



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

Processo n° 19515.000887/2006-68
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2101-00.979 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de fevereiro de 2011
Matéria IRPF
Recorrente ANGÉLICA KSYVICKIS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2002, 2003, 2004

DECADÊNCIA. IRPF. Lançamento por homologação. Art. 150, § 4º, do CTN. Falta de pagamento de parcela do tributo. Aplicabilidade do art. 173, I, do CTN. Decadência afastada.

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

APLICAÇÃO DE LEI SUPERVENIENTE AO FATO GERADOR - AUSÊNCIA DE CARÁTER INTERPRETATIVO - Inaplicável o art. 129 da Lei nº. 11.196, de 2005, a fatos geradores pretéritos, uma vez que dito dispositivo legal não possui natureza interpretativa, mas sim instituiu um novo regime de tributação.

TRIBUTOS PAGOS PELA PESSOA JURÍDICA. COMPENSAÇÃO

Reconhecido o pagamento na pessoa jurídica, cabe deduzir a exigência na pessoa física. 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, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de decadência. Pelo voto de qualidade, rejeitar a

aplicação retroativa do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, e a desconsideração da pessoa jurídica. Vencidos os conselheiros Odmir Fernandes, Alexandre Naoki Nishioki e Gonçalo Bonet Allade que a aplicavam. Por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para compensar os tributos relativos à receita reclassificada, recolhidos na pessoa jurídica, com o crédito tributário objeto destes autos. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Jose Raimundo Tosta Santos.

(assinado digitalmente)

LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Presidente na data da formalização do acórdão

(assinado digitalmente)

ODMIR FERNANDES
Relator

(assinado digitalmente)

JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS
Redator Designado

Acórdão formalizado em 16/08/2012

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alexandre Naoki Nishioka, Ana Neyle Olimpio Holanda, Caio Marcos Cândido, Gonçalo Bonet Allage, José Raimundo Tosta Santos e Odmir Fernandes.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário da decisão da 3ª Turma de Julgamento da DRF de Campo Grande/MS que manteve a exigência do IRPF dos exercícios de 2002, 2003 e 2004, ano-calendário de 2001, 2002 e 2003, no valor de R\$ 4.332.969,63, relativo à omissão de rendimentos decorrente da desconsideração das receitas tributada pela sociedade *Angélica Participações e Produções Artísticas Ltda.*, da qual a autuada é sócia majoritária, por se tratar de serviços prestados em caráter *personalíssimo*.

A decisão recorrida manteve a exigência da omissão de rendimentos pela *desconsideração* das receitas apuradas e declaradas pela sociedade *Angélica Participações e Produções Artísticas Ltda.*, em razão de os serviços possuírem caráter *personalíssimo* e serem prestados pela sócia Angélica Ksyvickis, na qualidade de atriz, apresentadora de programas de televisão e de campanhas publicitárias, alheios ao objeto social, à possibilidade e a capacidade da prestação e tributação pela pessoa jurídica.

Assim, as receitas tributadas na pessoa jurídica - *Angélica Participações e Produções Artísticas Ltda.* - foram *desconsideradas* na pessoa jurídica para considerar a tributação, pela autuação levada a efeito, na pessoa física da Recorrente.

Entendeu ainda a decisão recorrida a inaplicabilidade do art. 129, da Lei 11.196, 2005, por se tratar de fato anterior a sua vigência e não se cuidar de norma interpretativa.

Não admitiu a decisão recorrida a compensação dos tributos pagos pela pessoa jurídica, sob o fundamento de haver necessidade de formular pedido de restituição ou compensação e se comprovar o efetivo pagamento do tributo.

Não reconheceu a decadência, por entender constituído o crédito tributário dentro do prazo legal.

Tocante ao *pró-labore* pago à autuada, na qualidade de sócia da sociedade *Angélica Participações e Produção*, a decisão recorrida entendeu não ser hipótese de dedução do rendimento omitido, em razão de existir outras receitas que não foram desconsideradas.

Nas razões de recurso sustenta a Recorrente, em resumo:

a) A decisão recorrida “realocou” as receitas auferidas pela sociedade *Angélica Participações* para a pessoa física da Recorrente. Essa realocação dos rendimentos fere os princípios da estrita legalidade, liberdade de auto-organização e da capacidade contributiva;

b) A decisão recorrida ignorou o fato de a empresa *Angélica Participações* ser uma sociedade civil, regular, de prestação de serviços de natureza artística, e o artista possui profissão regulamentada. As receitas foram tributadas na pessoa jurídica não havendo vedação para a prestação desses serviços;

c) O art. 129, da Lei nº 11.196/05 traz norma interpretativa aos serviços de natureza intelectual ou artística, prestados em caráter personalíssimo, com obrigações específicas aos sócios ou empregados da sociedade;

d) Sustenta inexistir a simulação, ventilada pela r. decisão recorrida, jamais aduzida pela autuação, pois não existe vício de vontade ou negócio simulado. É lícita a estruturação dos negócios da Recorrente e da empresa *Angélica Participações*, por isso, a decisão recorrida não poderia ter alterado o fundamento da autuação com modificação do lançamento após a impugnação;

e) Pede ainda reforma da decisão recorrida para: (a) compensar os tributos pagos na sociedade *Angélica Participações*; (b) excluir o *pró-labore* tributado pela Recorrente; e (c) alterar o lançamento para apuração do Livro Caixa, na forma do art. 75, do RIR/99; e

h) Por fim, pede o reconhecimento da decadência das notas fiscais emitidas pela sociedade *Angélica Participações* até 25.05.2001, posto que a notificação do lançamento ocorreu em 25.05.2006.

É o breve relatório.

Voto

Conselheiro Odmir Fernandes, Relator.

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade.

Decadência

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

Autenticado digitalmente em 16/08/2012 por ODMIR FERNANDES, Assinado digitalmente em 16/08/2012 por

JOSE RAIMUNDO TOSTA SANTOS, Assinado digitalmente em 24/08/2012 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS,

Assinado digitalmente em 16/08/2012 por ODMIR FERNANDES

Impresso em 05/03/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Aprecio a preliminar de mérito, relativa à decadência do direito de a Fazenda constituir crédito tributário pelo lançamento aos fatos geradores do exercício de 2001, com a notificação do lançamento (autuação) realizada em 25.05.2006.

A decisão recorrida entendeu cuidar de lançamento por homologação, mas não admitiu a decadência por se trata de tributo de lançamento anual, cujo gerador que se perfaz no dia 31 de dezembro de cada ano.

Agiu com acerto a decisão recorrida.

Trata-se de lançamento por homologação, mas o fato gerador se perfaz ao final de cada ano-calendário.

Diferente seria se a incidência se desse de forma instantânea, com tributação exclusiva, sem ajuste anual.

Entre 01.01.2002 e 25.05.2006, não transcorreu lapso decadencial, assim, rejeito a preliminar de mérito, relativa a decadência e passo ao exame da matéria de fundo do direito.

Serviços personalíssimos

Na matéria de fundo, a questão sob exame diz respeito a exigência do Imposto de Renda, na pessoa física, pela prestação de serviços *personalíssimos*, pela autuada, sócia majoritária da pessoa jurídica, onde as receitas/rendimentos recebidos foram submetidos à tributação.

Não se nega o caráter personalíssimo da prestação dos serviços realizados pela Recorrente.

O fundamento legal da exigência, pelo que consta da autuação, é o seguinte: arts. 1º a 3º e §§, Lei nº 7.713, de 1988; do art. 1º ao 3º da Lei 8.137, de 1990; art. 45, do RIR/99; art. 1º da Lei nº 9.887/99; e art.1º, da MP nº 22/2002, convertida na Lei nº 10.451/2002.

A Lei nº 8.137, de 1990, cuida do crime contra a ordem tributária; o art. 45, do RIR/99 tratar da tributação, na pessoa física, dos rendimentos do trabalho não assalariado; a Lei nº 9.887, de 1999, cuida da alíquota do IRPF; a MP nº 22/2002, convertida na Lei nº 10.451, alteraram a legislação do imposto de renda.

Dessa forma, o fundamento nuclear da exigência decorre dos arts. 1º a 3º e §§, Lei nº 7.713, de 1988, que transcrevo para melhor exame da matéria:

Lei nº 7.713, de 1988:

"Art. 1º- Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil, serão tributadas pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2º - O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Art. 3º - O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

§ 1º - Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais correspondentes aos rendimentos declarados.

.....

§ 4º - 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, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte, por qualquer forma e a qualquer título.

Com isso, concluiu a fiscalização:

“Dessa forma, os apresentadores de programas televisivos, cujos serviços são prestados de forma pessoal, terão seus rendimentos tributados na pessoa física, sendo irrelevante a existência de pessoa jurídica para tratar dos seus interesses.”

Esses foram os fundamentos da autuação - *omissão de rendimentos*, na pessoa física, em razão de os serviços prestados pela autuada, na qualidade de atriz e apresentadora de programas de televisão, serem recebidos pela sociedade civil, atual simples, *Angélica Participações e Produções Artísticas Ltda.*

Com isso houve a desconsideração da tributação do imposto de renda na pessoa jurídica - dos rendimentos recebidos, principalmente da TV Globo Ltda., para considerar a tributação na pessoa física da autuada.

A Recorrente é sócia majoritária da sociedade *Angélica Participações e Produções Artísticas Ltda.*, constituída em 01.05.1993. O contrato social qualifica a autuada como atriz e apresentadora de programas de televisão.

Vejamos a desconsideração da receita/rendimentos da pessoa jurídica.

Diferente do poder público que só pode fazer o que a *lei autoriza*, o particular pode fazer tudo que a *lei não proíbe*.

Não vemos nas disposições normativas, objeto da autuação, qualquer proibição ao particular para constituir sociedade, ou proibição para firmar contratos ou receber rendimentos ou receita por intermédio da pessoa jurídica, mesmo ao sócio majoritário e a prestação decorrer do trabalho pessoal realizado em caráter personalíssimo.

Em nosso sentir, os dispositivos legais ditos por violados pela autuação não admitem extrair a *dedução* de a lei não permitir o recebimento do trabalho pessoal de caráter **personalíssimo por intermédio da sociedade.**

O direito tributário nacional repousa no princípio da legalidade, para qualquer exigência tributária é necessária a previsão em lei.

Para desconsiderar o ato ou negócio realizado pela pessoa jurídica, que estruturou de forma lícita e não vedada em lei seus negócios e pagou o tributo pelo regime da sociedade, é necessário a fiscalização demonstrar e comprovar a existência de fraude, dolo ou simulação, violação ou abuso de lei ou do direito, situação que não corre na hipótese dos autos.

A exigência feita na autuação decorre única e exclusivamente da *presunção* de os serviços - por terem caráter personalíssimo - somente podem ser tributados pela pessoa física.

Fosse isto verdadeiro deveria haver ilicitude ou vedação em lei do objeto social da sociedade ou nos contratos de prestação de serviços firmados pela Angélica Participações com os contratantes.

Não o que ocorre. A resposta é sempre negativa. A sociedade é lícita, o objeto é lícito; os contratos de prestação de serviços, o sujeito, o objeto, o negócio são todos lícitos.

Não se cuida aqui também da velha discussão acadêmica da tributação da atividade ilícita.

Nestas não se vê a atividade desenvolvida, mas a *receita* da atividade que deve ser submetida à tributação.

À evidência, qualquer sociedade que tivesse por atividade jogos de azar seria desconsiderada, pela ilicitude do objeto, e tributada na pessoa natural.

A personificação das sociedades e a separação patrimonial de bens entre os sócios ou acionistas da sociedade, sabemos, é abstrata, é mera criação do direito. No momento em que a sociedade se estrutura conforme as regras do direito posto e não ofende essas regras, o direito tributário não pode desconsiderar a estruturação dos negócios e atos, sem vedação em lei, sob pena de afronta aos arts. 109 e 110, do CTN e a garantia constitucional da livre iniciativa, trabalho e profissão art. 5º, XIII e XVII, da CF, 1988.

Não vemos na atividade desenvolvida pela sociedade Angélica Participações ou na receita recebida qualquer ilicitude, evasão ou fraude, seja da lei ou do direito, mas conduta lícita, própria da elisão fiscal, do planejamento tributário organizado para a menor incidência tributária, previdenciária e trabalhista, da atividade econômica desenvolvida pela autuada.

Para desconsiderar o recebimento dos rendimentos na pessoa jurídica, pensamos, só caberia cogitar na aplicação do Parágrafo único, art. 116, do CTN, na redação da LC 104/2001.

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

.....

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação

tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Não foi essa a acusação e nem temos a lei regulamentando essa disposição normativa, daí impossível qualquer cogitação nesse sentido.

O Judiciário, ao contrário da referencia feita pela decisão recorrida aos julgados nos REsp 663.370-CE e Ag 837.934-DF, do C. STJ, nunca vedou ou censurou a constituição de sociedade para prestação de serviço de caráter pessoal, conforme pode ser examinado em toda construção jurisprudencial, não só do STJ, mas do C. STF em relação as alíquotas do ISS às sociedades de profissionais, previstas no art. 9º, do Decreto – Lei nº 406, de 1968.

Nestas sociedades predomina os serviços personalíssimos com a responsabilidade pessoal do profissional.

ISS. Sociedades profissionais. Tratamento tributário favorecido (art. 9.º, § 3.º, do Dec.-lei 406/68). Sociedades uniprofissionais e pluriprofissionais. Habilitação profissional dos sócios. Para que a sociedade prestadora de serviços, quer uniprofissional, quer pluriprofissional ou interdisciplinar, faça jus ao tratamento tributário favorecido, nos termos do art. 9.º, § 3.º, do Dec.-lei 406/68, é necessário que todos os sócios sejam profissionais habilitados à prestação de serviços que constituem o objeto social. Precedentes. Descaracterizada está a sociedade para efeito de tratamento tributário favorecido, se a habilitação profissional dos sócios não é pertinente à especialização dos serviços prestados, ou, sendo pertinente, dela não participam sob a forma pessoal do trabalho profissional, mas tão-só como empresários, com aporte de capital e intuito lucrativo. Precedentes. Não faz jus ao pagamento do ISS, calculado com base em alíquotas fixas em relação a cada profissional, nos termos do art. 9.º, § 3.º, a sociedade prestadora de serviços de laboratório de análises clínicas e de eletricidade médica, em que dos quatro sócios dois são médicos, e, os outros, um administrador de empresa, e um economista e advogado. Recurso extraordinário conhecido e provido” (STF, 1.ª T., RE 105.854/SP, rel. Min. Rafael Mayer, j. 18.06.1985, v.u.).

ISS. Tratamento favorecido do § 3.º do art. 9.º do Dec.-lei 406/68. Sociedades de prestação de serviços sob forma empresaria. Tem sido entendimento do Supremo Tribunal Federal que o Imposto sobre Serviços (ISS) que incide sobre as sociedades prestadoras de serviços, organizadas sob a forma empresarial, é na base da alíquota genérica, destinada às empresas. Para o tratamento fiscal mais favorecido (art. 9.º, § 3.º, c/c o § 1.º do mesmo artigo do Dec.-lei 406/68), é necessário que se configure a forma pessoal do trabalho profissional devendo assim, as sociedades caracterizarem-se como unipessoais ou pluripessoais de prestação de serviços. Incabível, assim, o extraordinário pelo fundamento da letra a do permissivo constitucional. Precedentes” (STF, 2.ª T., AgIn 94.654/SP, rel. Min. Aldir Passarinho, j. 30.03.1984).

ISS. Sociedade civil. Benefício tributário. Prestação de serviço em caráter empresarial.. *Sociedade que não reúne condições para caracterizar-se como sociedade uniprofissional ou pluriprofissional de prestação de serviços, pois, organizada em forma empresarial, não merece ser tributada à base dos incisos legais aplicáveis ao profissional liberal, se não que lhe cabe o tratamento genérico dado à empresa. Agravo regimental improvido” (STF, 1.ª T., AgRg 90.410/SP, rel. Min. Rafael Mayer, j. 20.05.1983, v.u.).*

ISS. Alíquotas. Sociedade de prestação de serviços contábeis. Forma empresarial. Dec.-lei 406/68, art. 9.º, §§ 1.º e 2.º. *Desde que a prestação do serviço assuma forma pela atividade conjunta e indiscriminada dos seus elementos na realização do serviço típico, descaracterizada está a forma pessoal do trabalho do profissional, sem que caiba, portanto, o tratamento favorecido do § 3.º c/c § 1.º do art. 9.º do Dec.-lei 406. RE não conhecido” (STF, 1.ª T., RE 99.266-9/RS, rel. Min. Rafael Mayer, j. 19.04.1983, v.u.)*

No mesmo sentido: STF, RE 244.149/RJ, rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 06.03.2001; STF, 1.ª T., RE 88.531/ES, rel. Min. Xavier Albuquerque, j. 11.04.1978; STF, 2.ª T., RE 102.129/SP, rel. Min. Francisco Rezek, j. 12.03.1985; STF, 2.ª T., RE 99.399/SP, rel. Min. Francisco Rezek, j. 22.11.1983; STF, 1.ª T., RE 102.204/SP, rel. Min. Sydney Sanches, j. 10.12.1984; STF, Pleno, RE 82.091/SP, rel. Min. Leitão de Abreu, j. 11.10.1978; STF, Pleno, RE 82.724/CE, rel. Min. Leitão de Abreu, j. 11.10.1978; STF, 1.ª T., RE 92.869-3/SP, rel. Min. Xavier Albuquerque, j. 26.08.1980 ; STF, 1.ª T., AgIn 72.295/CE, rel. Min. Xavier Albuquerque, j. 24.10.1978 ; STF, Pleno, RE 200.324-7/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, j. 04.11.1999; STF, 1.ª T., RE 105.185/RS, rel. Min. Rafael Mayer, j. 03.05.1985; STF, 2.ª T., RE 261.521-8/MG, rel. Min. Marco Aurélio, j. 12.09.2000; STF, 2.ª T., RE 272.161-1/MG, rel. Min. Marco Aurélio; STF, 2.ª T., RE 229.663-1/MG, rel. Min. Marco Aurélio; STF, RE 228.052-9/MG, rel. Min. Moreira Alves).

Nesse sentido a doutrina possui o mesmo posicionamento (cf. Eduardo Jacobson Neto, Planejamento tributário – Aspectos teóricos e práticos: *Prestação de serviços personalíssimos e a interpretação dispensada pelo 1º Conselho de Contribuinte do Ministério da Fazenda*, Coord., Pedro Anan Jr., Vol. II, Ed. Quartier Latin, SP, 2009, p.222).

Estrutura empresarial

Sustenta ainda a Recorrente que em decorrência dos custos e despesas da atividade, a sociedade *Angélica Participações e Produções Artísticas Ltda.* possui empregados e estrutura empresarial, com custos e despesas para o desempenho de suas atividades e o lucro médio obtido nos exercícios da autuação de 2001 a 2003 foi de 7,86%. (fls. 672).

De fato, as DREs dos exercícios de ano de 2001 a 2000 constantes dos autos nos dão conta de uma receita de R\$ 2.291.926,49; R\$1.646.882,50; e R\$2.087.262,19, nos respectivos exercícios e de um lucro de R\$ 209.168,11, R\$47,21, R\$1.376,16, no mesmo período.

Soa estranha a existência dessas significativas despesas e custos da atividade desenvolvida, com mínimo lucro em 2002 e 2003, constante dos demonstrativos de resultados da sociedade pertencente a autuada, da qual ela detém o total controle.

Tais demonstrativos de resultados não estão assinados ou autenticados e a contabilidade da sociedade não foi confrontada e nem receberam o exame de seus lançamentos, registros e apontamento, pela fiscalização.

No processo administrativo fiscal, principalmente o federal, o julgador precisa de redobrada prudência e cautela, como de resto a todo processo, mas aqui em especial, isto em razão da ausência de contraditório nesta fase processual.

No sistema do processo administrativo fiscal federal não há resposta na fase da impugnação ou do recurso. Essa falta de resposta representa certa anomalia processual, mas não chega a afronta ao princípio do devido processo legal, pensamos, em razão de o procedimento decorrer do próprio sistema adotado pelo sujeito ativo da obrigação.

No processo administrativo fiscal federal o julgador precisa ter muita cautela e prudência, como em qualquer processo, mas aqui em especial, em razão da ausência de contraditório. Não temos resposta ao recurso no juízo *ad quem* ou no juízo *a quo*, com a impugnação.

Há certa anomalia no sistema, mas não chega a afronta aos princípios constitucionais, pensamos, em razão de essa adoção ser feita em decorrência da própria adoção do sujeito ativo da obrigação tributária, que se corrige com outros mecanismos processuais colocados à disposição da Fazenda, seja dos embargos com efeito modificativo, seja da possibilidade de último recurso.

Os resultados operacionais da sociedade, por não se constituírem em prova pericial contábil e não possuírem a aferição da sua consistência e veracidade das informações pela fiscalização, não podem ser ter maior valoração do julgador.

Toda prova lícita é permitida pelo nosso direito.

Contudo, os demonstrativos de resultados da sociedade não receberam contrariedade, não foram submetidos a fiscalização no momento oportuno, com isso deve haver maior prudência e cautela na valoração desses elementos no exame concreto da situação submetida ao juízo de cognição do julgador.

Com isso, deixou de considerar o exame da estrutura empresarial da sociedade com os Demonstrativos de Resultados – DRE.

Profissão artista

Sustenta a recorrente, sem contrariedade, que é artista.

No contrato social a Recorrente qualifica-se como atriz e apresentadora de programas de televisão - com profissão regulamentada. Este fato não foi contrariado, de forma que devemos admiti-lo como verdadeiro.

Pois bem, a Lei° 6.533, de 1978, regulamenta a profissão de artista e o art. 2° a define:

Art. 2° - Para os efeitos desta lei, é considerado:

I - Artista, o profissional que cria, interpreta ou executa obra de caráter cultural de qualquer natureza, para efeito de exibição ou divulgação pública, através de meios de comunicação de massa ou em locais onde se realizam espetáculos de diversão pública;

Na sociedade civil ou simples de profissão regulamentada a legislação do imposto de renda é expressa ao admitir o regime tributário das pessoas jurídicas em geral.

Com isso, também não há qualquer irregularidade Regulamentar do Imposto de Renda da Pessoa Física, de a acusada se valer da sociedade *Angélica Participações e Produções Artísticas Ltda.*, constituída em 01.05.1993, para receber os rendimentos ou as receitas da prestação de serviços ainda que personalíssimos contratados pela sociedade de que é titular.

Norma interpretativa

O art. 129, da Lei nº 11.196/05, objeto da conversão da MP 252, de 2005, conhecida como *MP do Bem*, vem gerando acaloradas e apaixonadas discussão acadêmicas sobre seu caráter interpretativo ao direito tributário, ante o disposto no art. 106, do CTN.

Pois bem, o dispositivo em comento permite, de forma expressa, a constituição de sociedade para a prestação de serviços profissionais personalíssimos. Vejamos:

Art. 129. 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 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.

Qual seria então o sentido e alcance dessa disposição normativa?

Queremos crer seja norma interpretativa, com alcance ao art. 106, do CTN, tendo por objetivo disciplinar e pacificar os conflitos, trazer segurança jurídica no sentido de a pessoa física poder se organizar e estruturar seus negócios por meio de sociedade para a prestação de serviços profissionais de caráter personalíssimos.

A norma interpretativa no direito tributário possui regra própria e se aplica a *fato pretérito*, daí a importância no exame da matéria, como podemos ver no art. 106, do CTN.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A justificativa da exposição de motivo do projeto da inclusão do art. 129, na Medida Provisória nº 252 de 2005 (PVL 23/05), que se converteu na Lei 11.196, de 2005, deixa claro o caráter interpretativo, conforme vemos da seguinte mensagem legislativa:

"Os princípios da valorização do trabalho humano e da livre iniciativa previstos no art. 170 da Constituição Federal asseguram a todos os cidadãos o poder de empreender e organizar seus próprios negócios. O crescimento da demanda por serviços de natureza intelectual em nossa economia requer a edição de norma interpretativa que norteie a atuação dos agentes da Administração e as atividades dos prestadores de serviços intelectuais, esclarecendo eventuais controvérsias sobre a matéria." (cf., PVL 23/05).

Essa mensagem foi reiterada na justificativa da emenda a MP 436, de 2008:

Inclua-se onde couber na Medida Provisória 436 de 26 de junho de 2008 o seguinte artigo:

Art.. "O art.129 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, tem natureza interpretativa, com efeitos ex-nunc e ex-tunc."

Justificativa

O art.129 da Lei nº 11.196 de 21 de novembro de 2005, em nada inovou em relação ao tratamento tributário e previdenciário dispensado à prestação de serviços intelectuais por uma pessoa jurídica a outra. Teve tão-somente o propósito de esclarecer a matéria, ante as controvérsias geradas por procedimentos fiscais fundados em premissas insubsistentes.

Na justificação de emenda parlamentar da qual resultou o mencionado art. 129 se faz alusão expressa ao caráter interpretativo da norma. Malgrado isso, algumas instâncias de julgamento administrativo teimam em não reconhecer esse caráter interpretativo, na errônea presunção de que os efeitos da norma seriam exclusivamente ex-nunc, como se decorresse de um regime tributário especial.

Esta emenda tem propósito de por fim aos equívocos na aplicação do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, e desse modo remover circunstâncias que, lamentavelmente, promovem insegurança jurídica custos para a administração fiscal e para o contribuinte.

PEDRO ANAN JR., JULIANA GRANDINO LATORRE e THAIS ABREU DE AZEVEDO SILVA, em estudo específico sobre o tema entendem que o artigo 129 é norma interpretativa. (cf., O

artigo 129 da Lei 11.196/05 e a tributação das pessoas jurídicas, in *Fiscosoft*).

No mesmo sentido, dos mesmos autores, PEDRO ANAN JR., JULIANA GRANDINO LATORRE e THAIS ABREU DE AZEVEDO SILVA (cf., Principais aspectos da Lei 11.196/05, a “MP do Bem”: *Considerações a respeito do art. 129, da Lei nº 11.196/05*, Cood. Ives Gandra da Silva Martin, Marcelo Magalhães Peixoto e André Elai, Ed.. Apet-MP, SP, 2006. p.155/165).

PEDRO ANAN JR., em outro trabalho aprofundo sobre o tema, conclui pela natureza interpretativa do art. 129, da Lei 11.196/05 ao examinar o veto à emenda 3, feita ao art. 6º da Lei 10.593/02 (cf., Prestação de serviços intelectuais por pessoa jurídica - Aspectos legais, econômicos e tributário: *Comentários sobre o veto a emenda 3, que alterava o art. 6º da Lei 10.593/02, e as autuações fiscais das sociedade prestadoras de serviços*. Cood. Pedro Anan Jr. e Marcelo Magalhães Peixoto, co-Ed. Apet – MP, SP. 2008, p.517/530).

EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO ao comentar o artigo 129, da Lei 11196, de 2005, vai mais longe e sustenta, após entender sua natureza processual e de aplicação imediata, que o referido dispositivo ao fazer remissão ao art. 50 do Código Civil veda a autoridade administrativa, sem autuação do Judiciário, interferir na desconsideração, ainda que indireta, da atividade da pessoa jurídica.

O art. 129 da Lei nº. 11.196/2005 mudou completamente o quadro normativo a respeito da sujeição passiva do imposto de renda para certas empresas prestadoras de serviço. O referido preceito determina que, para fins fiscais e previdenciário, 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 obrigação a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, ficará sujeita tão-somente a legislação aplicável as pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do dispositivo no art. 50 do CC.

Ao fazer menção ao “caráter personalíssimo” ou não dos serviços intelectuais a norma do art. 129 da Lei nº 11.196/2005 indica que para sua aplicação basta a existência da sociedade legalmente constituída. Portanto, o preceito sob análise acaba por permitir, para fins fiscais, a existência de uma sociedade (a lei menciona “sociedade prestadora”) sem empresa, e, neste ponto, adota o mesmo tratamento que o ordenamento jurídico dispensava as “sociedades civis de profissão legalmente regulamentada” (§ 3º do art. 146 do RIR/99), para as quais não é exigida a existência de uma empresa para tomar válida a sua constituição e a forma de tributação com base no lucro presumido. Assim sendo, a exploração econômica de atividade de natureza científica, artística ou cultural, pode ser feita por intermédio de uma pessoa jurídica sem que as autoridade possam contestar a natureza pessoal dos trabalhos que geram as receitas, em cada caso.

O referido art. 129, ao fazer menção expressa ao art. 50 do CC., interfere nos poderes da administração para resolver a questão acerca da validade dos atos firmados entre particulares e os respectivos efeitos tributários decorrentes.

A rigor, o referido preceito retira temporariamente da administração, em relação a esta matéria, o poder de autotutela que a Administração Pública possui e que lhe dá o direito de executar os seus próprios atos até onde esse direito não conflite com a prerrogativa que a Constituição Federal outorga ao Poder Judiciário para dizer qual o direito a ser aplicado aos casos submetidos ao seu conhecimento, na forma das Leis processuais.

A interferência nos poderes da Administração decorre da natureza de norma de competência do referido preceito que prescreve – por via de menção ao art. 50 do CC – que todas as questões relacionadas com os efeitos tributários do “trabalho personalíssimo” por intermédio de uma pessoa jurídica legalmente constituída sejam submetidas a um magistrado. A esse magistrado caberia dizer se houve ou não o “abuso do direito” que é fundamental axiológico do mencionado art. 50.

A determinação de que a matéria está sob reserva de jurisdição traduz norma de direito processual que tem efeito imediato, e, portanto, atinge todos os casos já em andamento e que não foram definitivamente julgados. Em outras palavras, a norma tem nítido efeito retroativo para atingir todas as situações que ainda não estejam definitivamente julgadas na esfera judicial. Disto decorre que às autoridades fiscais cabe adotar as medidas necessárias a submeter a matéria ao crivo do Poder Judiciário antes de adotar qualquer medida de cobrança extrajudicial ou execução judicial do suposto débito, ou do seguimento do processo administrativo, se for o caso. (Planejamento tributário, Ed. Saraiva, 2009, SP, p. 307/308).

EVERARDO MACIEL, ex-Secretario da Receita Federal por dois mandatos do Presidente da República, em prefácio a trabalho de renomados autores sobre estudo específico da tributação dos serviços personalíssimos, destaca com propriedade:

“Quando considerado, no curso do processo administrativo fiscal, o artigo 129 da Lei 11.196, de 21.11.2005, foi tido como norma que instituiu novo regime fiscal, ainda que não se saiba o que venha a ser tal regime. Os autores deste livro que abordaram especificamente a questão são unânimes em estender o efeito retroativo da norma.

*Quase todos a vêem como de caráter interpretativo, **tese que também perfilho.** Ninguém a compreende como marco de um novo regime fiscal, com efeitos a partir de sua vigência.*

A insistência da administração fiscal em perceber de forma restritiva o comando do referido artigo 129 e o disfarçado recurso ao disposto no artigo 116, parágrafo único, do CTN, já

dito como carente de norma que lhe de concretude, é que certamente inspirou o legislador a introduzir o que veio a ser chamado de Emenda 3 no projeto de Lei, do qual resultou a Lei 11.457, de 16.03.2007, que instituiu a Receita Federal do Brasil. Tal Emenda nada mais é que uma nova ordem de serviço. Pois tão-somente lembra a autoridade administrativa que, ressalvadas as hipóteses de simulação, a desconsideração de ato ou negócio jurídico, sem autorização judicial, só poderia ocorrer com a aprovação, por lei ordinária, dos procedimentos especiais reclamados pela parte final do parágrafo único do artigo 116 do CTN.

A Emenda 3 foi vedada pelo Poder Executivo, por pressões políticas de natureza corporativa. Surpreendentemente, logo após vetar, o Poder Executivo encaminhou ao Congresso Nacional projeto de lei com o propósito de permitir a desconsideração de atos ou de negócios jurídicos pela autoridade administrativa, nos termos do artigo 116, parágrafo único do CTN. Se necessário o projeto de lei, porque vetar a Emenda Três que justamente dizia, por via oblíqua, que a desconsideração demandaria com a mais trivial lógica.

A prestação de serviços intelectuais, na forma aqui tratada, ainda suscita outras indagações. Se a autoridade fiscal entende ilícita essa prática, por que, desde sempre, não esclareceu seu entendimento, mediante a edição de atos interpretativos? O contribuinte se inscreve no cadastro fiscal, pratica os atos contratuais pactuados com o contratante, recolhe com regularidade os tributos devidos pela pessoa jurídica, por que, então, se vê inopinadamente surpreendido com uma interpretação diversa do que sempre julgou lícito? Seria o caso de se falar em deslealdade institucional?" (Prestação de serviços intelectuais por pessoa jurídica - Aspectos legais, econômicos e tributário: Comentários sobre o veto a emenda 3, que alterava o art. 6º da Lei 10.593/02, e as autuações fiscais das sociedades prestadoras de serviços. (op.cit., Cood. Pedro Anan Jr. e Marcelo Magalhães Peixoto, co-Ed. Apet – MP, SP. 2008, p.517/530, ressaltamos e grifamos, para destacar).

Com essas autorizadas explicações sobre a origem do art. 129, da Lei 11.196, de 2005, não nos parece haver dúvida de se tratar de norma meramente interpretativa, com aplicação conforme ao artigo 106, do CTN.

Creemos que ao art. 129, veio apenas a deixar claro que as pessoas naturais ou físicas podem se utilizar da pessoa jurídica para a prestação de serviços personalíssimos e contrair direitos e obrigações em nome da pessoa jurídica.

Pró- Labore

Sustenta a Recorrente que deve ser descontado da base de cálculo do tributo exigido na autuação os valores do pró-labore.

A decisão recorrida entendeu que a Recorrente enquanto sócia, possui outras receitas, não incidindo o pró-labore, necessariamente, sobre os rendimentos desconsiderados, até porque, mesmo se houvesse prejuízo a sociedade poderia atribuí-los aos sócios.

Assim, aos rendimentos desconsiderados na pessoa jurídica, de fato, não possuem, necessariamente, qualquer vinculação com o pagamento de *pró-labore*, daí porque não vemos reparo da decisão recorrida nesse aspecto.

Compensação dos tributos pagos na pessoa jurídica

Aqui, vemos que na decisão recorrida não agiu com acerto. Mesmo que se mantenha a exigência, há necessidade da dedução dos tributos pagos na pessoa jurídica dos valores aqui exigidos.

Não é possível relegar essa matéria ao contribuinte para ele pedir a restituição ou compensação do tributo pago na pessoa jurídica, como fez a decisão recorrida. Se o tributo foi pago na pessoa jurídica, logicamente cabe deduzir essas parcelas, na mesma época em que se tornaram devidas na pessoa física, caso mantida a autuação.

Se houve desconsideração dos atos praticados pela sociedade é porque esses atos não existem na ótica da fiscalização; ora, se não existem, o tributo pago não pode ser relegado a segundo o plano, como fez a decisão recorrida. Deve compor o conjunto da desconsideração do tributo pago na jurídica com a compensação ou a não autuado em relação a parcela do pagamento realizado.

Pensamos sim em razão de a exigência decorrer da desconsideração da tributação da receita/rendimentos na pessoa jurídica e com a tributação, dos mesmos rendimentos, na pessoa física da autuada.

Não vemos assim outra solução, deve haver a compensação, caso mantida a autuação, sob pena de locupletamento indevido do Estado, em detrimento do particular.

“*Direito é sistema, teoria, realidade e vivência e não liturgia acadêmica. Não podemos compreender a lei divorciada da orientação dos tribunais*” (H.L. Meirelles, *Direito administrativo brasileiro*), por isso, não há nenhuma razão plausível em não admitir a compensação e determinar ao contribuinte formular o pedido de restituição.

Assim, caso mantida a exigência, pelo meu voto, determino a compensação dos tributos pagos pela pessoa jurídica, com recálculo da exigência e da penalidade aplicada.

Dedução das despesas comprovadas. Livro caixa

Pede ainda a Recorrente, na hipótese de ser mantida a autuação, a escrituração do livro caixa.

Poderíamos admitir esta hipótese se o contribuinte tivesse escriturado ou trazido aos autos o livro com os comprovantes das despesas deduzidas/abatidas dos rendimentos. Sem isso não há como acolher o pedido para escrituração do livro caixa.

Ante o exposto, pelo meu voto, **conheço e dou provimento ao recurso** para rejeitar a preliminar de decadência e, **no mérito**, reformar a decisão recorrida e cancelar a autuação. Caso mantida a exigência, em menor extensão, pelo meu voto, determino a compensação dos tributos pagos na pessoa jurídica, proporcionalmente à receita reclassificada, com o recálculo da multa após tal dedução.

(assinado digitalmente)

Odmir Fernandes – Relator

Voto Vencedor

Em que pese o brilhante voto proferido pelo i. Conselheiro Odmir Fernandes, peço vênia para divergir, pois entendo que a norma do artigo 129 da Lei nº 11.196, de 2005, não tem aplicação retroativa e que também não houve a desconsideração da pessoa jurídica Angélica Participações e Produções Artísticas Ltda., CNPJ nº 65.693.681/0001-66, mas apenas foram requalificados parte da receita pela empresa .

A matéria submetida a julgamento não é nova neste Conselho, que vez por outra é instada a decidir em litígios decorrentes de lançamentos em que o fisco, diante de situações em que contribuintes constituem empresas através das quais realizam 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.

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

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

Um primeiro ponto a se destacar é que no ordenamento jurídico tributário brasileiro não existe um imposto de renda das pessoas físicas e um imposto de renda das pessoas jurídicas, mas um único Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, cujo fato gerador está definido no art. 43 do CTN. Essa diferenciação entre os regimes tributários das pessoas físicas e o das pessoas jurídicas se dá, no nosso ordenamento jurídico tributário, inteiramente, no nível da legislação ordinária. Esse breve intróito, foi muito bem argumentado pelo ilustre Conselheiro Pedro Paulo da Silva Pereira Barbosa, a quem peço vênia 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 exercícios 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 permanente baixados no curso do período-base;

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

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

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

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

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

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

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

3º O Imposto de Renda retido na fonte sobre receitas da sociedade de que trata o art. 1º poderá ser compensado com o

que a sociedade tiver retido, de seus sócios, no pagamento de rendimentos ou lucros.

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

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

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

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

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

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

Assim, tendo o Fisco identificado que a contraprestação por essa atividade laboral foi paga a uma pessoa jurídica, poderia e deveria requalificar os fatos para formalizar a exigência do imposto com base no regime de tributação próprio das pessoas físicas.

Note-se que não se trata aqui de desconsiderar a personalidade jurídica da empresa Angélica Participações e Produções Artísticas Ltda., CNPJ nº 65.693.681/0001-66, que auferiu receita própria de suas atividades, fora do contexto tratado no lançamento, e que continua ativa. O objeto social é bastante amplo, conforme se constata no contrato social à fl. 52:

A sociedade terá por objeto social a prestação de serviço de produção, promoção, organização e divulgação de "Shows", espetáculos artísticos e de entretenimento, peças teatrais, filmes para cinema, vídeo e televisão, participações em negócios e empreendimentos gerais, licenciamentos e franqueamento de marcas, serviços e produtos; serviços de comunicação, publicidade e propaganda; serviços de assessoria, produção e edição de livros, revistas, - álbuns, fitas de áudio e vídeo e discos fonográficos; serviços de assessoria, desenho, criação e divulgação em artigos de vestuário fim geral e seus acessórios, jóias, bijouterias, óculos, relógios, artigos de viagem, calçados, bolsas, cintos, artigos para esportes, brinquedos e jogos, artigos de perfumada, cosméticos e toucador, artigos de papelaria e de decoração, Móveis e estofados, artigos de armarinhos, tecidos, cortinas e tapetes, artigos de lazer, bebidas e produtos alimentícios em geral, - instrumentos musicais."... (fls. 51 a 55).

O auto de infração apenas identificou que receitas tributadas na pessoa jurídica eram, em verdade, rendimentos próprios da pessoa física: identificar o sujeito passivo e apurar o tributo devido é poder/dever atribuído à fiscalização, nos termos do artigo 142 do CTN. Conforme relata e conclui o Termo de Verificação Fiscal às fls. 404/417, o auto de infração em exame tributou na pessoa física da apresentadora Angélica, valores por ela auferidos na prestação de serviço (pessoal e individual), como apresentadora de programas audiovisuais (transmitidos por televisão), participação em campanhas publicitárias (merchandising) e como atriz. Também não se trata de aplicação de norma antielisiva. Primeiramente, porque o procedimento do contribuinte de constituição de empresa para, em nome dela, realizar contrato de prestação de serviços, de natureza pessoal, não se caracteriza como elisão fiscal, pela simples razão de que não é lícito tal procedimento o que afasta o requisito fundamental da elisão, a licitude da conduta.

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

O recorrente entende que no presente procedimento houve 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 descon siderar 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.

Desta forma, ao exigir o tributo da pessoa física, o Fisco está apenas formalizando a exigência do efetivo sujeito passivo, como faria, por exemplo, no caso de rendimentos de pessoa jurídica pago indevidamente a uma pessoa física, ou por convenção particular, os rendimentos devidos a uma pessoa fossem pagas a um terceiro. Ao exigir o imposto do verdadeiro sujeito passivo o Fisco não está de modo algum desconsiderando a personalidade jurídica da terceira pessoa, seja ela física ou jurídica.

Não procedem, portanto, as alegações da Contribuinte de que era direito seu ou da empresa da qual é sócia reestruturar seus negócios. Não é certo que a legislação não veda esse procedimento. Por tudo o que foi dito até aqui, 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, o que exclui o direito à constituição de atos meramente formais, sem intuito negocial algum, apenas com o propósito de modificar, artificialmente, o sujeito passivo da obrigação tributária. A esse respeito, o Código Tributário Nacional é explícito quando no seu artigo 123 assim dispõe:

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

Correto o procedimento fiscal, portanto, ao exigir da pessoa física, que efetivamente realizou o trabalho, de natureza personalíssima, o imposto devido sobre a remuneração paga pelo contratante como contraprestação pelos serviços contratados. Entretanto, se é lícito à autoridade administrativa requalificar os fatos para considerar como rendimentos da pessoa física os valores indevidamente declarados como receita da pessoa jurídica, deve, ao fazê-lo, também considerar o tributo indevidamente pago pela pessoa jurídica. Nesse sentido são os Acórdãos 104-18641 e 106-14.244, dentre outros.

Embora reconhecendo que a empresa da qual a autuado é sócia e sua pessoa física são entidades distintas, como ressalta a decisão recorrida, não se pode desconsiderar o fato de que, no exato instante em que a Fazenda Nacional afirma que os valores lançados como receitas da pessoa jurídica são rendimentos da pessoa física, está reconhecendo que os tributos recolhidos pela pessoa jurídica sobre essas mesmas receitas eram devidos. Ou, de outra forma, reconhecendo que parte do tributo que a Fazenda deveria receber foi efetivamente pago, ainda que por outra entidade ou com outra denominação.

Dir-se-á que a pessoa jurídica poderá pleitear a restituição do indébito. Tal solução, entretanto, não é razoável. Primeiramente, por que 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 da 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 for formulado apenas após o trânsito em julgado na esfera administrativa e judicial, quando poderá sobrevir o término do prazo decadencial para pleitear a restituição, em prejuízo do contribuinte.

Note-se, por fim, que a multa de ofício deve ser aplicada sobre a "totalidade ou diferença de tributo ou contribuição", conforme dicção do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Ora, no caso, de uma forma ou de outra, parte do imposto já foi pago e, portanto, a multa deve incidir apenas sobre a diferença.

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

Antes de adentrar no mérito propriamente dito e em razão da matéria ter sido levantada na fase da sustentação oral se faz necessário algumas considerações a respeito do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, abaixo transcrito:

Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.

Dispõe o artigo 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - o Código Civil:

Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

Não há dúvidas que o artigo 129 foi editado para resolver problemas relacionados à tributação dos rendimentos produzidos em decorrência da prestação de serviço de natureza pessoal, oferecido ao mercado por intermédio de uma sociedade com personalidade jurídica (“empresas unipessoais”). Entretanto, no caso em discussão, o crédito tributário constituído se reporta a fato gerador ocorrido antes da vigência da mencionada lei, razão pela qual se faz necessária a verificação se o referido dispositivo legal faz inovação ou criação de regime jurídico novo, ou apenas expressa entendimento sobre legislação já existente, ou seja, é esta norma meramente interpretativa?

Indiscutivelmente a lei interpretativa não pode inovar, limita-se a esclarecer dúvida a respeito de dispositivo de lei anterior.

No meu entendimento o art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005 traz inovação e cria as “empresas unipessoais” para fins de tributação como pessoas jurídicas, antes consideradas pessoas físicas perante a legislação tributária.

Entretanto, a norma acima não possui caráter interpretativo, sendo incorreto alegar aplicação retroativa com base no art. 106, inciso I, do CTN.

O art. 106, inciso I, do CTN assim dispõe:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

Segundo Eduardo Espinola e Eduardo Espinola Filho, “denominam-se leis interpretativas as que têm por objeto determinar, em caso de dúvida, o sentido das leis existentes, sem introduzir disposições novas” (A Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, atualizado por Silva Pacheco, 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, conclui o eminente Conselheiro que as atividades exercidas por pessoas físicas 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.** [Grifei]

É como voto.

(assinado digitalmente)

José Raimundo Tosta Santos