



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

Processo n° 18471.001255/2005-21
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2101-002.623 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de julho de 2013
Matéria IRPF
Recorrente RENATO MATTOS MACHADO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002

NULIDADE DO LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. Incabível o alegado cerceamento do direito de defesa quando a decisão de primeiro grau analisa todas as questões suscitadas pelo impugnante.

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. O simples fato de a relação contratual ter sido formalmente estabelecida em nome da pessoa jurídica não a torna contribuinte.

APLICAÇÃO DE LEI SUPERVENIENTE AO FATO GERADOR. AUSÊNCIA DE CARÁTER INTERPRETATIVO - Inaplicável o art. 129 da Lei n°. 11.196, de 2005, a fatos geradores pretéritos, uma vez que dito dispositivo legal não possui natureza interpretativa, mas sim instituiu um novo regime de tributação. Igualmente incabível a retroatividade benigna prevista no inciso II, art. 106, do CTN, pois o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. Os descontos simplificados indicados nas respectivas declarações de ajuste anual dos anos-calendário de 2000 a 2002 devem ser proporcionais aos rendimentos tributáveis, até o limite máximo de R\$8.000,00, devendo, ainda, serem excluídos o *pró-labore* tributado nos mesmos períodos, pois referem-se aos rendimentos omitidos, tributados no lançamento em exame.

IMPOSTO DEVIDO - MULTA DE OFÍCIO - BASE DE CÁLCULO - Na apuração do imposto devido, em procedimento de ofício, devem ser considerados os impostos efetivamente pagos, ainda que por pessoa diversa e

sob outra denominação, devendo incidir multa e juros sobre o crédito tributário assim apurado. Incabível relegar essa matéria para apreciação no pedido de restituição ou de compensação de pagamento a maior.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares argüidas e, no mérito, por maioria de votos, dar 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 relativos aos valores levados a tributação no Auto de Infração, devendo incidir a multa de ofício e os juros de mora somente sobre a diferença encontrada. Vencidos os Conselheiros Atílio Pitarelli e Alice Grecchi, que davam provimento.

(assinado digitalmente)

José Raimundo Tosta Santos – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Alice Grecchi, Atílio Pitarelli, José Raimundo Tosta Santos, Núbia Matos Moura e Rubens Maurício Carvalho. Ausente, justificadamente, a Conselheira Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti. 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 13-21.598, proferido pela 3ª Turma da DRJ Rio de Janeiro II (fls. 1.022/1.038), que julgou, por unanimidade de votos, procedente o auto de infração.

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

DA AUTUAÇÃO

Trata o presente processo de lançamento de ofício de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF), referente aos anos-calendário de 2000, 2001 e 2002, consubstanciado no Auto de Infração às fls. 916 a 922.

2. O valor lançado inclui imposto suplementar de R\$539.328,31, multa proporcional de ofício no valor de R\$404.496,23, e acréscimos moratórios calculados até a data da lavratura.

3. A descrição dos fatos e o enquadramento legal encontram-se detalhados no Auto de Infração e Termo de Verificação Fiscal às fls. 923 a 970, versando sobre a seguinte infração:

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

Dos Serviços de Natureza Personalíssima

4. A infração trata de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, decorrentes de serviços de natureza personalíssima, em que, de acordo com o termo de verificação fiscal, a fiscalização apurou omissão de rendimentos das fontes pagadoras discriminadas na tabela à fl. 963.

5. Aduz a fiscalização que o contribuinte teria utilizado a sua empresa Ópera Vídeo Produções Artísticas e Jornalísticas Ltda (Ópera Vídeo) 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 14,80% a 15,32%, conforme tabela à fl. 966. Assim sendo, os valores recebidos pela Ópera Vídeo, discriminados na tabela à fl. 963, foram lançados de ofício, pela fiscalização, na pessoa física do contribuinte como omissão de rendimentos.

6. Para os autuantes, o que chamaria a atenção nos contratos firmados entre as contratantes e a Ópera Vídeo (fl. 965) seria a tentativa de encobrir o verdadeiro contratado, o Sr. Renato Machado, ficando a verdadeira operação evidenciada pelo fato de que o próprio contribuinte seria o único responsável pelo seu cumprimento, na qualidade de jornalista/apresentador/repórter e enólogo, sendo que, nos casos em que não teria sido assinado contrato, as características da Ópera Vídeo, as discriminações dos serviços nas notas fiscais emitidas, as correspondências das empresas contratantes em resposta às circularizações realizadas pela fiscalização, bem como o contexto profissional e pessoal do contribuinte, deixariam claro que os serviços foram e somente poderiam ter sido prestados por ele.

7. Os autuantes esclarecem, ainda, que o contribuinte tem 95% de participação na Ópera Vídeo e que o outro sócio, o Sr. Sebastião Lacerda, é editor e não poderia, portanto, prestar serviços exigidos nos contratos e/ou discriminados em notas fiscais de serviços.

DA IMPUGNAÇÃO

8. Cientificado do Auto de Infração em 01/12/2005 (fl. 986), o contribuinte protocolizou impugnação em 23/12/2005 (fls. 987 a 1012), em que apresenta as seguintes razões.

9. Afirma, inicialmente, que é tempestiva a impugnação.

10. Reconhece ser incontroverso que constituiu, juntamente com outro sócio, a sociedade profissional Ópera Vídeo 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 Ópera Vídeo sempre teve como objeto a *"prestação de serviços de produções e criações artísticas, cinematográficas, jornalísticas e culturais, direção de programas e filmes, gravações videográficas, fonográficas, audiovisuais, vídeo cassete e dublagens e mixagens, assessoria promocional e releases, agenciamento de turismo e de modelos, tudo para: televisão, rádio, cinema, teatro, associações, empresas estatais ou particulares e pessoas físicas, podendo, ainda, contratar e empresariar artistas e pessoal técnico destinado a serviços de sua produção ou de terceiro e tudo mais que for afim..."*

11. Alega que em todas as prestações de serviços, a contratada foi sempre a Ópera Vídeo, 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.

12. Com base no art. 114 da Constituição Federal (CF) e decisões da Justiça Federal, entende que a autoridade fiscal é impossibilitada de presumir a existência de vínculo entre o impugnante e as contratantes sob pena de invasão de competência privativa da justiça do trabalho.

13. O contribuinte não contesta o fato de que os serviços foram prestados pela Ópera Vídeo 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.

14. 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.

15. 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 nº 252/2005 na referida lei, alegando, adicionalmente, que o STJ já teria posição firmada no sentido de que a exposição de motivos de ato normativo é determinante para a sua interpretação. Destarte, com base no art. 106, inc. I, do Código Tributário Nacional — CTN (Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966), o qual determina que a lei interpretativa aplica-se a fatos pretéritos, alega que o art. 129 da lei nº 11.196/2005, aplica-se aos serviços prestados pela Ópera Vídeo nos anos-calendário de 2000 a 2002.

16. No que se refere à profissão de jornalista, o 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 personalidade, como também ocorreria com outras profissões, como arquitetura, medicina, advocacia, psicologia, etc.

17. 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 Ópera Vídeo, 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 pelo impugnante, não podendo os rendimentos da empresa serem deslocados para a pessoa física do impugnante.

18. 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 ópera Vídeo não podem ser atribuídos ao impugnante.

19. 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 Ópera Vídeo, posto que a lei complementar em questão não está regulamentada.

20. 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 Ópera Vídeo.

21. 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 nº 100/03; art. 148 da IN MPS/SRP nº 03/05). Por conseguinte, citando o art. 129 da Lei nº 11.196/05 e o art. 100, inc. I e parágrafo único, do CTN, bem como entendimento de Marco Aurélio Greco, entende que não pode ser acusado de ter realizado ato ilícito, com imposição de penalidade, não havendo a possibilidade de imposição de juros nem de multa.

22. Ao final, diante do que expõe, requer o cancelamento total do Auto de Infração.

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. 1.043/1.076) 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, deveriam ser tributados como se de pessoa física fossem, o artigo 129 da Lei nº 11.196/05 transmudou o modal deôntico de proibido para permitido. Em conclusão o recorrente postula que:

a) a autoridade fiscal invade competência exclusiva da Justiça do Trabalho ao lavrar auto de infração supondo a existência de relação de trabalho em relação pactuada de forma diversa;

b) não procede o entendimento da DECISÃO de que os rendimentos decorrentes dos serviços profissionais personalíssimos, ainda que prestados por pessoas jurídicas, deveriam ser tributados como se de pessoa física fossem;

c) por esse motivo, também não procede o argumento de que o art. 129 da Lei nº 11.196/05 seria inovador;

d) o art. 129 da Lei nº 11.196/05 objetivou dar a adequada interpretação ao art. 55 da Lei nº 9.430/96, evitando que houvesse qualquer dúvida quanto à aplicação deste dispositivo às pessoas jurídicas que prestam serviços profissionais personalíssimos;

e) ademais, não há dúvida de que o referido artigo tem caráter interpretativo porque ele apenas expressou entendimento que já se extraía da legislação em vigor na época da sua publicação;

f) tratando-se de dispositivo legal interpretativo, o art. 129 da Lei nº 11.196/05 aplica-se a fatos anteriores à sua edição, como determina o art. 106, I, do CTN;

g) mesmo que se admitisse que, antes da edição do art. 129 da Lei nº 11.196/05, os rendimentos decorrentes dos serviços profissionais personalíssimos, ainda que prestados por pessoas jurídicas, deveriam ser tributados como se de pessoa física fossem, o referido artigo também se aplicaria ao caso concreto, nos termos do art. 106, II, a, do CTN, pois a legislação deixou de considerar infração o não-recolhimento do IRPF pelo sócio, no caso de sua pessoa jurídica ser contratada para a prestação desses serviços;

h) o § 4º do art. 3º da Lei nº 7.713/88 não é aplicável ao caso, uma vez que o referido dispositivo representa apenas e tão-somente a consagração do princípio da universalidade da tributação dos rendimentos e ganhos de capital de pessoas físicas, e não uma chancela para que os rendimentos recebidos

em razão de contrato por pessoa jurídica regularmente constituída possam ser tributados na pessoa física dos sócios;

i) da mesma forma, não cabe a aplicação do art. 123 do CTN, pois o objetivo desse dispositivo é impedir a oposição, à Fazenda Pública, de convenções particulares relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, e não a previsão de formas de prestação de serviços;

j) a lei tributária brasileira não pode ser interpretada segundo critérios econômicos, pois o sistema tributário brasileiro rege-se pelo princípio da estrita legalidade (arts. 150, I, da CF/88 e arts. 97 e 108 do CTN), fato comprovado pela necessidade de edição do parágrafo único do art. 116 do CTN, o qual, à falta de lei que o regule, não é aplicável;

k) por conseguinte, é descabido o deslocamento dos rendimentos decorrentes de contratos de prestação de serviços artísticos de ÓPERA para o RECORRENTE;

l) ainda que fosse válido o referido deslocamento, somente seria exigível do RECORRENTE a diferença de IRPF apurada após a dedução dos tributos federais já pagos por ÓPERA sobre os mesmos rendimentos;

m) sobre a diferença de IRPF exigível do RECORRENTE não seriam devidos juros e/ou multa de ofício, seja por aplicação do parágrafo único do art. 100 do CTN, seja porque não houve prática de ato ilícito.

Em reforço às questões suscitadas pela defesa, foi apresentado aditivo ao recurso voluntário, onde se acresce pedido para que se reconheça a nulidade da decisão recorrida, que analisou apenas o argumento quanto à necessidade de aplicar-se, retroativamente, o artigo 129 da Lei nº 11.196/2005, em razão de sua natureza interpretativa (art. 106, I, CTN), deixando de apreciar a mesma questão sob o argumento em face ao princípio da retroatividade benigna posto no artigo 106, inciso II, alínea "a", do Código Tributário Nacional. Entende a defesa 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, considerando que todas as declarações e recolhimentos efetuados pela Ópera Vídeo, durante 17 anos, foram homologadas, de forma que a alteração de interpretação somente poderá ser aplicada para os períodos futuros. Argüido, também, que o recorrente (jornalista/repórter/apresentador) e seu sócio, Sr. Sebastião Lacerda (editor), exercem atividades compatíveis com o objeto social da empresa Ópera Vídeo Ltda, sendo que todas as matérias, entrevistas e apresentações realizadas pelo primeiro eram e são editadas e organizadas pelo segundo. Juntado aos autos Opinião Legal de eminente jurista acerca da atuação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Raimundo Tosta Santos

O recurso atende os requisitos de admissibilidade.

Inicialmente, rejeito a preliminar de nulidade da decisão de primeiro grau, em face da inexistência do alegado cerceamento do direito de defesa. Ao sustentar o caráter interpretativo do artigo 129 da Lei nº 11.196, de 2005, às fls. 997/999, em sede de impugnação, o contribuinte argumentou, tão-somente, aplicar-se ao caso a norma prevista no artigo 106, I, do CTN. A decisão recorrida não compartilha do mesmo entendimento e, com fundamentos que estão em consonância com recentes decisões deste Conselho, afastou o pleito do contribuinte.

No que tange à invasão pela Administração Tributária de competência privativa da Justiça do Trabalho para reconhecimento de relação de trabalho, em momento algum a fiscalização fez tal assertiva, eis que a infração atribuída ao contribuinte foi capitulada como “Omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, decorrente da prestação de serviços de natureza personalíssima, sem vínculo empregatício”. Portanto, a alegação de que o Fisco teria pressuposto a existência de vínculo empregatício é estranha aos autos. Ademais, para fins tributários – no caso tratado no estrito limite destes autos – é irrelevante se os rendimentos objeto da autuação decorrem de trabalho com ou sem vínculo empregatício.

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

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

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

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

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

2. O agente fiscal do INSS exerce ato de competência própria quando expede notificação de lançamento referente a contribuições devidas sobre pagamentos efetuados a autônomos,

por considerá-los empregados, podendo chegar a conclusões diversas daquelas adotadas pelo contribuinte.

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

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

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

4. *Recurso improvido."*

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

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

Contribuições Sociais Previdenciárias. Período de apuração: 01/05/1996 a 31/12/1998. PREVIDÊNCIA. CUSTEIO. COMPETÊNCIA DO ÓRGÃO PREVIDENCIÁRIO PARA O LANÇAMENTO. RELAÇÃO EMPREGATÍCIA. CONFIGURAÇÃO DE AUTÔNOMOS COMO SEGURADO EMPREGADO. O Auditor Fiscal da Previdência Social - no exercício de atividade vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, art. 142, CTN - ao constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I, do caput do art. 9º, RPS, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado art. 229, § 2º, do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999, Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/99. PRAZO DECADENCIAL PARA LANÇAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS É DE 10 ANOS. O prazo para constituição do crédito previdenciário é de 10 anos, conforme previsto no art. 45 da Lei n.º 8.212/1991. RECLAMATÓRIA TRABALHISTA. ACORDO HOMOLOGADO. COISA JULGADA MATERIAL. IMPOSSIBILIDADE DE REDISSCUSSÃO PELA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. Os acordos homologados pela Justiça do Trabalho fazem coisa julgada material, conforme previsto no art. 269, inciso III do CPC. Uma vez transitando em julgado, a rediscussão da matéria somente é possível mediante ação rescisória. PAT. Integra o salário de contribuição a parcela "in natura" recebida em desacordo com os programas de alimentação aprovados pelo

Ministério do Trabalho, nos termos da Lei nº 6.321/76. Recurso Voluntário Negado.” (Segundo Conselho de Contribuintes, 5ª Câmara, Recurso Voluntário n.º 244.161, relator Conselheiro Manoel Coelho Arruda Jr., sessão de 04.06.2008)

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

Os fatos descritos no Termo de Verificação Fiscal às fls. 923/970 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 Ópera Vídeo Ltda), não merecem qualquer reparo.

A Ópera Vídeo Produções Artísticas e Jornalísticas Ltda ME celebrou diversos contratos que, em resumo, estabelece a locação dos serviços profissionais do Sr. Renato Mattos Machado. 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 personalíssimos, pois apenas o Sr. Renato Machado, em caráter pessoal e insubstituível, é que poderia prestar os serviços para a TV Globo ou para qualquer outra empresa contratante dos seus serviços. De fato, não há na empresa Ópera Vídeo outro profissional com a mesma qualificação para prestar os serviços. Tais circunstâncias repelem quaisquer aproximações da referida empresa com a natureza jurídica das sociedades civis. 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 impossibilidade de outro ser designado para o seu lugar, mesmo em situações excepcionais, até porque outro não há para substituí-lo, nem há registro de contratação de qualquer profissional para esse fim. Contudo, cabe repisar, a Ópera Vídeo não é uma sociedade civil de profissão legalmente regulamentada, conforme indicam os seus atos constitutivos e alterações posteriores, às fls. 24/34, a seguir transcrito, sendo irrelevante a formação profissional dos sócios que a compõe:

SEGUNDA - A sociedade ora constituída terá por objeto a prestação de serviços de produções e criações artísticas, cinematográficas, jornalísticas e culturais, direção de programas e filmes, gravações videográficas, fonográficas, audiovisuais, vídeo cassete e filmes, fotografias, edições de textos e imagens, sonoplastia, dublagens e mixagens, assessoria promocional e releases, agenciamento de turismo e de modelos, tudo para: televisão, rádio, cinema, teatro, associações, empresas estatais ou partitulares e pessoas físicas, podendo, ainda, contratar e empresariar artistas e pessoal técnico destinado a serviços de sua produção ou de terceiros e tudo mais a que for afim.

Ademais, é sintomático o fato da empresa em sua Declaração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, relativo ao ano de 2000 (fl. 59-verso), informar que o Sr. Sebastião Lacerda não auferiu nenhum tipo de rendimento da PJ. O mesmo ocorre nas DIPJ dos anos de 2001 e 2002 (fls. 71-verso e 89-verso). Ou seja, se o sócio Sebastião Lacerda trabalhou na empresa nos períodos a que se refere o lançamento em exame, não recebeu nenhum centavo pelo labor. As referidas DIPJ

somente informam distribuição de lucros/dividendos e pagamento de pró-labore ao Sr. Renato Machado.

Cabe acrescentar que o contribuinte é também um profundo conhecedor de vinhos, afirmação comprovada pelo fato de ser ele contratado pela Globosat Programadora Ltda. para atuar como repórter e roteirista do programa intitulado "Reserva Especial". Mais uma vez, a divulgação de sua imagem e voz, neste caso aliada aos seus conhecimentos sobre vinhos, proporcionam ao Sr. Renato, prestar serviços a outras empresas, principalmente ministrando palestras e escrevendo artigos sobre o assunto para publicações especializadas. Como já exposto no parágrafo anterior, as empresas interessadas em ter sua presença em palestras ou ter seus artigos em suas publicações, contratavam a Ópera Vídeo Produções Artísticas e Jornalísticas Ltda, sabendo, no entanto, que quem prestaria o serviço seria o Sr. Renato Mattos Machado.

As despesas de funcionamento desta empresa são mínimas quando comparadas a sua receita bruta. Praticamente só existem despesas com tributos. As outras despesas referem-se ao pró-labore, INSS referente ao pró-labore e despesas bancárias, conforme planilhas anexas (fls. 976 a 978). As citadas planilhas foram construídas a partir dos dados do Livro Diário da empresa (fls. 106 a 268) e a receita bruta retirada da DIPJ (fls. 49 a 91), consoante dados resumidos no quadro demonstrativo ao final da fl. 925.

Em resposta à intimação para apresentar os Recibos de Pagamentos de Autônomos e Notas Fiscais que comprovem os pagamentos a terceiros (fls. 887/889), a Ópera Vídeo Ltda *esclarece que na dependência do tipo de serviço executado eram utilizados os serviços de terceiros que davam apoio à execução dos serviços para os quais foi contratada a Ópera Vídeo Produções Artísticas e Jornalísticas, porém, os pagamentos eram feitos diretamente no local e em moeda corrente. Tendo em vista o tempo já transcorrido e pelas atividades executadas os recibos dos respectivos pagamentos não foram localizados. Quanto ao Livro de Registro de Empregados e os comprovantes de recolhimento de INSS e FGTS, informa que deixou de proceder aos respectivos registros. A fiscalização constatou, mediante exame do livro Diário da empresa Ópera Vídeo Ltda., que não houve escrituração de pagamento a empregados/funcionários.*

O Sr. Renato Mattos Machado, conhecido nacionalmente como Renato Machado, à época dos fatos, era o principal apresentador do telejornal "BOM DIA BRASIL", além de apresentar eventualmente o "JORNAL NACIONAL", e outros telejornais exibidos pela TV Globo. O primeiro pode ser considerado o mais importante telejornal matutino do Brasil e o segundo o mais importante telejornal do Brasil, ambos com uma audiência extraordinária. Assim, o Sr. Renato Machado, por ser um dos apresentadores de televisão mais conhecidos do Brasil, é constantemente contratado por diversas empresas para narrar ou ser locutor em vídeos institucionais, apresentar eventos, mediar debates, ministrar palestras, coordenar painéis e principalmente atuar como "Mestre de Cerimônia" em eventos de diversos tipos. Das 32 empresas relacionadas às fls. 930/931, somente foram apresentados os contratos de prestação de serviços celebrados com a empresa Ópera Vídeo Produções Artísticas e Jornalísticas Ltda de 5 empresas (incluindo-se o da TV Globo), sendo evidente que, somente o Sr. Renato Machado poderia prestar os serviços contratados, tendo em vista que as empresas somente contrataram a Ópera Vídeo Produções Artísticas e Jornalísticas Ltda. para que pudessem ter em seus eventos a figura, a imagem e/ou a voz do "âncora" do telejornal "Bom Dia Brasil". Da mesma forma, nas prestações dos serviços decorrentes de contratos verbais, as

informações extraídas das notas fiscais apontam invariavelmente a pessoa do Sr. Renato Machado como apresentador, tradutor, mediador, mestre de cerimônia etc.

No que tange à alegação da empresa no sentido de ter utilizado serviços de terceiros, cabe salientar que além de não ter sido apresentado qualquer comprovante destas despesas, na escrituração do Livro Diário da empresa Ópera Vídeo Produções Artísticas e Jornalísticas Ltda. não há registro de pagamentos a terceiros, nem há elementos de prova nos autos a evidenciar a prestação de serviço por qualquer outro profissional. De fato, a escrituração fiscal/contábil da Ópera Vídeo 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. Também inexistem nos autos qualquer outro elemento de prova neste sentido. Constatou-se, inclusive, que a DIPJ apresentada pela empresa Ópera Vídeo, o sócio Sebastião Lacerda não auferiu pró-labore nem lucros ou dividendos nos anos-calendário de 2000, 2001 e 2002 (fls. 59-verso, 70-verso, 89-verso), período ao qual se reporta o lançamento em tela.

No Termo de Verificação Fiscal, a partir da fl. 934 deste processo, a fiscalização examina minuciosamente cada prestação de serviço, afastando definitivamente qualquer dúvida acerca do caráter personalíssimo da contratação: os elementos de prova nos autos são concordantes e conclusivos e evidenciam claramente que os serviços contratados somente poderiam ser realizados pelo Sr. Renato Machado. No contrato da TV Globo (fls. 890 a 897 e 904 a 911) os serviços seriam prestados unicamente pelo interveniente (Renato Machado), havendo previsão expressa de 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. De fato, as notas fiscais emitidas pela empresa Ópera Vídeo Produções Artísticas e Jornalísticas Ltda ME, em nome da TV Globo Ltda, trazem as seguintes discriminações dos serviços: "*Serviços de repórter especial prestados por Renato Machado em* " (NFs nº 370, 373, 376, 381, 384, 388, 392, 398, 402, 406, 411, 421 e 425, fls. 821 a 836 e 867), "*Remuneração por serviços prestados de apresentação no mês ..., conforme contrato*" (NFs nº 455, 460, 467, 472, 484, 497, 500, 009, 026, 031, 037 e 045, fls. 842 a 860), além de outras discriminações semelhantes, que demonstram o caráter personalíssimo dos serviços prestados.

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

peças 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 vênua para transcrever os abalizados fundamentos explanados no Acórdão de nº 106-22.725, com os quais concordo, acerca da legislação pertinente a essa matéria:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 2º O imposto será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 85 (Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, art. 2º).

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

I – as pessoas jurídicas (Capítulo I);

II – as empresas individuais (Capítulo II);

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 1º São empresas individuais:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 219. A base de cálculo do imposto, determinada segundo a lei vigente na data de ocorrência do fato gerador, é o lucro real

(Subtítulo III), presumido (Subtítulo IV) ou arbitrado (Subtítulo V), correspondente ao período de apuração (Lei nº 5.172, de 1966, arts. 44, 104 e 144, Lei nº 9.891, de 1995, art. 26, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).

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

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

Decreto-Lei nº 2.397, de 1987

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Note-se que, com a combinação das regras do art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995 com o art. 55 da Lei nº 9.430, de 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 auferirem rendimentos e proventos diversos, que não sejam produto do exercício regular de atividade comercial ou especulativa de lucro, como rendimentos do trabalho assalariado, exercício individual de profissão, prestação de serviços não comerciais etc.

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 acrescer 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.

Nesse ponto, vale lembrar que a Lei nº 7.713, de 1988, é clara ao trazer em seu art. 3º, § 4º, que “a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte, por qualquer forma e a qualquer título”. Nessa linha de entendimento, o Código Tributário Nacional estabelece em seus artigos 114, 116, 118 e 123, *in verbis*:

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

(...)

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

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

(...)

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

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

II – dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos;

(...)

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

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 na pessoa física que, tendo relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador, é o contribuinte, sujeito ao regime de tributação próprio das pessoas físicas. 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, até porque a constituição de empresa para contratar serviços a serem prestados exclusivamente por determinada pessoa física, à época dos fatos, não caracterizava elisão fiscal, pela simples razão de que não era lícito tal procedimento, o que afasta o requisito fundamental da elisão – a licitude da conduta. Neste sentido, confira-se o entendimento

manifestado pelo i. Conselheiro José Ribamar Barros Penha, relator do Acórdão nº 104-14.244. Confira-se:

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

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

(...)

A fundamentação do lançamento nos dispositivos das Leis nº7.713, de 1988, nº 8.134, de 1990, como acima transcrito, corresponde à tributação dos rendimentos percebidos por pessoa física como produto do trabalho prestado individual e pessoalmente.

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. Os elementos de prova nos autos (contratos de prestação de serviços, notas fiscais e declarações dos contratantes) são cristalinos a esse respeito.

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, o 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. O modal deôntico continua a ser proibido para o período ao qual se reporta o lançamento.

A alegada violação ao artigo 146 do CTN não se constata no presente lançamento. Não há nos autos qualquer elemento de prova da manifestação da Administração Tributária acerca da forma de tributação realizada pela pessoa física Renato Mattos Machado, em momento anterior ao lançamento em exame, razão pela qual não se pode atribuir qualquer alteração ou mudança de entendimento em relação aos rendimentos de natureza personalíssima. Se o argumento utilizado pelo recorrente estivesse correto, a homologação tácita, prevista no artigo 150, § 4º, geraria efeito não só para o fato gerador que ultrapassou os cinco anos sem ser

homologado expressamente, como também para os fatos geradores posteriores até a data da apuração da infração, que serviria apenas para advertir o contribuinte em relação aos fatos geradores futuros. Se não há ato geral ou específico (em processo de consulta) da administração tributária validando determinado procedimento, não há se falar em mudança/alteração de entendimento. A Fazenda Nacional, a rigor, foi punida pelo decurso do tempo, decorrente da própria inércia, nos termos do artigo 150 CTN, já que somente pode exercer o seu poder/dever de fiscalizar o contribuinte pelos últimos cinco exercícios:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

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 e a pessoa física do sócio 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. Primeiro, 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 impor 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 Ópera Vídeo Produções Artísticas e Jornalísticas Ltda CNPJ nº 31.938.517/0001-50, nos anos calendário de 2000 a 2002, fls. 976/978, 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-calendário 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.

O contribuinte também declarou rendimentos tributáveis auferidos da Ópera Vídeo 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 pelo contribuinte da empresa Opera Vídeo, 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 falta de previsão legal, não se acolhe o pleito da recorrente quanto à correção dos tributos pagos pela empresa Ópera Vídeo Ltda., do mês do recolhimento até o mês do vencimento da obrigação consignada neste auto de infração, até por que os rendimentos auferidos de pessoa jurídica por pessoa física estão sujeitos à antecipação do IRPF.

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 na empresa Ópera Vídeo 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.

Em face ao exposto, rejeito as preliminares suscitadas, e, no mérito, 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 relativos aos valores levados a tributação no Auto de Infração, devendo incidir a multa de ofício e os juros de mora somente sobre a diferença encontrada.

(assinado digitalmente)

José Raimundo Tosta Santos



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento autenticado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001. Corresponde à fé pública do servidor, referente à igualdade entre as imagens digitalizadas e os respectivos documentos ORIGINAIS.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por JOSE RAIMUNDO TOSTA SANTOS em 15/08/2013 14:31:56.

Documento autenticado digitalmente por JOSE RAIMUNDO TOSTA SANTOS em 19/08/2013.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 13/08/2018.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP13.0818.10277.LORL

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:

7D2F34D093490C5BC2BD352B8746627FAD85ED4E