



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

Processo nº 19311.000752/2010-75
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-002.330 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de fevereiro de 2014
Matéria IRRF
Recorrente AGROPECUÁRIA SANTA BARBARA XINGUARA SA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Exercício: 2007, 2008, 2009

IRRF. VEDAÇÃO À EQUIPARAÇÃO DE PESSOA FÍSICA A PESSOA JURÍDICA.

Há que se diferenciar a desconsideração da personalidade jurídica das hipóteses de vedação à equiparação entre pessoa física e pessoa jurídica. O § 2º do art. 150 do RIR/1999 estabelece uma vedação aos profissionais de profissão regulamentada de constituírem pessoas jurídicas.

IRPF. JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar. No mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Nathalia Mesquita Ceia e Guilherme Barranco de Souza (Suplente convocado), que deram provimento parcial ao recurso para excluir os juros de mora incidentes sobre a multa. Fez sustentação oral pelo Contribuinte o Dr. Marcelo Terzini Perez, OAB/SP 306.080.

Assinado Digitalmente
Eduardo Tadeu Farah – Relator

Assinado Digitalmente

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente), Eduardo Tadeu Farah, Guilherme Barranco de Souza (Suplente Convocado), Nathalia Mesquita Ceia, Walter Reinaldo Falcao Lima (Suplente Convocado), Odmir Fernandes (Suplente Convocado). Ausente, Justificadamente, o Conselheiro Gustavo Lian Haddad. Presente aos Julgamentos o Procurador da Fazenda Nacional, Dr. Jules Michelet Pereira Queiroz e Silva.

Relatório

Trata o presente processo de lançamento de ofício relativo ao Imposto Sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), anos-calendário 2006 a 2008, consubstanciado no Auto de Infração, fls. 1156/1174, pelo qual se exige o pagamento do crédito tributário total no valor de R\$ 8.367.878,47.

A fiscalização apurou existência de pagamentos de remunerações a beneficiários, sujeitos à retenção na fonte, sem que tais retenções tenham sido feitas, confessadas em DCTFs, recolhidas ou parceladas. O Auto de Infração lavrado, relativo ao IRRFFonte, compreendeu os seguintes valores:

<i>Histórico</i>	<i>Cód.Receita-DARF</i>	<i>Valor</i>
<i>Multa Exigida Isoladamente (Passível de Redução)</i>	<i>6380</i>	<i>6.178.080,49</i>
<i>Juros de Mora Exigidos Isoladamente</i>	<i>6583</i>	<i>2.189.797,98</i>
<i>Valor do Crédito Tributário Apurado</i>		<i>8.367.878,47</i>
<i>(Oito milhões, trezentos e sessenta e sete mil, oitocentos e setenta e oito reais e quarenta e sete centavos)</i>		

Cientificada do lançamento, a interessada apresentou tempestivamente Impugnação, alegando, conforme se extrai do relatório de primeira instância, *verbis*:

Inicialmente, atesta a tempestividade da defesa e, após breve resumo dos fatos, aponta como parcela não litigiosa do auto de infração aquela atinente à Multa isolada e aos Juros de Mora Isolados, devidos pela falta de retenção do imposto nas seguintes situações:

pagamentos a pessoas físicas de alugueis de fazendas; e

pagamentos a pessoas físicas, relativos à correção pelo índice IGP-M, do preço de imóveis adquiridos pela impugnante.

Na sequência, protesta pela nulidade do auto de infração, na parcela litigiosa, diante do “vício de fundamentação que compromete toda sua validade, pois cerceia o direito de defesa da IMPUGNANTE, que não dispõe de elementos claros para a elaboração de sua defesa”.

Alega que a fiscalização deixou de identificar claramente o embasamento legal para a desconsideração da personalidade das pessoas jurídicas prestadoras dos serviços, regularmente

constituídas, a despeito de mencionar fatos, os quais, supostamente, formariam a convicção de terem sido prestadas por pessoas físicas as atividades desempenhadas, de modo a permitir a invalidação dos contratos firmados pela impugnante.

Acusa que o auto de infração invoca o art. 150, § 2º, incisos I e II, do RIR/99, para desenquadrar as firmas individuais como pessoas jurídicas, mas tais incisos trazem diversas hipóteses de atividades, não tendo sido indicado no lançamento em quais dessas hipóteses se enquadrariam os serviços prestados à impugnante, inviabilizando a defesa.

Também, diz não terem sido expressos os fundamentos que sustentariam eventual relação direta de prestação de serviços entre a impugnante e quaisquer das pessoas físicas, sequer tendo sido informado quem seria o suposto tomador desses serviços, como se verifica do seguinte excerto do auto de infração:

“40. Os rendimentos das firmas individuais foram oriundos, quase que exclusivamente, dos pagamentos deste contribuinte, ou no máximo, dos pagamentos das demais empresas do grupo. Tal colocação tem relevância quando fica evidenciado que a constituição de pessoas jurídicas, firmas individuais, no mesmo endereço do próprio escritório administrativo, o foi para atender exclusivamente o grupo.” (Grifos da IMPUGNANTE)

Conclui que a ausência de descrição detalhada dos fatos acarreta a nulidade do lançamento. Fundamenta-se no art. 10, incisos III e IV, do Decreto nº 70.235, de 1972, bem como na jurisprudência.

No mérito, passa a discorrer sobre o caráter empresarial dos serviços prestados à impugnante.

Nesse mister, busca os dizeres do art. 150, § 2º, incisos I e II, do RIR/99, tomado como fundamento na imputação fiscal, segundo os quais as empresas individuais devem ser equiparadas a pessoas jurídicas, para fins de apuração do imposto de renda, desde que a atividade da firma individual não esteja listada nos incisos citados do § 2º do dispositivo, quando os rendimentos decorrentes devem ser tributados de acordo com as regras aplicáveis às pessoas físicas.

Com relação às profissões, ocupações e prestação de serviços não comerciais, a que se refere o art. 150, § 2º, inciso II, do RIR/99, alega a impugnante que, com o advento da Lei nº 154/47, não mais existe a exceção à equiparação da pessoa jurídica, quando a pessoa física exerce atividade sem finalidades comerciais, consoante Acórdão CSRF/01-04.835, constando tal dispositivo por equívoco do texto do RIR/99.

Já, no que concerne às profissões de médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas, a que se refere o art. 150, § 2º, inciso I, do RIR/99, alega que tal dispositivo tão pouco se aplica, ao

presente caso, como exceção à equiparação de empresários individuais a pessoas jurídicas, “porque as atividades que tais profissionais desempenham não possuem caráter comercial”.

Ainda, argumenta que os prestadores de serviços à impugnante não se enquadram em nenhum dos incisos do § 2º, do art. 150, do RIR/99, mas sim nos incisos I e II do § 1º do mesmo dispositivo legal, caracterizando-se como empresas individuais, equiparadas a pessoas jurídicas. Em suas palavras:

“5.18. Dispõe o art. 146, do RIR/99:

“Art. 146. São contribuintes do imposto de renda 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).” (Grifos da IMPUGNANTE)

5.19. Mais adiante, no art. 150, o RIR/99 equipara as empresas individuais às pessoas jurídicas, nos seguintes termos:

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

§ 1º São empresas individuais:

I – as firmas individuais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, §, 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”);”

5.20. Os serviços prestados pelas empresas individuais, assim como pelas duas sociedades, ADEMIR e NOROESTE, são sim de caráter empresarial, não se enquadrando na regulamentação dos prestadores de serviços profissionais.

5.21. Não há no AI qualquer indício que permita ao fisco afirmar que a prestação de serviços das empresas individuais e das sociedades em questão não se enquadram nas hipóteses dos incisos I e II do § 1º do art. 150 do RIR/99. De fato, todos os requisitos do inciso II estão presentes nas prestações de serviços realizadas, quais sejam: (i) as pessoas físicas exploraram habitual e profissionalmente, (ii) atividade econômica de natureza civil ou comercial, (iii) com o fim especulativo de lucro, e (iv) mediante venda, a terceiros, de serviços.

5.22. Presentes todas essas características, é necessário que se equipare a empresa individual prestadora de serviços a pessoa jurídica. É o que defende o acórdão nº 107-06121, da 7ª Câmara do antigo 1º Conselho de Contribuintes (“CC”), atual 1ª Seção do CARF: (...).”

Ainda nessa linha, cita as Soluções de Consulta RFB nº 107, de 03/07/2001, e nº 86, de 29/08/2008, bem como o art. 129 da Lei nº 11.196, de 21/11/2005, segundo o qual “os serviços prestados “em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços” sujeitam-se tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas”.

Em outra frente de defesa, alega a impossibilidade da desconsideração da personalidade jurídica das empresas individuais e sociedades prestadoras de serviços.

Diz que os rendimentos auferidos pelas pessoas jurídicas em decorrência dos contratos firmados não podem ser deslocados para as pessoas físicas, sob pena de ofensa ao art. 43 do CTN e ao princípio contábil da entidade. E continua, em suas palavras:

“6.8. O sistema de direito positivo brasileiro é formado por princípios de rigidez e de estrita legalidade, no que concerne às relações de poder. Assim, não se admite que o Poder Público imponha obrigações aos cidadãos, notadamente financeiras, exceto se inequivocadamente autorizadas por lei, em sentido estrito, ou Medida Provisória (CF/88, art. 5º, II, e 150, I).

6.9. O CTN, em seu art. 97, estabelece que somente ato de natureza legislativa pode instituir ou majorar tributo, ou definir o respectivo fato gerador, sujeito passivo e correspondente base de cálculo.

6.10. Por sua vez, o art. 108 do CTN veda a adoção da analogia com o objetivo de justificar cobrança de tributo não previsto em lei.

6.11. O direito positivo brasileiro não admite a tese de que a lei tributária pode ou deve ser interpretada segundo critérios econômicos.

6.12. Tanto é assim que as autoridades fiscais confessaram publicamente que a legislação em vigor não lhes oferecia instrumentos suficientes para impedir os “planejamentos fiscais” lícitos e levaram ao Congresso a promulgar a Lei Complementar nº 104/2001, que alterou o CTN, mediante a introdução de parágrafo único ao art. 116, do seguinte teor: (...).

6.13. Ocorre que o referido dispositivo não é auto-aplicável, já que ele próprio faz menção à necessidade de uma lei ordinária para que passe a ter aplicação.

6.14. Nesse sentido, confira-se o entendimento de MARCO AURÉLIO GRECO: (...).

6.15. A regulamentação da LC nº 104/2001 chegou a ser objeto dos arts. 13 e seguintes da Medida Provisória (MP) nº 66, de 29.08.2002, que:

previa que poderiam ser desconsiderados, para fins tributários, os negócios jurídicos realizados com falta de propósito negocial ou abuso de forma;

definia os requisitos para a caracterização da falta de propósito negocial e do abuso de forma;

estabelecia rito administrativo especial para a desconsideração, assegurando ao contribuinte a oportunidade de defesa prévia.

6.16. A Exposição de Motivos do Ministro da Fazenda explicitava que os atos e negócios definidos na MP nº 66/02 “embora lícitos”, buscariam “tratamento tributário mais favorecido”.

6.17. Todavia, os arts. 13 a 19 da MP nº 66/02 não foram convertidos em lei (apenas parte da MP nº 66/02 foi convertida na Lei nº 10.637, de 30.12.2002).

6.18. Não tendo os arts. 13 e 14 da MP nº 66/02 sido convertidos em lei, tem-se que a eventual economia tributária auferida em razão da opção por determinado modelo lícito de operação não é suficiente, por falta de previsão legal, para que essa operação seja considerada ilegítima.”

Cita jurisprudência e conclui que o fisco não dispõe de fundamento legal para desconsiderar a personalidade jurídica das duas sociedades que prestaram serviços à impugnante, quais sejam, ADEMIR e NOROESTE, razão pela qual os contratos celebrados também não podem ser desconsiderados.

Encerra requerendo a nulidade em relação à parte litigiosa “por falta de descrição dos fatos relativos à matéria tributável, e por falta de identificação da disposição legal infringida”. E, caso seja superada, requer a improcedência do auto de infração e o cancelamento da exigência fiscal.

Às fls. 1258/1261 consta o Termo de Transferência do crédito tributário não impugnado para o processo nº 16151.000014/2011-09.

A 4ª Turma da DRJ em Campinas/SP julgou integralmente procedente o lançamento, consubstanciado nas ementas abaixo transcritas:

Multa Isolada e Juros Isolados. Falta de Retenção do Imposto de Renda Retido na Fonte incidente sobre “Pagamentos diretamente a Beneficiários Pessoas Físicas. Matéria Não Impugnada.

Consolida-se administrativamente o lançamento e opera-se a preclusão processual quando não apresentados argumentos de defesa em relação à matéria autuada.

Nulidade.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Cerceamento do Direito de Defesa.

Inexiste ofensa ao princípio da ampla defesa quando o contribuinte demonstra ter pleno conhecimento dos fatos imputados pela fiscalização, bem como da legislação tributária aplicável, exercendo seu direito de defesa de forma ampla na impugnação.

Multa Isolada e Juros Isolados. Falta de Retenção do Imposto de Renda Retido na Fonte incidente sobre “Pagamentos indiretamente a Beneficiários Pessoas Físicas, através de Pessoas Jurídicas”.

Verificadas circunstâncias impeditivas à equiparação da pessoa física à pessoa jurídica, na condição de empresa individual; bem como verificada a inexistência de fato da pessoa jurídica constituída na forma de sociedade regular, porque unipessoal, tendo sido confirmada a prestação dos serviços contratados com tais empresas, bem como o correspondente pagamento, correta é a reclassificação da receita assim auferida como rendimentos atribuídos indiretamente à pessoa física de seus sócios, sujeitos à retenção pela respectiva fonte pagadora.

Constatada a falta da retenção do imposto pela fonte pagadora, após a data fixada para entrega da declaração de ajuste anual das pessoas físicas beneficiárias dos rendimentos, serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora isolados, calculados desde a data prevista para recolhimento do imposto que deveria ter sido retido até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual.

Lançamento Procedente

Intimada da decisão de primeira instância em 15/05/2012 (fl. 1384-pdf), Agropecuária Santa Barbara Xinguara S/A apresenta Recurso Voluntário em 14/06/2012 (fls. 1385-pdf e seguintes), sustentando, essencialmente, os mesmos argumentos defendidos em sua Impugnação, sobretudo:

3. A NULIDADE DO AI

(...)

3.2. Duas são as causas da nulidade do AI:

(i) deixar de indicar um fundamento legal que permitiria a atribuição dos rendimentos decorrentes dos serviços prestados pelas pessoas jurídicas regularmente constituídas aos seus quotistas pessoas físicas; e

(ii) não apontar a qual(is) das várias hipóteses "de serviços profissionais listados no art. 150, § 2º, I e II, do RIR/99 os serviços prestados pelas quatro firmas individuais identificadas se refeririam.

(...)

3.7. Ao deixar de indicar um fundamento legal para a exigência tributária, a autoridade fiscal autuante descumpriu o preceito

legal disposto no inciso IV, do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 06.03.1972, que enumera os requisitos absolutamente essenciais dos autos de infração. Por essa razão deve ser declarado nulo o AI.

(...)

4. O CARÁTER EMPRESARIAL DOS SERVIÇOS PRESTADOS À RECORRENTE

4.1. O AI invoca o art. 150, § 2º, incisos I e II do RIR/99 para sustentar que as quatro firmas individuais que prestaram serviços para a RECORRENTE não poderiam ser equiparadas a pessoas jurídicas.

(...)

A base legal do inciso II acima é o art. 6º, alínea "b", do Decreto-Lei nº 5.844, de 23.09.1943. Contudo, a alínea "b", do art. 6º, foi suprimida pelo art. 1º, da Lei nº 154, de 25.11.1947. Dessa forma, conclui-se que o inciso II, do § 2º, do art. 150 do RIR/99 foi inserido incorretamente na sua composição, já que tal inciso não mais existe no ordenamento jurídico brasileiro.

4.7. Com o advento da Lei nº 154/47, não mais existe a exceção à equiparação da pessoa jurídica quando a pessoa física exerce atividade sem finalidades comerciais.

(...)

É que a fundamentação legal a que se reporta a letra "b", do § 2º, do Art. 127, do Decreto nº 1.041/1994 (RIR/94), encontra-se suprimida da legislação do imposto de renda por força do Art. 1º da Lei n. 154, de 25.11.1947, que suprimiu a letra "b", do art. 6º do Decreto-Lei n. 5.844 de 23.09.1943.

(...)

Como se vê, com o advento da Lei nº 154/1947, deixou de existir a exceção à equiparação da pessoa jurídica prevista para as empresas individuais que exploram as chamadas profissões ou atividades não regulamentadas, nestas incluída a prestação de serviços tidos não comerciais, ainda que realizados sem o concurso de empregados.

(...)

4.12. Em seguida, veja-se o disposto no inciso I, do § 2º do art. 150 do RIR/99.

(...)

4.14. O inciso I tem como objetivo impedir que pessoas físicas, prestadoras de serviços intelectuais e científicos, como, por exemplo, advogados, engenheiros, contadores, etc, sejam equiparados a pessoas jurídicas. Isso porque as atividades que tais profissionais desempenham não possuem caráter comercial.

4.15. Ocorre que as pessoas jurídicas prestadoras de serviços à RECORRENTE, identificadas acima (item 2.2.), não se

enquadram em nenhum dos demais incisos do § 2º do art. 150 do RIR/99.

(...)

4.18. Os serviços prestados pelas empresas individuais, assim como pelas duas sociedades, ADEMIR e NOROESTE, têm caráter empresarial, não se enquadrando na regulamentação dos prestadores de serviços profissionais.

(...)

4.23. Diante disso, ainda que se considere, indevidamente, que os serviços prestados por essas sociedades à RECORRENTE seriam de caráter intelectual, como pretende o AI, tais serviços sujeitam-se obrigatoriamente, para fins fiscais e previdenciários, à legislação aplicável às pessoas jurídicas.

4.28. É importante ressaltar que a RECORRENTE nunca sustentou que o art. 129 da Lei nº 11.196/05, acima transcrito, aplicar-se-ia também às quatro firmas individuais que prestaram serviços a ela. Como demonstrado nos itens anteriores, tais serviços devem ser considerados como prestados por pessoas jurídicas por outras razões, autônomas.

4.29. Para as sociedades ADEMIR e NOROESTE, contudo, caso se adote o entendimento, a nosso ver equivocado, de que os serviços prestados por essas duas sociedades teriam natureza intelectual, típica das profissões legalmente regulamentadas, não há dúvida da aplicação do art. 129.

5. A IMPOSSIBILIDADE DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA DAS EMPRESAS INDIVIDUAIS E DAS SOCIEDADES PRESTADORAS DE SERVIÇOS

(...)

5.8. Assim, os rendimentos auferidos pelas pessoas jurídicas não podem ser deslocados para as pessoas físicas, sob pena de ofensa ao art. 43 do CTN e à legislação que reconhece a personalidade tributária das sociedades prestadoras de serviços.

(...)

5.19. Não tendo os arts. 13 e 14 da MP nº 66/02 sido convertidos em lei, tem-se que a eventual economia tributária auferida em razão da opção por determinado modelo lícito de operação não é suficiente, por falta de previsão legal, para que essa operação seja considerada ilegítima.

(...)

5.26. Nesse sentido, reforça-se o entendimento de que não cabe à autoridade fiscal desconstituir atos que foram praticados pelos contribuintes com a observância da lei. No caso da RECORRENTE, tal impossibilidade reflete-se no fato de que o

fiscal autuante não citou sequer um artigo para fundamentar a despersonalização das sociedades ADEMIR e NOROESTE.

(...)

6. A EXIGÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO

6.1. Por último, não há fundamento legal para exigência de juros de mora - seja apurada com base na taxa SELIC, seja apurada por meio da utilização do percentual de 1% ao mês - sobre multa de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro EDUARDO TADEU FARAH, Relator

O recurso é tempestivo e reúne os requisitos de admissibilidade.

Cuida o presente processo de Auto de Infração relativo à Multa Isolada e aos Juros Isolados, em razão da falta de retenção ou recolhimento do IRRF após o prazo fixado, relativamente aos anos-calendário 2006 a 2008.

De plano, cumpre esclarecer que a matéria ora em controvérsia está restrita à alegação de impossibilidade da desconsideração da personalidade jurídica das empresas individuais e das sociedades prestadoras de serviços, bem como à incidência dos juros sobre a multa de ofício, conforme se extrai do Recurso Voluntário.

Antes de se entrar no mérito da questão, cumpre examinar, de antemão, a preliminar levantada pela suplicante.

Em seu Recurso Voluntário alega a contribuinte, preliminarmente, que seu direito de defesa fora cerceado no procedimento fiscal, pois o auto de infração deixou de indicar um fundamento legal que permitiu a atribuição dos rendimentos decorrentes dos serviços prestados pelas pessoas jurídicas aos seus quotistas pessoas físicas. Argumenta, ainda, que a fiscalização não apontou quais das várias hipóteses de serviços profissionais listados no § 2º dos incisos I e II do art. 150 do RIR/1999 que embasaram a exigência.

De plano, aqui se rechaça a alegação de nulidade acima, visto que se observa do Auto de infração, constante às fls. 1175/1215, que são mencionados os dispositivos legais infringidos e, ainda que não minuciosamente especificados, o conteúdo da autuação está detalhado no Termo Conclusivo da Ação Fiscal, fls. 1156/1174, conforme se depreende das análises dos demonstrativos e planilhas fls. 1144/1155.

Além do mais, compulsando-se o Termo Conclusivo da Ação Fiscal, fl. 1168, verifica-se que a autoridade fiscal transcreveu o inciso I e II do art. 150 do RIR/1999, indicando quais são as atividades vedadas pela lei para fins de caracterização de pessoas físicas como pessoas jurídicas e/ou empresas individuais.

Com efeito, a Câmara Superior de Recursos Fiscais possui entendimento sedimentado de que para declarar nulidade do Auto de Infração é necessário que tanto a

fundamentação legal quanto os fatos narrados estejam em desacordo com o caso concreto, conforme decisão que aqui transcrevo:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL — DESCRIÇÃO DOS FATOS E CAPITULAÇÃO LEGAL — IMPRECISÃO — CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA — NULIDADE — PROCESSO REFLEXIVO — DECORRÊNCIA PROCESSUAL

Tendo a peça impositiva procedido à perfeita descrição dos fatos, possibilita ao contribuinte seu amplo direito de defesa, ainda mais que ele foi exercido em sua plenitude. A capitulação legal, cuja precisão foi prejudicada pela generalidade, mas com perfeito enquadramento do tipo fiscal, não conduzindo à efetiva confusão nos argumentos de defesa, não é suficiente para provocar a nulidade do lançamento. Sendo processo reflexivo, pelo princípio da decorrência processual, é de se adotar a mesma decisão prolatada no processo principal. (Acórdão: CSRF/01- 04.779. Relator (a): José Carlos Passuello. Sessão: 01/12/2003).

Para haver a nulidade completa do lançamento é necessário ainda que a suposta falha prejudique, efetivamente, o contribuinte de exercer sua defesa. A despeito do suposto defeito apontado no AI, verifica-se que a contribuinte ao questionar a autuação, tanto em sua Impugnação quanto em seu Recurso Voluntário, demonstrou ter pleno conhecimento da matéria consubstanciada no Auto de Infração, transcrevendo, inclusive, inúmeras jurisprudências.

Pelo exposto, não merece ser acolhida a suscitada preliminar de nulidade, uma vez que o auto de infração atacado descreve a contento os fatos que levaram ao lançamento tributário.

Quanto ao mérito, alega a contribuinte que os serviços foram prestados na forma de empresas individuais, equiparadas a pessoas jurídicas, conforme incisos I e II do § 1º do art. 150 do RIR/1999, portanto, os prestadores não se enquadram em nenhum dos incisos do § 2º do citado dispositivo legal, como incorretamente procedeu a fiscalização. Ademais, desde a edição da Lei nº 154/1947, não mais existia a exceção contida no inciso II do § 2º do art. 150 do RIR/1999. Por fim, afirma que à época dos fatos vigiam as regras do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, as quais permitem a equiparação da pessoa física à pessoa jurídica, independentemente do caráter personalíssimo ou não da atividade exercida.

Pois bem, analisando detidamente os autos, mais precisamente o Termo Conclusivo da Ação Fiscal, fls. 1156/1174, verifica-se que o procedimento de fiscalização, que culminou na autuação da recorrente, apontou as seguintes ocorrências:

Imposto de Renda Retido na Fonte

20. As verificações fiscais quanto a este tributo constatarem a existência de pagamentos de remunerações a beneficiários, sujeitos à retenção na fonte, sem que tais retenções tenham sido feitas, confessadas em DCTFs, recolhidas e ou parceladas.

(...)

38. *As remunerações pagas aos quatro primeiros nomes (Márcia, Kátia, Raul e Antonio) foram através de firmas individuais, as quais, conforme análise nas Declarações de Informações Econômico-Fiscais - DIPJ, dos anos-calendário em que os serviços foram prestados, confirma-se que os serviços foram executados diretamente pelos próprios, sem a utilização de funcionários registrados e ou o auxílio de terceirizados.*

39. *As firmas individuais foram constituídas com capital irrisório, todas no mesmo endereço, qual seja: Avenida Afonso Pena, nº 867 - Conjunto 2220 - Centro - Belo Horizonte / MG, CEP. 30130-905, curiosamente o mesmo endereço do Escritório Administrativo em Belo Horizonte, conforme se verifica nas cláusulas dos contratos que tratam da remuneração, local onde os pagamentos mensais eram feitos mediante a entrega das notas fiscais.*

40. *Os rendimentos das firmas individuais foram oriundos, quase que exclusivamente, dos pagamentos deste contribuinte, ou no máximo, dos pagamentos das demais empresas do grupo. Tal colocação tem relevância quando fica evidenciado que a constituição de pessoas jurídicas, firmas individuais, no mesmo endereço do próprio escritório administrativo, o foi para atender exclusivamente o grupo.*

41. *Os contratos de prestação de serviços entre a contratante e as contratadas, formalizados em Belo Horizonte / MG, meio que de forma padrão, embora contenha a cláusula de não exclusividade, condiciona a real possibilidade somente mediante prévia e expressa concordância da contratante, o que configura uma situação "personalíssima".*

(...)

43. *Assim, os pagamentos feitos às firmas individuais em retribuição aos serviços diretamente prestados por pessoas físicas, se submetem à incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte, como antecipação, previsto nas tabelas progressivas vigentes nas datas de ocorrência dos fatos geradores. Para tanto, além de estar presentes as cópias das notas fiscais, bem como os contratos de prestação de serviços, as cópias das DIPJ dos beneficiários, as respostas apresentadas pelo contribuinte em atendimento às Intimações Fiscais expedidas, elaborou-se as planilhas, anexas, onde consta o nome de cada beneficiário, seu CPF e o CNPJ, data dos pagamentos, números das notas fiscais, valores pagos, base de cálculo reajustada, Imposto de Renda na Fonte devido, o valor recolhido (ainda que em outra modalidade), a diferença, o vencimento, a multa de 75%, o percentual dos juros SELIC e o valor dos juros.*

44. *Conforme fundamentação já feita no preâmbulo do título "Imposto de Renda na Fonte", uma vez expirado o prazo para a entrega da Declaração de Ajuste Anual das pessoas físicas, o contribuinte responderá apenas pela multa e os juros, conforme cálculos constantes das planilhas anteriormente referidas, reproduzindo-se, aqui, os valores até a diferença de imposto apurada:*

45. Os outros dois beneficiários pessoas físicas, Srs. Ademir Lúcio Cornachini, CPF. 009.899.907-96 e Carlos Bernardo Torres Rodenburg, CPF. 101.087.425-04, respectivamente, Diretores Superintendente e Presidente, tiveram seus rendimentos pagos através de pessoa jurídica constituída na forma de sociedade, a saber:

Ademir Lúcio Cornachini Consultoria Agropecuária Ltda. - CNPJ. 09.075.434/0001-25				
CPF	Sócio	Nascimento	Grau	Capital
009.899.907-96	Ademir Lúcio Cornachini	07/12/1970	Esposo	4.550,00
194.941.998-39	Renata Helena Guidi Cornachini	20/07/1972	Esposa	450,00
Noroeste Consultoria e Participações Ltda. - CNPJ. 08.091.876/0001-00				
101.087.425-04	Carlos Bernardo Torres Rodenburg	18/02/1956	Filho	900,00
000.707.005-59	Herbert Werner Rodenburg	19/03/1929	Pai	100,00

46. A Sra. Renata, esposa do Sr. Ademir, ambos residentes na Av. Eliseu Guerra, 705, Bandeirantes, Sertãozinho/SP, CEP. 14170-880, nos anos-calendário de 2007 e 2008, períodos em que os serviços foram prestados, não teve quaisquer tipos de rendimentos recebidos da pessoa jurídica de que participava, ao contrário, nesses mesmos anos-calendário mantinha vínculo empregatício com o CNPJ. 07.179.903/0001-20 (Sertãozinho/SP), eis que dele recebia rendimentos pelo código 0561, conforme informação da DIRF.

47. A sociedade constituída entre cônjuges sofre restrições no Código Civil Brasileiro, Lei nº 10.406, de 10/01/2002, e o próprio contrato de serviços formalizado diretamente com o Sr. Ademir, anexo, denominando-o e atribuindo-lhe as funções de Diretor Superintendente, demonstram que a relação jurídica e material se deu diretamente com a pessoa física. Mais ainda, os serviços prestados como Diretor Superintendente são de caráter personalíssimo, insubstituível, pois se assim não fosse, seria ele imediatamente destituído, demonstrando com uma lógica real e material, que os serviços jamais foram prestados pela sociedade, mas sim, exclusivamente pela pessoa física.

48. O capital irrisório; a participação nula da Sra. Renata, quer no capital, quer nos rendimentos, quer na execução dos serviços; a sua residência e local de trabalho fixo, completamente distante das Fazendas situadas em várias partes do país, principalmente na região norte (Pará); tudo isso e mais o que já foi dito vem demonstrar que a sociedade só existe de direito, pois de fato ela não existiu.

49. A mesma linha de argumentação presta-se à empresa "Noroeste", sendo que o Sr. Herbert, pai do Sr. Carlos, Diretor Presidente, hoje com 81 anos, é aposentado e sempre residiu em Salvador-BA. Repete-se, aqui, o mesmo conteúdo do item anterior: A participação ínfima do Sr. Herbert no capital, aliás, no todo, irrisório; a sua não participação na execução dos serviços, até porque os serviços são inerentes ao cargo máximo de Diretor Presidente; a sua ausência do local das decisões; tudo isso e o que mais constou, demonstra claramente que os serviços não foram prestados pela sociedade, mas única e exclusivamente, pelo próprio Diretor Presidente, Sr. Carlos

Bernardo Torres Rodenburg, significando de forma clara, real e material que a sociedade não precisaria ser assim constituída, pois que só o foi de direito, jamais de fato.

50. Consta como endereço da "Noroeste" o mesmo endereço que anteriormente a "Xinguara" adotara, qual seja: Rodovia SP 107, s/nº, Km. 14,5, Bairro Duas Pontes, município de Amparo-SP, CEP. 13908-615, em mais uma demonstração lógica de que se constitui, única e exclusivamente, para satisfazer este contribuinte, do qual ainda é o Diretor Presidente, ou quando no máximo, para atender todo o grupo econômico.

51. Em referência ao grupo econômico, conforme cópia da alteração contratual da Agropecuária Santa Bárbara (sem a Xinguara), obtida diretamente na JUCESP, anexa, verifica-se que aquela empresa, detentora de 35% do capital da "Xinguara", é constituída pelo Sr. Carlos, pessoa física, e pela empresa "Caravelas", da qual também é o representante. Aliás, o Sr. Carlos é o representante legal de cerca de 9 (nove) empresas do grupo.

52. Tanta representatividade pessoal também se fez presente nas vultuosas transações imobiliárias, de compra das Fazendas de gado, eis que em todos os contratos particulares de aquisição, sempre na qualidade de Diretor Presidente, o Sr. Carlos Bernardo Torres Rodenburg, firmou os compromissos, conforme comprova as cópias dos instrumentos aqui presentes. É inimaginável atribuir a tais decisões complexas, vultuosas, e relevantes, ser de iniciativa de uma pessoa jurídica, figura, aliás, fictícia, eis que o caráter personalíssimo dos atos é inerente à competência atribuída a uma pessoa física.

53. Assim, no caso das duas pessoas jurídicas, os serviços jamais foram prestados pela sociedade, mas pura e tão somente pelas pessoas físicas, distintamente e individualmente reconhecidas como Diretores, servindo as demais pessoas do quadro societário, como apenas figurantes de uma sociedade inexistente de fato.

54. Então, as remunerações pagas indiretamente às pessoas físicas se sujeitam à incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte, através da tabela progressiva vigente nas datas dos fatos geradores, sobre as bases de cálculos reajustadas, cujos valores de IRRFonte se acham demonstrados nas planilhas, anexas, onde consta: as datas dos pagamentos; os números das notas fiscais; os valores pagos; as bases de cálculos reajustadas; o valor do IRRFonte; os valores recolhidos, ainda que em outra modalidade; a diferença não recolhida; o vencimento; a multa de 75%; o percentual dos juros calculados até 30/11/2010, incluindo 1% do último mês; o valor dos juros. A seguir se reproduz até a coluna das diferenças:

(...)

55. Em face das matérias tributáveis apuradas foram lavrados os respectivos Autos de Infração, distintos para cada tributo (IRRFFonte, IRPJ e CSLL), formalizados em dois processos, reunindo em um único o IRPJ e CSLL (apenas de retificação do saldo de Prejuízo Fiscal e da Base de Cálculo Negativa da

CSLL), e em outro o IRRFonte, compreendendo os seguintes valores de crédito tributário lançado.

Do exposto, constata-se que a fiscalização, diante dos indícios apontados no Termo Conclusivo da Ação Fiscal, entendeu que o objeto do contrato de prestação de serviço é pessoalíssimo, ou seja, não podem ser prestado por outra pessoa, pois o ato é inerente à competência atribuída a uma pessoa física. Assim, a exigência em exame teve como base o art. 150 do RIR/1999, a saber:

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

§ 1º São empresas individuais:

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

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

III - as pessoas físicas que promoverem a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de terrenos, nos termos da Seção II deste Capítulo (Decreto-Lei nº 1.381, 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, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea “a”, e Lei nº 4.480, de 14 de novembro de 1964, art. 3º);

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, terraplenagem, construções de alvenaria e outras 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”). (grifei)

Em que pese alegue a recorrente que os serviços foram prestados na forma de empresas individuais, equiparadas a pessoas jurídicas e, portanto, os prestadores não se enquadram em nenhum dos incisos do § 2º do art. 150 do RIR/99, constata-se que os serviços profissionais foram prestados pessoalmente pela pessoa física envolvida e, dessa feita, os valores pagos pela recorrente às pessoas jurídicas foram relativos ao trabalho pessoal sujeito a tributação na pessoa física. Em verdade, o que se tem na prática é uma sociedade “de um homem só”. Corroborando, cita-se o Parecer Normativo nº 38/1975:

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 possui estabelecimento no qual desenvolve suas atividades e emprega auxiliares; a opção é incabível por carência de direito.

Quanto à afirmação de que a Lei nº 154/1947, afastou a exceção contida no inciso II do § 2º do art. 150 do RIR/1999, a qual tem como base legal a alínea “b” do art. 6º do Decreto-lei nº 5.844/1943, entendo, da mesma forma que a autoridade recorrida, que a Lei nº 154/1947, não alterou a redação da alínea “b” do art. 6º do Decreto-lei nº 5.844/1943, mas apenas a redação das alíneas “a”, “g” e “h” do art. 6º, bem como do próprio art. 6º, parágrafo único, do referido diploma legal¹.

Em relação à alegação de que para as sociedades Ademir e Noroeste deve-se aplicar as regras do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, as quais permitem a equiparação da pessoa

¹ O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, faço saber que o CONGRESSO NACIONAL decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

Art 1º A cobrança do imposto de renda de que trata o Decreto-lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, com as modificações dos Decreto-leis ns 6.071, de 6 de dezembro de 1943, 6.340, de 11 de março de 1944, 6.577, de 9 de junho de 1944, 7.590, de 29 de maio de 1945, 7.747, de 16 de julho de 1945, 7.798, de 30 de julho de 1945, 7.885, de 21 de agosto de 1945, 8.430, de 24 de dezembro de 1945, 9.330, de 10 de junho de 1.946, 9.407, de 27 de junho de 1946, 9.446, de 11 de julho de 1946, 9.513, de 25 de julho de 1946, 9.530, de 31 de julho de 1946, 9.764, de 6 de setembro de 1946, e 9.781, de 6 de setembro de 1946, será efetuado com as alterações abaixo indicadas:

(...)

Art. 6º, letra a Substituir pelo seguinte:

a) honorários do livre exercício da profissão de médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, contador e de outras que se lhes possam assemelhar.

Art. 6º, letra g :

Substituir pelo seguinte:

g) ganhos da exploração de patentes de invenção, processos ou fórmulas de fabricação, quando o possuidor auferir lucros sem as explorar diretamente.

Art. 6º, letra h Suprimir.

Art. 6º parágrafo único. Suprimir.

física à pessoa jurídica, independentemente do caráter personalíssimo ou não da atividade exercida, penso que esse artigo contempla uma norma de caráter específico, e por isso não abrange o caso tratado dos autos – que é regra geral. Não se pode perder de vista que os beneficiários das sociedades Ademir e Noroeste, Srs. Ademir Lúcio Cornachini e Carlos Bernardo Torres Rodenburg, ocupam na empresa, ora recorrente, o cargo de Diretor Superintendente e Presidente, respectivamente.

Portanto, como estava incorreto desde o início o enquadramento das pessoas físicas como pessoas jurídicas, a fiscalização não procedeu à desconsideração da personalidade jurídica, mas simplesmente, a transferência dos rendimentos/receitas lançadas como pessoas jurídicas para as pessoas físicas envolvidas, que são os beneficiários de fato, pois, a equiparação de pessoa física à jurídica é vedada por lei.

No que toca à incidência dos juros sobre a multa de ofício isolada, penso que o § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430/1996 ao se referir aos juros que incidem sobre os débitos com a União, incluiu o tributo e a multa, posto que a multa também é um débito com a Fazenda Pública. Esse entendimento possui precedentes neste Órgão Administrativo, consoante se verifica da ementa transcrita:

JUROS SOBRE MULTA — sobre a multa de ofício devem incidir juros a taxa Selic, após o seu vencimento, em razão da aplicação combinada dos artigos 43 e 61 da Lei nº 9.430/96. (Acórdão 120200.138– 1ª Seção. 2ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. Sessão de 30/07/2009. Relator Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes)

No mesmo sentido é a posição da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme ementas abaixo:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão CSRF Nº 9101-00.539, em Sessão de 11 de março de 2010)

...

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão CSRF nº 9101-01.191 – Sessão de 17 de outubro de 2011)

No âmbito do Poder Judiciário, o Superior Tribunal de Justiça assentou serem devidos os juros de mora sobre a multa de ofício, conforme se depreende da ementa abaixo transcrita:

TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.

1. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário. (STJ Segunda Turma Acórdão REsp 1.129.990/PR, Relator Min. Castro Meira DJe de 14/09/2009)

Assim, há previsão legal para a incidência de juros Selic sobre a multa de ofício exigida isolada ou juntamente com impostos ou contribuições, relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997.

Ante ao exposto, voto por rejeitar a preliminar e, no mérito, negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente
Eduardo Tadeu Farah