



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 19515.004215/2003-89
Recurso nº 154.592 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-002.451 – 2ª Turma
Sessão de 08 de novembro de 2012
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ANTONIO CARLOS MESQUITA SIQUEIRA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2001, 2002, 2003

IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS — São rendimentos da pessoa física para fins de tributação do Imposto de Renda aqueles provenientes do trabalho assalariado, as remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos, funções e quaisquer proventos ou vantagens percebidos tais como salários, ordenados, vantagens, gratificações, honorários, entre outras denominações.

APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS — Devem ser aproveitados na apuração de crédito tributário os valores arrecadados sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica cuja receita foi imputada à pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício.

Recurso especial provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para restabelecer o lançamento com a compensação de tributos já pagos, nos termos do voto do relator.

(Assinado digitalmente)

Henrique Pinheiro Torres - – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Gustavo Lian Haddad – Relator

EDITADO EM: 12/11/12

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Presidente em exercício), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Gonçalo Bonet Allage, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Júnior, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

Em face de Antonio Carlos Mesquita Siqueira, foi lavrado o auto de infração de fls. 135/139, objetivando a exigência de imposto sobre a renda das pessoas físicas em decorrência de omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica em razão da prestação de serviços de caráter individual mediante a celebração de contrato de prestação de serviços entre pessoas jurídicas, nos anos-calendário de 2000 e 2001.

A Segunda Câmara da Primeiro Conselho de Contribuintes, ao apreciar o recurso voluntário interposto pelo contribuinte, exarou o acórdão nº 102-49.191, que se encontra às fls. 294/306 e cuja ementa é a seguinte:

“OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA. No caso dos autos a caracterização, como próprios, de rendimentos recebidos em nome de pessoa jurídica, somente pode ser feita a partir da desconsideração da personalidade jurídica da empresa, que impõe a obtenção de decisão judicial para tanto, a teor do que dispõe o art. 50 do Código Civil.

Pretensão fiscal que não encontra, no ordenamento jurídico pátrio, fundamento de validade.

Recurso provido.”

A anotação do resultado do julgamento indica que a Câmara, por maioria de votos, decidiu dar provimento ao recurso.

Intimada do acórdão em 12/12/2008 (fls. 307) a Fazenda Nacional interpôs recurso especial às fls. 310/319, pleiteando a reforma do v. acórdão recorrido em razão de contrariedade à dispositivo legal, em especial os artigos 116, 118 e 135 do CTN.

Ao Recurso Especial da Fazenda Nacional foi dado seguimento, conforme Despacho nº 065, de 28/01/2009 (fls. 320/321).

Regularmente intimada do recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, o contribuinte apresentou suas contrarrazões de fls. 325/352.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Lian Haddad, Relator

Verifico, inicialmente, que a decisão recorrida se deu pela maioria de votos, sendo o recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional com base em contrariedade à legislação em vigor, nos termos do antigo regimento interno do CARF.

Dessa forma, restam preenchidos os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual conheço do recurso especial.

No mérito a questão posta é a possibilidade de caracterização, como próprios de pessoa física, de determinados rendimentos recebidos em nome de pessoa jurídica.

Transcrevo, a seguir, trecho do Termo de Verificação Fiscal de fls. 122 e seguintes por meio do qual foram detalhados os termos que levaram à tal autuação, *in verbis*:

“A fiscalização foi solicitada por Representação n. 1.34.001.002040/2001-31, do MPF/SP, encaminhada pelo Ofício n. 3.386/2002/~GAB/MPF, de 11-03-2002. A esse ofício, veio anexado RELATÓRIO DE FISCALIZAÇÃO DA ASMA E, elaborado pela Superintendência de fiscalização Econômica e Financeira - SFF, órgão da ANEEL, datado de 10-08-2001.

(...)

A contratação do Contribuinte ANTONIO CARLOS MESQUITA DE SIQUEIRA, para assumir a Diretoria de Tecnologia da Informação, foi deliberada na Sexta Reunião do Conselho de Administração da ASMAE, conforme consta da Ata dessa Reunião, realizada em 09-08-2000, mesma data em que se deu a posse do Contribuinte no cargo.

(...)

O Contribuinte em epígrafe foi eleito e tomou posse no cargo de Diretor de Tecnologia da Informação da ASMAE (Administradora de Serviços do Mercado Atacadista de Energia Elétrica, CNPJ 03.034.433/0001-56) em 09-08-2000, conforme consta da Ata da Comissão de Conselheiro, e Termo de Posse, ambos datados de 09-08-2000.

Embora a nomeação e posse do cargo tenha sido em nome do Contribuinte, pessoa física, no contrato que estabeleceu as relações entre a ASMAE e o Contribuinte, denominado CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (contrato n. 077/00, de 01-07-2000), figura a pessoa jurídica MESCA CONSULTORIA E SISTEMAS LTDA., CNPJ 03.895.514/0001-40.

A confirmar que o vínculo obrigacional foi enfocado na pessoa do Contribuinte, dispõe-se a cláusula 1:

"Por este contrato a CONTRATADA compromete-se a prestar (...) serviços de consultoria em tecnologia e informática, sendo certo que o responsável alocado pela CONTRATADA para a prestação dos serviços será o Sr. Antonio Carlos Mesquita de Siqueira (...)"

O preço dos serviços -contratados estão previstos nas cláusulas 3, 4 e 5: pagamento de R\$53.500,00 pelos serviços prestados em julho/2000; o valor mensal de R\$23.000,00, nos meses subsequentes; e o pagamento referente a despesas de viagens.

A validade do contrato ficou estabelecida para 12 meses (cláusula 9) A curiosa cláusula 19 do contrato dispõe que as partes são contratantes independentes, e que "a prestação dos serviços ora contratados não estabelece tampouco vínculo trabalhista entre a ASMAE e os sócios, associados, funcionários, contratados e/ou subcontratados da CONTRATADA."

Em 19-04-2001, as partes decidiram, consensualmente, rescindir o contrato então vigente, dando-se a plena quitação do mesmo.

Um dia após, em 20-04-2001, é assinado outro contrato entre a ASMAE e a empresa MESCA CONSULTORIA E SISTEMA LTDA, CNPJ 03.895.514/0001-40, agora denominado "CONTRATO DE CONSULTORIA AUTÔNOMA"

O objeto contratual prevê (cláusula 1.1) que

"a CONTRATADA colocará à disposição (...) os seus serviços especializados de assessoria na área empresarial e de negócios, sem qualquer exclusividade".

Para garantirem-se, como no contrato anterior, da inexistência de vínculos, parágrafo único da mesma cláusula dispõe que caso a Contratada venha a

"prestar serviços unicamente para a CONTRATANTE, não poderá este fato ser interpretado com obrigação ou mesmo da existência de modalidade contratual de vínculo de emprego (...)"

Embora as partes apontem expressamente no sentido de não haver "vínculo" empregatício entre a ASMAE e a MESCA, é de causar espécie a cláusula 4.2, abaixo transcrita :

"Em ocorrendo o falecimento do representante legal da CONTRATADA, o Sr. Antonio Carlos Mesquita de Siqueira, ficará automaticamente extinto o presente contrato (...), não

cabendo (...) qualquer obrigação por parte da CONTRATANTE em relação a herdeiros e sucessores."

A empresa contratada, MESCA CONSULTORIA E SISTEMAS LTDA, foi constituída no dia 09 de junho de 2000, e teve seu CNPJ provisório despachado em 28-06-2000, exatamente três dias antes de ser contratada pela ASMAE. Segundo esse contrato social,, o . Contribuinte, Sr. Siqueira, é detentor de 99 das 100 quotas sociais e o restante é da Sr. Sandra Alcântara Bravo de Siqueira, cônjuge do Contribuinte.

Intimado a esclarecer se a sócia minoritária da MESCA era ou é habilitada a prestar os serviços previstos no objeto social dessa pessoa jurídica "(...) serviços de processamento eletrônica de dados, programação, análise de sistemas, consultoria e treinamento na área de software" - cláusula III, do Contrato Social), o Contribuinte respondeu, em 21-07-2003, que a referida sócia "desempenha na empresa funções administrativas e de suporte operacional ao sócio principal".

Indagado quanto ao fator predominante na contratação da MESCA (v. Termo de Intimação Fiscal lavrado em 07-07-2003), o Contribuinte respondeu que "a capacitação profissional dos sócios das empresas é fator importante, e deve ter sido determinante no caso em questão", ressaltando que os critérios de contratação foram de responsabilidade da ASMAE.

Ademais, o Contribuinte informou que nenhum empregado da MESCA prestou serviços à ASMAE.

(...)

DA CONSTATAÇÃO FISCAL

A confirmar que a pessoa jurídica MESCA foi adrede criada para ser contratada com a ASMAE, em substituição à contratação do Contribuinte Antonio Carlos Mesquita de Siqueira, depõem três fatos:

- a data da sua constituição como sociedade, em 09-06-2000, um mês antes de ser contratada pela ASMAE;*
- todas as notas fiscais emitidas (de n. 1 a 15, com exceção da NF n. 11, cancelada), foram, emitidas contra a ASMAE, o que indica que essa empresa era sua cliente exclusiva no período de jul/2000 a jul/2001.*
- todos os pagamentos 'efetuados pela ASMAE à MESCA foram depositados na conta-corrente bancária (banco Bradesco, agência 1133, cc. 37929-8) da pessoa física dos sócios pessoas físicas da MESCA, conforme declarações do Contribuinte, datadas de 23-09-2002 e 17-02-2003.*

Fica demonstrado, inequivocamente, que o conteúdo contratual desejado (escolha de uma pessoa física específica para a prestação de determinados serviços, em relação aos quais era determinante a capacitação pessoal do escolhido) foi

apresentado sob a forma de uma outra relação jurídica (escolha de uma pessoa jurídica prestadora de serviços), no que resulta lesão ao fisco, uma vez que a empresa prestadora de serviços (alíquota de 15% sobre a base presumida de 32% calculada sobre o faturamento e demais receitas) seria tributada de modo menos oneroso do que o seria a pessoa física (27,5% sobre a rendimento)

(...)

CONCLUSÃO.

Dessa forma, os rendimentos pagos pela ASMAE à pessoa jurídica MESCA CONSULTORIA E SISTEMA LTDA, CNPJ 03.895.514/0001-40 foram glosados e atribuídos como rendimentos tributáveis da pessoa física do Contribuinte, Sr. Antonio Carlos Mesquita de Siqueira, promovendo-se o ajuste da base de cálculo dos rendimentos informados na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física deste Contribuinte, relativamente aos anos-calendário 2000 e 2001, conforme o auto de infração lavrado.”

Verifica-se, assim, que a fiscalização não negou a existência da pessoa jurídica “Mesca Consultoria e Sistemas Ltda”, tendo, em verdade, reconhecido que os rendimentos auferidos pela referida pessoa jurídica decorrem do exercício, por seu sócio, do cargo de Diretor de Tecnologia da Informação na ASMAE. Assim, verificado que os rendimentos foram efetivamente auferidos pela pessoa física a autoridade fiscal lançou tais valores como rendimentos omitidos.

Neste ponto, dirijo respeitosamente do entendimento manifestado pela decisão recorrida, eis que entendo não se cuidar de aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica e tampouco de aplicação do art. 50 do Código Civil, a ela vinculada.

O tema já foi enfrentado por este colegiado em outras ocasiões, algumas das quais exemplifico abaixo:

Acórdão 106-14.244

“IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS — São rendimentos da pessoa física para fins de tributação do Imposto de Renda aqueles provenientes do trabalho assalariado, as remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos, funções e quaisquer proventos ou vantagens percebidos tais como salários, ordenados, vantagens, gratificações, honorários, entre outras denominações.

IRPF - LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DECADÊNCIA — Quando os rendimentos da pessoa física sujeitarem-se tão-somente ao regime de tributação na declaração de ajuste anual e independentemente de exame prévio da autoridade administrativa, por caracterizar-se lançamento por homologação, o prazo decadencial tem início em 31 de dezembro do ano-calendário, tendo o Fisco cinco anos, a partir dessa data, para realizar o lançamento de ofício.

SIMULAÇÃO — Não se caracteriza simulação para fins tributários quando ficar incomprovada a acusação de conluio entre empregador, sociedade esportiva, e o empregado, técnico

de futebol profissional, por meio de empresa já constituída com o fim de prestar serviços de treinamento de equipe profissional futebol.

MULTA QUALIFICADA DE OFÍCIO - Para que a multa de ofício qualificada no percentual de 150% possa ser aplicada é necessário que haja descrição e incontestada comprovação da ação ou omissão dolosa, na qual fique evidente o intuito de sonegação, fraude ou conluio, capitulado na fôrma dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, respectivamente.

APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS — Devem ser aproveitados na apuração de crédito tributário os valores arrecadados sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos da pessoa física, base de cálculo de lançamento de ofício.”

Acórdão 104-18.641

“IRPF - RENDIMENTOS DE PRESTAÇÃO INDIVIDUAL DE SERVIÇOS — APRESENTADOR/ANIMADOR DE PROGRAMAS DE RÁDIO E TELEVISÃO — SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA – São tributáveis os rendimentos do trabalho ou de prestação individual de serviços, com ou sem vínculo empregatício, independentemente da denominação dos rendimentos, da condição jurídica da fonte e da forma de percepção das rendas, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título (art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713, de 1988). Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes. Desta forma, os apresentadores e animadores de programas de rádio e televisão, cujos serviços são prestados de forma pessoal, terão seus rendimentos tributados na pessoa física, sendo irrelevante a existência de registro de pessoa jurídica para tratar dos seus interesses.

IRPF - CUSTO DE CONSTRUÇÃO - ARBITRAMENTO COM BASE NA TABELA DO SINDUSCON - Aplica-se a tabela do SINDUSCON ao arbitramento do custo de construção de edificações quando o contribuinte não declara a totalidade do valor despendido em construção própria, limitando-se a comprovar com documentos hábeis apenas uma parcela dos custos efetivamente realizados, em montante incompatível com a área construída.

IRPF — GASTOS E/OU APLICAÇÕES INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DECLARADA DISPONÍVEL — LEVANTAMENTO PATRIMONIAL – FLUXO FINANCEIRO - BASE DE CÁLCULO - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - APURAÇÃO MENSAL - O Imposto de Renda das pessoas físicas, a partir de 1º de janeiro de 1989, será apurado, mensalmente, à medida em que os

rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incluindo-se, quando comprovada pelo Fisco, a omissão de rendimentos apurada através de planilhamento financeiro ("fluxo de caixa"), onde serão considerados todos os ingressos e dispêndios realizados no mês pelo contribuinte.

IRPF — LEVANTAMENTO PATRIMONIAL "FLUXO FINANCEIRO" - RENDIMENTOS NÃO DECLARADOS — Na apuração de eventual acréscimo patrimonial a descoberto devem ser levados em conta, como recursos, também os rendimentos isentos ou tributados exclusivamente na fonte, quando componentes ou justificadores da mesma variação patrimonial, ainda que não declarados, sob pena de sua tributação indireta, no conceito de proventos de qualquer natureza.

IRPF — LEVANTAMENTO PATRIMONIAL — FLUXO FINANCEIRO — SOBRAS DE RECURSOS — As sobras de recursos, apuradas em levantamentos patrimoniais mensais realizados pela fiscalização, devem ser transferidas para o mês seguinte, pela inexistência de previsão legal para se considerar como renda consumida, desde que seja dentro do mesmo ano-base.

MEIOS DE PROVA - A prova de infração fiscal pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, inclusive a presuntiva com base em indícios veementes, sendo, outrossim, livre a convicção do julgador (art. 131 e 332, do C.P.C. e art. 29, do Decreto n.º 70.235, de 1972).

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO — CARÁTER CONFISCATÓRIO — INOCORRÊNCIA A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigi-lo com acréscimos e penalidades legais. Desta forma, é perfeitamente válida a aplicação da penalidade prevista no inc. I, do art. 4º, da Lei nº 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996. Sendo inaplicável às penalidades pecuniárias de caráter punitivo o princípio de vedação ao confisco."

Destaco, desde já, que compartilho com o entendimento manifestado no v. acórdão recorrido de que o artigo 116, parágrafo único, do CTN, introduzido pela Lei Complementar nº 104/2001, embora estabeleça que “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” veicula norma anti-evasiva, que combate a simulação e outros abusos. Além disso, ainda pende de regulamentação.

A acusação em exame, entretanto, não foi de simulação ou abuso, mas sim de recharacterização dos rendimentos por sua natureza personalíssima.

Não se tratou, assim, de desconsiderar a existência da pessoa jurídica (no que divirjo do entendimento do acórdão recorrido, que considerou aplicável o art. 50 do Código Civil), mas sim de tributar os rendimentos como sendo alocados à pessoa física, tendo em vista o conjunto fático composto de vários elementos, dentre os quais destaco:

- o contribuinte foi nomeado pessoalmente para o cargo de Diretor de Tecnologia da Informação da empresa contratante dos serviços, indicando que o serviço foi diretamente por ele prestado;

- a existência de previsões contratuais no contrato entre a ASMAE e a pessoa jurídica que demonstram a vinculação do profissional (e não da pessoa jurídica) à prestação dos serviços;

- a ausência de estrutura empresarial para a prestação dos serviços pela pessoa jurídica, indicando sua natureza personalíssima e não empresarial; e

- o recebimento dos valores devidos pela prestação dos serviços diretamente pela pessoa física autuada, e não pela pessoa jurídica que figura no contrato de prestação de serviços.

Diante dos fatos acima o agente fiscal qualificou os rendimentos recebidos como tributáveis pela pessoa física, sem que para tanto seja necessário imputar simulação ou fraude na constituição da pessoa jurídica.

Trata-se, a rigor, de divergência na qualificação dos fatos e determinação do regime tributário aplicável, sem que o procedimento do contribuinte (feito às claras e sem propósito doloso de esconder o fato gerador) possa ser qualificado como simulado ou fraudulento. Tanto assim que não

Dessa forma, entendo correto o lançamento dos valores como rendimentos recebidos pelo contribuinte pessoa física.

Nada obstante, em consonância com a jurisprudência acima referida, entendo que eventuais tributos pagos pela pessoa jurídica sobre os rendimentos recebidos da ASMAE (i.e. IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) devem ser descontados do montante do IRPF devido, apurado por meio do presente lançamento.

Ressalto, por fim, que os fatos envolvidos nos presentes autos são anteriores à edição do art. 129 da Lei n. 11.196, que passou a considerar que a tributação de rendimentos personalíssimos, em hipóteses como a presente, faz-se na pessoa jurídica. Fossem os fatos posteriores este relator teria entendimento completamente diverso quanto ao regime tributário aplicável.

Dessa forma, encaminho meu voto no sentido de conhecer do recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional para, no mérito, DAR LHE PARCIAL PROVIMENTO para restabelecer o lançamento, devendo, no entanto, ser aproveitados na apuração de crédito tributário os valores arrecadados sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica cuja receita foi imputada a rendimentos da pessoa física.

(Assinado digitalmente)

Gustavo Lian Haddad

CÓPIA