeu às formalidades de praxe. Também estaria comprovado que, desde a sua constituição, a Holograma sempre teve como objeto a "prestação de serviços de produções e criações jornalísticas, videográficas, filmagens, edição de imagens e textos e tudo mais que for afim..."

12 Alega que em todas as prestações de serviços, a contratada foi sempre a Holograma, 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.

13 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.

14 A contribuinte não contesta o fato de que os serviços foram prestados pela Holograma por meio de sua pessoa; todavia, entende que a personalidade 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.

15 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. 92, §32, do Decreto-lei nº 406/1968; art. 92, inc. XIII, da Lei nº 9.317/1996; art. 62, inc. II, da Lei Complementar nº 70/1991; arts. 55 e 56 da Lei nº 9.430/96; 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.

16. 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 para a inclusão do artigo em questão quando da conversão da MP 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 Holograma nos anos-calendário de 2000 a 2002.

17. No que se refere à profissão de jornalista, a contribuinte alega que este ofício requer o dom de transmitir e de 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.

18. 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 Holograma, todos os contratos de prestação de serviço celebrados por esta empresa 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, não podendo os rendimentos da empresa serem deslocados para a pessoa física da impugnante.

19. Assim sendo, com base no art. 43 do CTN e legislação que entende reconhecer a personalidade tributária das sociedades prestadoras de serviços personalíssimos, bem como fazendo referência aos acórdãos do Conselho de Contribuintes e Câmara Superior de Recursos Fiscais, conclui que os rendimentos auferidos pela Holograma não podem ser atribuídos à impugnante.

20. No mesmo sentido, 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 Holograma, posto que a lei complementar em questão não está regulamentada.

21. Alega, ainda, que não houve em momento algum a exclusividade por parte da Holograma em prestar serviços à TV Globo, tendo a empresa prestado serviços a mais de 30 pessoas jurídicas diferente nos anos de 2000 a 2002.

22. Citando os acórdãos nº 106.14244 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 Holograma.

23. No que se refere à aplicação de juros e multa, 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 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.

24. Quanto aos rendimentos auferidos no resgate de previdência privada alega que não há que se falar em tributação uma vez que os valores estariam dentro limite de isenção previsto na legislação do imposto de renda.

25. Por fim reclama que, tendo em vista a natureza remuneratória de capital, a Taxa Selic não pode ser admitida como base para cálculo de juros de débitos tributários.

Ao apreciar o litígio, o Órgão julgador de primeiro grau manteve integralmente o lançamento, resumindo o seu entendimento na seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002

*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 para o caso em questão.

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

O recurso voluntário interposto (fls. 1.100/1.163) recapitula os fatos, comenta os termos da decisão recorrida, discute a legislação pertinente, transcreve abalizada doutrina e jurisprudência, e acresce argumento quanto à aplicação da norma do artigo 106, inciso II, “a”, do CTN, pois mesmo que se admita que os rendimentos decorrentes dos serviços profissionais personalíssimos, ainda que prestados por pessoas jurídicas, devessem ser tributados como se de pessoa física fossem, o artigo 129 da Lei nº 11.196/05 transmutou o modal deôntico de proibido para permitido. Entende também que a atuação violou o artigo 146 do CTN e os princípios da segurança jurídica e da boa-fé, pois importou em flagrante “mudança do critério jurídico” na interpretação da legislação fiscal, já que analisou toda a documentação fiscal e contábil da empresa Holograma — inclusive aquela posteriormente analisada pela r. Autoridade Fiscal e que resultou na lavratura do AIIM em apreço — e, acertadamente, encerrou a fiscalização reconhecendo que todos os tributos declarados e recolhidos pela Holograma estavam corretos.

Em conclusão a recorrente postula que:

*(1) o AIIM lavrado em desfavor da **Recorrente** desconsiderou a personalidade jurídica da HOLOGRAMA (como expressamente reconhece a r. decisão recorrida!) independentemente de prévia*

autorização judicial e da comprovação da prática de "fraude", o que não se compagina com o disposto nos artigos 135, inciso III e 137 do Código Tributário Nacional e 50 da Lei n.º 10.406/02 (Novo Código Civil), bem como de firme entendimento do E. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, do C. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA e do CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES DO MINISTÉRIO DA FAZENDA, cancelando a exigência fiscal nele, encartada; e/ou,

*(II) o AIIM lavrado em desfavor da **Recorrente** violou flagrantemente o disposto nos artigos 3º, §4º, da Lei nº 7.713/88 e 45 do RIR/99, ao passo que o primeiro dispositivo limita-se a positivar o princípio da universalidade da tributação pelo IRPF, de forma a incluir, neste critério, todo e qualquer rendimento auferido pelo contribuinte pessoa física, independentemente de sua denominação, e o segundo apenas prescreve que os rendimentos de trabalho não-assalariado e licenciamento de direitos autorais por pessoa física (e não jurídica!) são tributáveis pelo IRPF (de forma que ambos não possibilitam o suposto "deslocamento" de receitas de pessoa jurídica para pessoa física), cancelando a exigência fiscal nele encartada; e/ou,*

*(III) o AIIM lavrado em desfavor da **Recorrente** violou o disposto no artigo 150, §1º, inciso II, do RIR/99, sendo que este dispositivo prescreve apenas a equiparação, à pessoa jurídica e para fins do imposto de renda, de empresas individuais, o que não reflete a realidade fático-jurídico abarcada pelo ato administrativo retro mencionado (onde o serviço personalíssimo é prestado por pessoa jurídica, que, mediante desconsideração de sua personalidade jurídica, é equiparada a pessoa física!), cancelando a exigência fiscal nele encartada; e/ou,*

*(IV) o AIIM lavrado em desfavor da **Recorrente** discrepou do teor dos artigos 5º, inciso II e 150, inciso I, da Constituição da República, artigo 97, incisos I e V, 108, inciso I, parágrafo único e 142, todos do Código Tributário Nacional, que são expressos ao prescrever que os administrados e, mais especificamente, os contribuintes, somente poderão ser obrigados a fazer ou deixar de fazer alguma coisa em virtude de lei (que deverá trazer todos os elementos necessários a sua aplicação, sob pena de ilegalidade), bem como ser vedado às r. Autoridades Fiscais lançarem mão da interpretação analógica (idêntica à interpretação a contrario sensu) para fins de exigir o pagamento de tributo, cancelando a exigência fiscal nele encartada; e/ou,*

*(V) o AIIM lavrado em desfavor da **Recorrente** violou o disposto nos artigos 4º, 118 e 123 do Código Tributário Nacional, ao passo que os mesmos não permitem, nem de longe, a "reclassificação" de rendimentos perpetrada pelo Fisco Federal, pelos motivos analiticamente expostos, cancelando a exigência fiscal nele encartada; e/ou,*

*(VI) o AIIM lavrado em desfavor da **Recorrente** violou os artigos 5º, incisos XIII e XVII, 156, inciso III, 170 e 174, caput, todos da Constituição Federal de 1988, artigos 3º, 7º e 49 da Lei n.º 9.610/98, artigos 11, 594, 607, 966, 981 e 997 da Lei n.º 10.406/02 (Código Civil de 2002), artigo 9º, §1º, do Decreto-lei*

n.º 406/68, artigos 647 e 648 do RIR/99, Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação (CST) nº 08/86, artigo 9º, inciso XIII, da Lei n.º 9.317/96, artigo 6º, inciso II, da Lei Complementar n.º 70/91, artigo 56 da Lei n.º 9.430/96, artigo 148 da Instrução Normativa (IN) MPS/SRP n.º 03/05 (nos termos do que já dispunha o artigo 156 da IN INSS/DC n.º 100/03), bem como firme jurisprudência dos Tribunais judiciais e administrativos pátrios, os quais expressamente autorizam e reconhecem a possibilidade de prestação de serviços personalíssimos por pessoa jurídica, cancelando a exigência fiscal nele encartada; e/ou,

(VII) o AIIM lavrado em desfavor da **Recorrente**, efetivamente, desconsiderou a personalidade jurídica da HOLOGRAMA (como reconheceu a r. decisão recorrida)- e não apenas "reclassificou rendimentos por ela percebidos" -, motivo pelo qual:

(VII.1) este ato administrativo violou o artigo 106, inciso I, do Código Tributário Nacional, ao passo que o artigo 129 da Lei n.º 11.196/05 é norma de natureza meramente interpretativa, tanto que voltada ao esclarecimento e orientação dos "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" (Fls. 1080), cancelando a exigência fiscal nele encartada; ou,

(VII.2) este ato administrativo violou o artigo 106, inciso II, alínea "a", do Código Tributário Nacional, ao passo que o artigo 129 da Lei n.º 11.196/05 transmudou o modal deontico proibido, (supostamente!) a regular a conduta de constituição de sociedades prestadoras de serviços personalíssimos (para fins tributários), para permitido, de forma que uma conduta antes "ilícita" para fins tributários passou a ser "lícita" — como expressamente reconhecido pela r. decisão recorrida -, cancelando a exigência fiscal nele encartada; e/ou,

(VIII) o AIIM lavrado em desfavor da **Recorrente** violou o artigo 146 do Código Tributário Nacional, tendo em vista que a autuação fiscal importou em incontestável "mudança de critério jurídico" na interpretação da legislação fiscal — tanto que em fiscalização realizada em 2004 nada de ilícito foi imputado à empresa HOLOGRAMA -, de forma que este entendimento somente poderá ser aplicado "para os períodos futuros", cancelando a exigência fiscal nele encartada; ou,

(IX) o AIIM lavrado em desfavor da **Recorrente** violou o artigo 100, I, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, tendo em vista que tendo ela se pautado, na pior das hipóteses, em conformidade com as orientações expedidas - abstrata e concretamente — pelas r. Autoridades Fiscais, é vedado que lhe apliquem multa de ofício e juros de mora (Taxa Selic) em relação ao indigitado crédito tributário, cancelando parcialmente a exigência fiscal nele encartada, especificamente no que toca aos retro mencionados institutos; e/ou,

(X) o AIIM lavrado em desfavor da **Recorrente** deveria ter compensado, com o IRPF por ela supostamente devido, os tributos (PIS, COFINS, IRPJ e CSLL) devidamente recolhidos pela HOLOGRAMA, isso anteriormente à aplicação da multa de ofício (75%) e correção monetária (Taxa Selic), conforme decidido pelo próprio acórdão invocado pela própria r. decisão recorrida como "razões de decidir", reconhecendo o direito em apreço, nos termos em que restou exposto; e,

(XI) por fim, caso este C. Conselho dê provimento a este recurso voluntário no que toca aos tópicos acima mencionados, ter-se-á, de igual forma, de reconhecer que os valores de previdência privada resgatados pela **Recorrente** mantêm-se dentro da faixa de isenção previsto no artigo 620 do RIR199, anulando também este tópico (Item 2) do AIIM lavrado em seu desfavor.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro José Raimundo Tosta Santos, Relator

O recurso atende os requisitos de admissibilidade.

Inicialmente, a alegada violação ao artigo 146 do CTN não se constata no presente lançamento, uma vez que a empresa Holograma Produções S/C Ltda., CNPJ nº 01.049.035/0001-88 e a autuada são sujeitos passivos distintos. De fato, não houve mudança de critério jurídico em relação à pessoa física da sócia, pois não há nos autos qualquer anuência da Administração Tributária quanto à tributação dos rendimentos desta, razão pela qual não se pode atribuir qualquer alteração ou mudança de entendimento em relação aos rendimentos de natureza personalíssima. Pelo contrário, no Termo de Encerramento de Fiscalização, à fl. 140, houve expressa manifestação quanto à peculiar relação entre referida empresa fiscalizada e sua sócia principal, Sra. Leilane Neubarth Teixeira, CPF nº 221.539.851-53, que seria objeto de posterior avaliação.

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Os fatos descritos no Termo de Verificação Fiscal às fls. 881/932 e os fundamentos elencados no voto condutor da decisão recorrida para manutenção da exigência tributária em exame (à exceção do aproveitamento dos tributos recolhidos pela empresa Holograma Produções), não merecem qualquer reparo.

A Holograma Produções S/C Ltda. celebrou diversos contratos que, em resumo, estabelece a locação dos serviços profissionais da Sra. Leilane Neubarth Teixeira. Diferentemente do que aduz a defesa, no caso em exame, não há conveniência empresarial para prestação dos serviços através de pessoa jurídica, civil ou comercial, de serviços que normalmente poderiam ser prestados em caráter individual e de forma autônoma, pois somente a Sra. Leilane Neubarth Teixeira, em caráter pessoal e insubstituível, é que poderia prestar os serviços ou emprestar sua imagem e voz, conforme minuciosamente descrito no Termo de

Verificação Fiscal. Não se trata, na hipótese, como habilmente postulado pela defesa, de se escolher um profissional dentro da sociedade para prestar os serviços, devido à absoluta vedação de outro ser designado para o seu lugar, mesmo em situações excepcionais. O "Contrato de Locação de Serviços e Outras Avenças" (fls. 845 a 854 e 861 a 868) celebrado entre a Holograma e a TV Globo Ltda, com a anuência/interveniência da Sra. Leilane Neubarth, que no período fiscalizado atuou como jornalista/repórter/apresentadora de telejornais, estabelece a rescisão do contrato em caso de morte ou impedimento permanente do interveniente, o pagamento de gratificações semestrais e quadrimestrais, bem como a cessão a título universal dos direitos de sua imagem e voz:

CLÁUSULA DEZ: *Tendo em vista que o presente contrato tem por objeto primordial a participação do **INTERVENIENTE** nos serviços a serem prestados, a morte ou o impedimento permanente deste para o desempenho dos serviços previstos neste instrumento importará na rescisão deste contrato, sem que seja devida indenização ou pagamentos de outra natureza por qualquer das partes.*

As notas fiscais emitidas pela empresa Holograma Produções S/C Ltda, em nome da TV Globo Ltda, trazem as seguintes discriminações dos serviços: "*Serviços de repórter especial prestados por Leilane Neubarth em jan/00*" (NFS nº 123, fls. 329 e 784), "*Remuneração mensal por serviços prestados e remuneração extra*" (NFS nº 176, fls. 378 e 798), "*Serviços de repórter especial prestados por Leilane Neubarth em março/2001*" (NFS nº 184, fls. 386), "*Remuneração por serviço prestado de repórter especial no mês de maio/01, conforme contrato*" (NFS nº 191, fls. 393 e 804), "*Remuneração por serviços prestados de repórter especial no mês de setembro/02, conforme contrato*" (NFS nº 237, fls. 439 e 822) e outras discriminações semelhantes, que demonstram o caráter personalíssimo dos serviços prestados.

A contribuinte, por ser uma das apresentadoras de telejornais mais conhecida do Brasil, é também constantemente contratada por diversas empresas para narrar ou ser locutora em vídeos institucionais, apresentar eventos, mediar debates, ministrar palestras, coordenar painéis, atuar como "Mestre de Cerimônia" em eventos de diversos tipos e, principalmente, ministrar o treinamento denominado "media training".

Os elementos de prova nos autos são concordantes e conclusivos e evidenciam claramente que os serviços contratados com a empresa Holograma Produções S/C Ltda., somente poderiam ser realizados pela Sra. Leilane Neubarth. Os Contratos de Locação de Serviços e Instrumentos Particulares de Contrato de Prestação de Serviço e Concessão de Imagem e Som de Sua Voz, juntado aos autos pela fiscalização, as notas fiscais de serviços e demais informações obtidas em procedimento de circularização, dão suporte à conclusão fiscal em relação à prestação de serviços personalíssimos pela contribuinte, consoante análise circunstanciada efetuada pela fiscalização no Termo de Verificação Fiscal. De fato, a escrituração fiscal/contábil da Holograma não traz qualquer registro de pagamentos a terceiros, auxiliares, técnicos de filmagem e produção etc, de modo a caracterizar a prestação de serviço por uma equipe da mencionada empresa, conforme postulado pela recorrente. Inexiste nos autos qualquer outro elemento de prova neste sentido.

Com efeito, os contratos somente foram celebrados com a empresa Holograma Produções S/C Ltda. para que os clientes pudessem ter em seus eventos a imagem e/ou a voz da conhecida apresentadora. Outro fato importante a ser contextualizado é a

participação da Sra. Leilane Neubarth Teixeira no Rali Granada-Dacar-1999, chamado de rali da morte. A jornalista participou como competidora, integrante da equipe BR Lubrax na categoria caminhão, ao mesmo tempo que cobria o evento para televisão. O relato desta experiência foi transformado em livro, intitulado "Faróis de Milha", Editora Objetiva. A publicação do livro rendeu à contribuinte, além dos direitos autorais, convites a ministrar palestras sobre sua participação no rali. Como já exposto no parágrafo anterior, as empresas, interessadas em ter sua presença em palestras contratavam a Holograma Produções S/C Ltda, sabendo, no entanto, que quem prestaria o serviço seria a Sra. Leilane Neubarth Teixeira.

Em adição ao exposto, a fiscalização constatou que o atual endereço da matriz e único estabelecimento da empresa Holograma é "Av. Dionízio Rocha, 538 parte, Parque Araruama, município de São João de Meriti/RJ", que coincide com o endereço do escritório de contabilidade e residência do procurador do contribuinte (procuração às fls. 942). As despesas de funcionamento desta empresa são mínimas quando comparadas a sua receita bruta. Além disto, há uma predominância absoluta de despesas com tributos — 89,64% em 2000, 90,80% em 2001 e 88,51% em 2002. As outras despesas referem-se ao pró-labore, INSS referente ao pró-labore, despesas gerais e despesas bancárias, conforme planilhas anexas (fls. 939 a 941). As citadas planilhas foram construídas a partir dos dados do Livro Diário da empresa (fls. 151 a 326) e a receita bruta retirada da DIPJ (fls. 50 a 132).

A omissão de rendimentos de natureza personalíssima não é matéria 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 contratos de prestação de serviços, procedimento rejeitado pelo fisco nos casos em que os serviços são considerados de natureza pessoal, realizados por um único profissional e, portanto, sujeitos à tributação das pessoas físicas. Os diversos lançamentos que trataram desta matéria, foram objeto de manifestações por Colegiados diversos deste Conselho, mantendo-se sempre a exação tributária.

De fato, no cerne da discussão 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 vênha 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 ns 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 1996, 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, o eminente Conselheiro concluiu 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, sendo contribuintes pessoas físicas as pessoas naturais que auferiram 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.

A respeito do 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, 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 nº 104-21954, de 18/10/2006; nº 104-21583, de 24/05/2006; e nº 104-22408, de 23/05/2007, sendo certo que em nenhum dos processos a que se referem os acórdãos houve a desconstituição ou desconsideração da pessoa jurídica, mas, tão-somente, a reclassificação da receita lançada como de pessoa jurídica para a pessoa física do efetivo prestador do serviço:

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, 3ª ed., Ed. Renovar, 1999, vol. 1, p.294).

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

- 1) o caráter interpretativo tem que ser 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.

Analisando os artigos 146 a 150 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999, já transcrito neste voto, o eminente Conselheiro conclui 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, 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.

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.

Cumpra ainda destacar o voto do Ministro Sepúlveda Pertence proferido por ocasião do julgamento da ADIN nº 605, acerca da lei interpretativa:

Para mim, no sistema brasileiro, lei interpretativa ou é inócua ou é lei nova.

Se é mera interpretação de lei preexistente e veicula — se isso é possível — a única interpretação admissível dessa lei preexistente, a lei interpretativa vale exatamente o que valer a interpretação que traduz, isto é, nada vale, porque, evidentemente, se é a única interpretação, ou não, a afirmação, no caso concreto, continuará entregue ao Poder Judiciário.

Se, no entanto, a título de lei interpretativa, a segunda lei extrapola da interpretação, é lei nova, que altera a lei antiga, modificando-a ou adicionando-lhe normas inexistentes. E assim há de ser examinada.

No que tange à descaracterização da pessoa jurídica, o i. Conselheiro Nelson Mallman conclui que:

Analisando este item, constata-se pelos elementos que compõem os autos que, ao contrário do argumento do litigante, a fiscalização não adotou procedimentos no sentido de efetivar a desconsideração jurídica da empresa Massa & Massa Ltda. em sede administrativa, mesmo porque, como já exaustivamente repetido em itens anteriores, a tributação em causa, com supedâneo no enquadramento legal consignado no auto de infração, mormente o preceituado no § 4º do art. 3º da Lei nº 7.713/88, e em face do disposto nos arts. 4º, 118 e 123 do CTN, independia de tal providência, bem como da descaracterização da escrita fiscal da pessoa jurídica citada; cabe acrescentar que não foi objeto de fiscalização a empresa referida, de forma que não subsistem as alegações relativas a lucros por ela distribuídos, e despesas e compras incorridas. Não há mais o que comentar ou fundamentar já que não houve a desconsideração jurídica das empresas em questão. O que houve foi o deslocamento de parte da receita lançada como de pessoa jurídica para a pessoa física.

Conforme assinalado na transcrição acima, em itens anteriores, no qual se analisou a relação entre a pessoa física do sócio e a pessoa jurídica, foram efetuadas as seguintes ponderações:

Com relação às alegações da existência formal da pessoa jurídica envolvida, cabe reforçar que a fiscalização não negou tal existência, bem como não houve a sua desconstituição, o que houve foi desconsideração dos atos jurídicos aparentes, ou seja, transferência dos rendimentos/receitas lançadas como que fossem da pessoa jurídica para a pessoa física envolvido, que é o beneficiário de fato.

Nem poderia ser diferente, já que o Instrumento Particular de Contrato de Prestação de Serviços para Realização de Programas de Televisão e Outras Avenças de fls. 62/71 e os Contratos de Parceria Para Divulgação Publicitária e Termo de Licença Onerosa de Uso de Imagem de fls. 72/194, firmados entre o suplicante e as empresas recebem a anuência/interveniência deste. Em última análise, é este ato que dá eficácia a cada contrato, porque somente o apresentador Carlos Roberto Massa, por ato de sua vontade, que pode dispor da sua imagem ou dos seus serviços. Vale dizer, que a pessoa jurídica Massa & Massa em questão

não tem poder para dispor sobre o objeto do contrato, em face de tratar-se de direitos da personalidade.

Não tenho dúvidas, que as cláusulas contratuais, esclarecem sem margem de erro que os serviços a serem prestados serão prestados pessoalmente pela pessoa física do apresentador Carlos Roberto Massa, de forma que não se pode negar que os valores pagos pelas empresas envolvidas, relativos ao trabalho pessoal do apresentador Carlos Roberto Massa, são rendimentos tributáveis na pessoa física.

Como, também, não tenho dúvidas, que o direito à imagem integra os direitos da personalidade e os rendimentos daí decorrentes, são de tributação na pessoa física.

É de se reforçar, que no caso em questão, o próprio apresentador Carlos Roberto Massa é o responsável pelo cumprimento do contrato, pois, sem ele nada feito, não há como outro sócio substituí-lo, até porque as cláusulas contratuais são nítidas neste sentido.

Assim, não se pode negar que os valores percebidos relativamente à prestação pessoal de tais serviços e relativos aos contratos em análise correspondem a rendimentos obtidos por profissional no exercício de sua função. Restou patente, pelas próprias cláusulas contratuais, a obrigatoriedade de que os serviços sejam executados de forma pessoal pelo profissional Carlos Roberto Massa. Não há espaço para que a contratada Massa & Massa cumpra a obrigação firmada no instrumento sem a presença pessoal do contribuinte. Não há como substituí-lo, pois a essência do contrato é que a execução dos serviços seja realizada somente pelo interveniente-anuente.

No presente caso, a matéria fática é a mesma: os contratos de prestação de serviços, as notas fiscais apresentadas e as diligências realizadas no curso da ação fiscal deixam claro que os serviços foram executados pela pessoa física do contribuinte, em caráter personalíssimo e individual. Os rendimentos provenientes da cessão do direito ao uso da imagem e execução de contrato de trabalho com natureza personalíssima, em caráter insubstituível, são rendimentos que devem ser tributadas na pessoa física do efetivo prestador do serviço.

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 de natureza personalíssima, não remanesce qualquer dúvida quanto a tributação dos rendimentos na declaração da pessoa física.

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

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

(..)

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

(...)

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

$$(\dots)$$

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 a 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, mas tão-somente de requalificar os fatos, para a correta identificação do sujeito passivo da obrigação tributária. Ao exigir o imposto do verdadeiro sujeito passivo o Fisco não está de modo algum desconsiderando a personalidade jurídica pela aplicação de norma antielisiva.

Não restam dúvidas 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), sobre a remuneração paga pelo contratante como contraprestação pelos serviços contratados.

De fato, a omissão de rendimentos de natureza personalíssima, atribuída ao 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, conseqüentemente, os rendimentos na pessoa física.

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, 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 imporia 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 fosse 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 dos tributos e contribuições Federal pagos pela empresa Holograma Produções S/C Ltda, CNPJ nº 01.049.035/0001-88, nos anos calendário de 2000 e 2001, fls. 939/941, antes da aplicação da multa de ofício e dos juros de mora.

Por outro lado, os descontos simplificados indicados nas respectivas declarações de ajuste anual dos anos-calendários de 2000 a 2002 (fls. 04/10) devem ser proporcional a 20% dos rendimentos tributáveis, até o limite máximo de R\$8.000,00, conforme determina a legislação tributária.

A contribuinte também declarou rendimentos tributáveis auferidos da Holograma Ltda, sendo certo que tais rendimentos estão contidos nos rendimentos lançados,

devendo ser excluídos da tributação sob pena de bi-tributação, prática vedada em nosso ordenamento jurídico. De fato, o *pró-labore* auferido pela contribuinte da empresa Holograma, especificados nas Declarações de Ajuste Anual, devem ser deduzidos da respectiva base de cálculo, tendo em vista a requalificação dos rendimentos da pessoa jurídica.

Por outro lado, desnecessária a prática de ato ilícito para que haja incidência da multa de ofício e juros de mora, já que basta o recolhimento insuficiente 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 com receita da empresa Holograma Produções S/C Ltda.

Para os argumentos de inconstitucionalidade apresentados pela defesa, lembro que a Súmula CARF nº 02 dispõe que este Órgão não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

No que se refere à omissão de rendimentos recebidos do Icatu Hartford Seguros S/A (item 002 do lançamento), nos anos-calendário de 2000 e 2001, nos montantes anuais de R\$10.800,00 e R\$8.584,06, respectivamente, verifica-se que a contribuinte não discute o recebimento dos valores, restringindo-se a alegar que o montante anual dos rendimentos auferidos estaria abaixo do limite de isenção. Contudo, mantida a infração indicada no item 001 do lançamento, forçoso concluir que há crédito tributário sobre os rendimentos auferidos a título de resgate de previdência privada. Se no julgamento do recurso o Colegiado acolher a tese da defesa, a base de cálculo remanescente (item 002 do lançamento) ficará abaixo do limite de isenção.

Em face ao exposto, dou provimento em parte ao recurso, para excluir da base de cálculo do lançamento o *pró-labore* auferido pelo autuado nos respectivos períodos, considerar o limite máximo do desconto simplificado e determinar a compensação dos tributos recolhidos na pessoa jurídica, devendo incidir a multa de ofício e os juros de mora somente sobre a diferença encontrada.

(assinado digitalmente)

José Raimundo Tosta Santos

Voto Vencedor

Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka, Redator Designado

Consoante se pôde extrair do bem elaborado relatório do Ilmo. Conselheiro Relator, trata-se de auto de infração lavrado em face da contribuinte, Leilane Neubarth Teixeira, em virtude da omissão de rendimentos da prestação de serviços recebidos de pessoas jurídicas, bem como rendimentos recebidos a título de resgate de contribuições de previdência privada e FAPI, também recebidos de pessoa jurídica.

Conforme se extrai do relato do Ilmo. Sr. Relator, verifica-se que a lavratura do auto de infração decorreu do entendimento, por parte da autoridade fiscal, de que os rendimentos recebidos pela pessoa jurídica, Holograma Produções S/C Ltda. ("Holograma"), na realidade teriam sido auferidos pela pessoa física da contribuinte, de maneira que as notas fiscais e os contratos estabelecidos entre a citada pessoa jurídica e os respectivos tomadores de serviços teriam por finalidade *"encobrir a verdadeira contratada, a Sra. Leilane Neubarth"*

Teixeira, ficando a verdadeira operação evidenciada pelo fato de que a própria contribuinte seria a única responsável pelo seu cumprimento.” (trecho do relatório elaborado pelo relator).

Nesse esteio, igualmente, foi proferida decisão pela DRJ julgando procedente o lançamento, *decisum* este que estava merecendo acolhida, também, por parte do Ilmo. Sr. Relator, José Raimundo Tosta Santos.

Expostos, brevemente, os fatos, entendo, com a devida vênia do Ilmo. Sr. Relator, que não mereça prosperar o auto de infração combatido, conforme passo a demonstrar.

Antes de adentrar nos aspectos específicos do caso em tela, contudo, parece ser oportuna uma digressão jurídica a respeito do tema, de notável importância no cenário jurídico e econômico que se apresenta, hodiernamente, em especial quando se trata de serviços de natureza artística, como sói ocorrer *in casu*.

Com efeito, a prática de constituição de sociedades para prestação de serviços de natureza personalíssima, em especial por artistas e desportistas, não constitui preocupação, no campo tributário, precipuamente, adstrita ao âmbito nacional, mas, igualmente, constitui notável importância internacionalmente.

Nesse sentido, consoante salienta Martin Jau, em artigo destinado ao tema, muito embora existam, no cenário mundial, práticas abusivas na constituição de sociedades para prestação dos referidos serviços (“Star company” ou “Rent-A-Start company”), em virtude de eventuais benefícios fiscais, especialmente nos casos de constituição de pessoa jurídica em paraísos fiscais, sem qualquer propósito negocial, em diversos casos a constituição de pessoas jurídicas atende a um propósito específico, sendo descabida a mera requalificação dos rendimentos (JAU, Martin. *Star companies in international tax law*. Disponível em http://www.schillerlegal.ch/tl_files/schillerlegal/images/Publikationen/Jau_Star_Companies.pdf, acesso em 20.11.2010).

As discussões atinentes ao tema, dada a dificuldade de seu tratamento, levou a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (“OCDE”), no que toca à redação de sua convenção-modelo para evitar a dupla tributação, a incluir um parágrafo específico em seu artigo 17, mais especificamente o parágrafo segundo, para abarcar as hipóteses de remuneração, pelos serviços artísticos ou de esportista, à pessoa jurídica.

Demonstrada a relevância da questão, inclusive em seara internacional, passa-se à análise específica do ordenamento jurídico interno, a fim de perquirir a possibilidade de constituição da sociedade Holograma Produções S/C no caso ora objeto de análise.

Nesse sentido, faz-se mister assinalar, em um primeiro momento, um aspecto de fundamental importância para a análise jurídica que irá se desenvolver em seguida, qual seja, o conceito de personalidade jurídica.

A este respeito, é preciso frisar que, de acordo com a orientação hoje dominante, representada pelo escólio de Antônio Carlos Rodrigues do Amaral, a personalidade jurídica constitui realidade criada juridicamente, estabelecida, portanto, em estrita consonância com as regras gerais e abstratas deste campo do conhecimento (AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. *et. al.*) Apontamentos sobre a Desconsideração da Personalidade Jurídica e os Serviços de Natureza Intelectual. In: ANAN JR., Pedro *et. al.*). *Prestação de Serviços*

Este aspecto específico, pois, constitui notável importância no exame dos casos concretos, eis que, como se observa na prática, e no presente caso não é diferente, a simples natureza do serviço prestado, seja artístico ou outros considerados de natureza personalíssima, afigura-se como único elemento analisado pela fiscalização para a requalificação dos rendimentos na pessoa física daquele que os presta pessoalmente, sem que se leve em consideração outros aspectos juridicamente indispensáveis.

Feita esta breve ressalva, de caráter introdutório, entendo que se deva recorrer ao texto da Constituição, com o propósito específico de verificar, desta sorte, os princípios e regras que norteiam a constituição e funcionamento das pessoas jurídicas.

Efetivamente, verifica-se, do texto constitucional, que o princípio da livre iniciativa e, bem assim, da liberdade de empresa, é alçado ao *status* de direito fundamental do contribuinte, ressaltando o constituinte originário, por duas oportunidades, a estrita observância ao referido preceito (art. 1º, IV e art. 170, *caput* da Constituição).

Assim é que, sob o prisma constitucional, em um primeiro momento, não se pode apontar qualquer vedação à constituição de sociedades para a prestação de serviços de caráter personalíssimo.

O Código Civil pátrio, por sua vez, acolheu expressamente os fundamentos reproduzidos supra, estatuinto, em seu artigo 981, que “*celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados*”, não estabelecendo, assim,

qualquer requisito, notadamente no que toca à prestação de serviços de caráter personalíssimo, para que se atribua personalidade jurídica à sociedade.

Aliás, muito pelo contrário. Analisando-se os termos do Código Civil, mais especificamente no que atine ao seu art. 966, parágrafo único, extrai-se que o legislador, como salienta Gustavo Tepedino, inclusive, previu expressamente a possibilidade de prestação de serviços intelectuais, supostamente de caráter personalíssimo, por pessoas jurídicas, ressalvando, apenas, que, via de regra, sua prestação não seria considerada elemento de empresa (TEPEDINO, Gustavo. Sociedade prestadora de serviços intelectuais: qualificação das atividades privadas no âmbito do Direito Tributário. In: TEPEDINO, Gustavo. *Temas de Direito Civil*, Tomo III. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, pp. 100-101).

Em razão de sua importância para a análise do presente caso, entendo oportuno trazer à baila referido dispositivo, *verbis*:

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

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

Com fundamento em tais premissas, pois, verifica-se que no campo do direito civil, previamente objeto de análise, não há qualquer óbice à constituição de sociedades para prestação de serviços de caráter personalíssimo, ressalvando-se, apenas, as hipóteses em que o Fisco logre comprovar, à luz de uma minuciosa análise dos fatos, a ocorrência de simulação, na forma do art. 149 do CTN, no tocante à celebração do contrato social, evidenciando, em provas firmes e robustas, a inexistência de *affectio societatis* no caso concreto, isto é, ausência de comunhão de esforços para um objeto comum, na forma como requerido pelo art. 981 do CC/02.

Vale ressaltar, no que toca a este aspecto, que resta insuficiente, para a determinação de sujeito passivo diverso, a aplicação da regra do art. 50 do Código Civil pátrio, como preconiza parte da doutrina, servindo referido dispositivo, apenas, como norte para a aplicação da regra do art. 149, VII, do CTN. E isto porque referido dispositivo legal, conquanto insuficiente para determinar a sujeição passiva no campo tributário, tarefa atribuída expressamente à lei complementar pelo art. 146, III, “a” da CF/88, igualmente se reporta a um espectro maior de casos, não se referindo, pois, necessariamente às hipóteses em que a constituição da pessoa jurídica deriva de ato simulado, mas àquelas em que, durante sua existência jurídica, se verificar, por parte de seus sócios, desvio da finalidade prevista no contrato social ou confusão patrimonial.

Além dos limites impostos pela legislação cível, analisada em conjunto com o Código Tributário Nacional, igualmente não se pode olvidar que o princípio da livre iniciativa encontra limites constitucionais na valorização do trabalho humano.

Nesse sentido, retomando o teor da Carta Magna, observa-se, nos já citados artigos 1º, IV e, bem assim, no próprio art. 170, *caput* da Constituição, que o constituinte originário, ao garantir como fundamento da República Federativa do Brasil e da própria ordem econômica a livre iniciativa, impôs, ao mesmo tempo, a necessidade da valorização do trabalho humano. Confira-se:

“Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...) IV - **os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa**;

(...)

Art. 170. A ordem econômica, **fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa**, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:” (grifou-se).

De fato, como se percebe, o constituinte, ao elencar os princípios norteadores da ordem econômica e, da mesma maneira, ao dispor a respeito dos fundamentos da República, houve por bem conferir idêntico *status* hierárquico aos preceitos em referência, imprimindo, destarte, como autêntico limite constitucional à livre iniciativa, assim, a valorização do trabalho humano.

Da exegese proposta decorre, desta feita, que a interpretação dos limites impostos ao exercício da livre iniciativa, em consonância com o texto da Lei Maior, esbarram nos princípios atinentes ao resguardo do direito do trabalhador, mormente nos casos em que configurada relação empregatícia.

Reconhece-se, portanto, já no texto da Lei Maior, por inferência, a desigualdade econômica entre empregador e empregado, estabelecendo, a partir desta premissa, a necessária observância pelo empresário, no exercício de sua livre iniciativa e da sua liberdade de empresa, dos direitos do trabalhador.

Por esta razão precípua, assim, sendo certo que a legislação confere, de maneira ampla, a tutela ao princípio da livre iniciativa, afigurando-se possível a organização de pessoas jurídicas para a prestação de serviços de natureza personalíssima, cumpriria à fiscalização, com esboço na norma contida no art. 149, VII do CTN, demonstrar que a constituição de sociedade, no caso em tela, teve por finalidade dissimular relação de emprego entre o sócio desta última e o tomador dos serviços, aplicando, destarte, para os fins tributários, o princípio da primazia da realidade, encartado no texto da Consolidação das Leis do Trabalho, em seu art. 6º.

Consoante salienta Alexandre Luiz M. do Rêgo Monteiro, contudo, para a comprovação da existência de vínculo empregatício em caráter *incidenter tantum*, de acordo com o texto do art. 3º da CLT, não basta “*apenas a comprovação da relação de pessoalidade, (...) mas, sim, a cabal demonstração da ocorrência dos demais requisitos que pudessem descaracterizar a prestação dos serviços por meio de pessoas jurídicas*”, a saber, a não eventualidade, subordinação e remuneração mediante salário (Op. cit., p. 242).

A verificação, assim, da existência conjunta dos elementos previstos pelo art. 3º da CLT, permite ao Fisco, com arrimo no princípio da primazia da realidade, considerar em caráter incidental a existência de vínculo empregatício que, em virtude especificamente do seu aspecto pessoal, já citado, impede que a tributação recaia sobre a pessoa jurídica ensejando, destarte, a aplicação do art. 149 do CTN.

À guisa de todo o exposto, pois, pode-se concluir, em uma análise sistemática do ordenamento jurídico, que o Código Tributário Nacional, mais especificamente em seu art. 149, VII, admite o lançamento tributário, em hipóteses como a presente, desde que explicitamente demonstrado, pelo Fisco, (i) o caráter simulado do contrato de sociedade celebrado entre os sócios, especificamente destacando a inexistência de *affectio societatis* entre os sócios ou acionistas, ou, de outro modo, (ii) a configuração de vínculo empregatício à luz do

princípio da primazia da realidade, forma específica de simulação albergada no campo do direito do trabalho.

É preciso observar, a este respeito, que a constituição de pessoas jurídicas para a prestação de serviços artísticos, em diversos casos, constitui legítimo propósito negocial, consoante lembram Dick Molenaar, jurista holandês especialista no tema, e Harald Grams, em *bulletin* publicado em conjunto pela International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD).

Segundo demonstram os citados autores, especialmente nos casos de artistas de renomada fama, as despesas podem chegar a aproximadamente 70% da remuneração do artista, as quais poderiam ser divididas (i) no pagamento de comissão para agentes e empresários, (ii) gastos com a produção do evento, tais como pagamento de vôos, viagens locais, hospedagem, seguros, valores estes que são incrementados em direta proporção com a fama do artista; e, por fim (iii) despesas indiretas com consultores, advogados, empregados (*staff*), dentre inúmeros outros gastos (MOLENAAR, Dick (*et. al.*). Rent-A-Star – the purpose of article 17(2) of the OECD Model. In: *International Bureau of Fiscal Documentation Bulletin*, vol. 56, number 10. Amsterdam: IBFD, oct/2002, p. 506), o que demonstra, conclusivamente, o descabimento da requalificação dos rendimentos em toda e qualquer hipótese.

Com fundamento em todo o exposto, cumpre mover para a análise do caso vertente, para o fim de aferir a legitimidade de atribuição dos rendimentos à pessoa física da Recorrente.

A este respeito, com a devida vênia do *decisum* guerreado, entendo inexistir fundamento para a requalificação dos rendimentos no caso vertente.

Com efeito, compulsando-se os termos do contrato social de Holograma Produções S/C Ltda., mais precisamente em sua quinta alteração, acostado aos autos às fls. 78/83, observa-se que o seu objeto é a “*prestação de serviços e produções e criações jornalísticas, videográficas, filmagens, edição de textos e tudo mais que for afim*”, tal como se extrai do relatório.

Sob este prisma, verifica-se que, ao contrário do aduzido pela decisão *a quo*, os rendimentos auferidos por Holograma Produções S/C Ltda., atribuídos à Recorrente em sua pessoa física, recebidos da TV Globo Ltda. e demais pessoas jurídicas tomadoras de serviços, constituem objeto da pessoa jurídica.

Nesse sentido, conforme já aduzido anteriormente, a legislação cível não veda a constituição de pessoas jurídicas para a prestação de serviços intelectuais, consoante se verifica do texto do art. 966, parágrafo único do Código Civil, apenas ressaltando que referidas sociedades não se amoldam ao conceito de empresário, uma vez que, via de regra, não organizam os fatores de produção objetivando o lucro.

O que efetivamente importa, assim, para a aferição da regularidade da constituição da sociedade é a verificação da existência de *affectio societatis* entre os sócios, demonstrando haver, de fato, uma comunhão de interesses, seja quais forem, para a prestação de determinada atividade social. No presente caso, portanto, não havendo a fiscalização demonstrado, de forma ineludível, o caráter simulado do contrato social, não há que se falar em tributação na pessoa da Recorrente.

Ressalte-se, sob este diapasão, que a existência de legítima *affectio societatis* concernente à repartição dos frutos obtidos pela prestação de serviços por parte da sociedade é manifesta na presente hipótese, na medida em que houve distribuição proporcional dos lucros, de maneira que não se poderia falar em requalificação dos rendimentos na pessoa física.

Movendo-se à aferição de vínculo empregatício, apto a permitir o deslocamento da tributação da sociedade para a Recorrente, igualmente tenho para mim que não resta verificada *in casu*, haja vista que a fiscalização não logrou comprovar a existência cumulativa de subordinação, pessoalidade, não eventualidade e onerosidade do serviço prestado pela Recorrente.

De fato, analisando-se, primeiramente, os contratos celebrados junto à TV Globo Ltda., muito embora tenham as partes optado por firmar que a prestação dos serviços elencados no contrato seria feita de maneira personalíssima pela Recorrente, disso não decorre, necessariamente, qualquer relação de emprego entre as partes, mesmo porque cláusulas como a presente são comuns em contratos de prestação de serviços desta natureza, não possuindo quaisquer outras consequências jurídicas distintas daquelas capitulada pelo art. 249 do Código Civil e pela própria lei que regulamenta a atividade dos artistas (Lei n.º 6.533/78).

Além disso, consoante relatado, não houve exclusividade na prestação de serviços por parte da pessoa jurídica à TV Globo Ltda., na medida em que referida pessoa jurídica teria prestado serviços para mais de 30 empresas no período entre 2000 e 2002, o que reforça a inexistência de vínculo empregatício, na hipótese.

Aliás, o próprio auto de infração reforça a inexistência de vínculo empregatício, na medida em que não capitulou, como infração, a ocorrência de omissão de rendimentos com vínculo empregatício, mas, de outra sorte, simples omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas que se revestiriam de um suposto caráter personalíssimo.

Analisando-se, nesta linha, os requisitos necessários à formação da relação de emprego, verifica-se, já de pronto, que a fiscalização não logrou comprovar a existência de habitualidade, ou não eventualidade, dos serviços prestados pela Recorrente. Efetivamente, não se deve confundir a existência de cláusula de exclusividade, vedando o fornecimento de serviços semelhantes aos concorrentes da locatária, com a habitualidade necessária à formação do vínculo laboral, que exige, ainda, regularidade na prestação laboral, seja diariamente, seja, ainda, em intervalos ordenados, como estabelece a jurisprudência trabalhista (vide: TST, 1ª Turma, AIRR n. 208240-92.2005.5.17.0010, relator Ministro Waldir Oliveira da Costa, j. em 19/05/2010).

Nos contratos analisados, firmados com a TV Globo, principalmente, muito embora tenha restado clara a intenção da exclusividade na prestação dos serviços por parte da Recorrente, não houve a demonstração da habitualidade necessária à relação de emprego, não logrando o Fisco comprovar a existência de subordinação jurídica da Recorrente.

No tocante ao estabelecimento do caráter personalíssimo da prestação, contudo, cumpre reiterar que possui efeitos simplesmente cíveis, adstritos aos efeitos capitulados pelo art. 249 do Código Civil para o caso de descumprimento.

Em virtude de tais fatos, portanto, ausente a precisa demonstração de cumprimento dos requisitos elencados pelo art. 3º da CLT, não há como se entender presente qualquer vínculo empregatício. A corroborar tal assertiva, cumpre observar que a própria fiscalização, ao lavrar o auto de infração combatido, optou por descrever, no campo das

infrações, que se tratava de omissão de rendimentos sem vínculo empregatício, o que faz cair por terra, por mais este motivo, o auto de infração em referência.

Por todas as razões já longamente expostas, tenho para mim que deva ser dado provimento ao recurso da contribuinte, eis que, de fato, não há qualquer óbice à tributação dos rendimentos decorrentes de serviços personalíssimos na pessoa jurídica. Feitas tais considerações, tenho por prejudicadas as demais alegações da contribuinte, eis que acolhida a sua pretensão no tocante ao item da infração ora aferido.

Eis os motivos pelos quais voto no sentido DAR provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA

Redator designado

Declaração de Voto

Trata-se de questão complexa e de relevância, qual seja o tratamento tributário de prestação de serviço personalíssimo por pessoa jurídica, respeitando-se a remuneração dos sócios nos percentuais. Para tratamento do caso, o analisarei em partes.

Quanto à regularidade da constituição da Pessoa Jurídica e à compatibilidade da sociedade, entendo que elas tenham o condão de afastar uma multa qualificada por dolo. O que se está discutindo aqui é a possibilidade de tributação de serviço personalíssimo por pessoa jurídica, antes da Lei nº 11.196, de 2005. Em não sendo possível, tratar-se-á de situação de erro.

Quanto possibilidade de tributação por pessoa jurídica de serviços personalíssimos, entendo que, com a legislação à época vigente, era impossível.

Quanto ao recebimento de valores pelo outro sócio, entendo que isso seja possível sem alterar a natureza personalíssima do serviço prestado pela recorrente. Com efeito, trata-se de uma opção (permitida pelo sistema jurídico, tomada pelo contribuinte e não discutida pelo fisco) de esse outro sócio tributar seu serviço (não personalíssimo) na PJ.

Quanto à alegação de que a homologação tácita de valores declarados pela recorrente e pela pessoa jurídica implicaria uma mudança de critério jurídico, ao se lavrar auto de infração, entendo que ela não se aplica, pois quem cala não consente, apenas cala e, com isso, eventualmente perde a oportunidade de falar em sentido contrário.

Quanto à retroatividade da Lei 11.196, de 2005, – não se trata de lex mitior, nem de lei interpretativa, mas de alteração regime, porque o operador deôntico foi alterado de proibido para obrigatório.

Entendo, outrossim, que a receita total registrada pela PJ deveria ser proporcionalmente, no percentual do lucro entregue à recorrente, reclassificada como rendimento de PF, e os tributos recolhidos pela PJ deverão ser aproveitados proporcionalmente para a quitação dos tributos devidos pela PF.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos