



PODER JUDICIÁRIO
Tribunal Regional Federal da 3ª Região
4ª Turma

APELAÇÃO CÍVEL (198) Nº 0024801-53.2011.4.03.6182

RELATOR: Gab. 13 - DES. FED. MONICA NOBRE

APELANTE: CARLOS ROBERTO MASSA

Advogados do(a) APELANTE: EDUARDO SILVA TOLEDO - DF44181, NATASHA GIFFONI FERREIRA FAVIERI - SP306917, LUCIANO RAMOS VOLK - SP311206, ANTONIO ELMO GOMES QUEIROZ - PE23878-A, ANTONIO CARLOS FERREIRA DE SOUZA JUNIOR - PE27646-A

APELADO: UNIAO FEDERAL - FAZENDA NACIONAL

OUTROS PARTICIPANTES:

p{text-align: justify;}



PODER JUDICIÁRIO
Tribunal Regional Federal da 3ª Região
4ª Turma

APELAÇÃO CÍVEL (198) Nº 0024801-53.2011.4.03.6182

RELATOR: Gab. 13 - DES. FED. MONICA NOBRE

APELANTE: CARLOS ROBERTO MASSA

Advogados do(a) APELANTE: EDUARDO SILVA TOLEDO - DF44181, NATASHA GIFFONI FERREIRA FAVIERI - SP306917, LUCIANO RAMOS VOLK - SP311206, ANTONIO ELMO GOMES QUEIROZ - PE23878-A, ANTONIO CARLOS FERREIRA DE SOUZA JUNIOR - PE27646-A

APELADO: UNIAO FEDERAL - FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

Trata-se de recurso de apelação interposto por CARLOS ROBERTO MASSA, em face da sentença que julgou improcedentes os embargos, com resolução de mérito, nos termos do art. 487, I, do CPC. Sem condenação em honorários haja vista a cobrança do encargo de 20%, do Decreto-Lei nº 1.025/69. Condenação ao pagamento dos honorários periciais.



Em suas razões, aduz, em síntese; i. a necessidade de haver nova perícia contábil em 1º grau, pois a anterior foi elaborada por perita sem isenção; ii. que as infrações e obrigações tributárias que lhe foram imputadas são indevidas, a saber: ii.a) **infração 001 - omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício, recebido de pessoa jurídica** - inexistiu, no caso, relação de emprego ou vínculo empregatício, sendo que a autuação, em verdade, desconsiderou a personalidade jurídica da Massa & Massa Ltda. Ainda, que o art. 116 do CTN não estava em vigor à época da autuação, bem como que para ser aplicado precisa de lei que regulamente o respectivo procedimento. Conclui que houve motivação errônea na matéria tributável, e que, portanto, resta viciado todo o ato em cobrança; que em razão do sócio da pessoa jurídica não ter vínculo empregatício, esta pessoa jurídica estava livre para explorar a marca Ratinho com terceiros, em comerciais, patrocínio e merchandising, o que efetivamente aconteceu; que além da marca Ratinho, a M&M também explorava outras marcas que estavam começando a desenvolver como produto vendável, como Xaropinho, Tunico, Carço e Azeitona, cujos personagens eram incorporados por terceiros, e que eram alvo de prestação de serviço a várias empresas, conforme notas fiscais devidamente emitidas e escrituradas, e cujos pagamentos foram feitos à M&M, conforme consta dos seus registros bancários e contábeis; ii.b) **infração 002 - omissão de rendimentos recebidos do trabalho sem vínculo empregatício, recebidos de pessoas jurídicas** - houve contradição com a autuação fundamentada na infração 001, sendo que para não ter que admitir que MASSA teria vínculo de emprego com várias empresas, tratou esses outros contratos como rendimentos genéricos, sem especificar exatamente o vínculo; e, por fim, ii.c) **fração 003 - acréscimo patrimonial a descoberto** - que a obra do imóvel foi realizada entre 1993/1994 e autuação é de 2000, e portanto já arcada pela decadência; que a fatura de energia elétrica, comprova que não se tratava de um terreno não edificado, bem como que a fiscalização não dispôs do montante aplicado em uma obra, passando a arbitrar as despesas sem obedecer a qualquer critério legal.

Com contrarrazões.

O apelante manifestou-se em decorrência de fatos supervenientes, consistentes no julgamento, pelo STF, da ADC 66 - na qual foi questionada a constitucionalidade do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, sendo atacada a possibilidade de pessoas físicas poderem atuar profissionalmente via pessoa jurídica, tendo restado definido pela possibilidade de a pessoa física criar uma pessoa jurídica, mesmo para atividade artística, cultural e personalíssima, bem como o início do julgamento da ADI 2446, que analisa o parágrafo único do art. 116 do CTN e que já conta com a aprovação de 5 ministros do STF, sendo que o voto prevalente aponta que é lícito se organizar de forma a pagar menos tributo, pois a norma aceita elisão fiscal; contudo, a norma é constitucional para casos de evasão fiscal, em que provada fraude.

A União apresentou resposta.

É o relatório.



p{text-align: justify;}



PODER JUDICIÁRIO
Tribunal Regional Federal da 3ª Região
4ª Turma

APELAÇÃO CÍVEL (198) Nº 0024801-53.2011.4.03.6182

RELATOR: Gab. 13 - DES. FED. MONICA NOBRE

APELANTE: CARLOS ROBERTO MASSA

Advogados do(a) APELANTE: EDUARDO SILVA TOLEDO - DF44181, NATASHA GIFFONI FERREIRA FAVIERI - SP306917, LUCIANO RAMOS VOLK - SP311206, ANTONIO ELMO GOMES QUEIROZ - PE23878-A, ANTONIO CARLOS FERREIRA DE SOUZA JUNIOR - PE27646-A

APELADO: UNIAO FEDERAL - FAZENDA NACIONAL

V O T O

Por primeiro, verifico que a questão relativa à idoneidade da prova pericial contábil já foi discutida em sede de Agravo de Instrumento nº **0018165-17.2016.4.03.0000/SP**, de minha relatoria, no qual concluiu-se que:

“No caso em tela, tanto o laudo de fls. 221/341, quanto o laudo complementar de fls. 390/410, não apresentam irregularidades e nem desabonam, do ponto de vista ético ou técnico, a conduta da profissional designada pelo MM. Juíza Singular.”



Como bem salienta a r. decisão agravada, todos os direitos constitucionais ínsitos à realização da prova foram conferidos às partes, tendo, inclusive, sido determinada a confecção de documento complementar, a fim de que fossem dirimidas quaisquer dúvidas acerca dos dados examinados.

Demais disso, as alegações quanto a existências de vícios nos laudos mostram-se vagas e imprecisas, não sendo robustas o suficiente para demonstrar em que consiste a inadequação da conduta da perita ou para elucidar quais informações estariam incompletas.

De fato, os documentos produzidos nos autos dão suporte ao deslinde do feito e o agravante não contrapõe as conclusões e os fatos apontados pelo laudo pericial.

Por fim, de salientar que o agravante teve oportunidade de indicar assistente técnico para acompanhar os trabalhos do profissional designado pelo Juízo de primeira instância, e não se utilizou de tal faculdade.

Ante o exposto, nego provimento ao agravo de instrumento, nos termos da fundamentação."

Assim, a questão resta preclusa, motivo pelo qual deixo de analisá-la.

Pois bem.

Os presentes embargos à execução foram opostos em razão da execução fiscal ajuizada para cobrança de créditos de Imposto de Renda Pessoa Física, constantes na CDA de nº 90 1 08 001162-04. O apelante se insurge contra os lançamentos efetuados, que tiveram como fundamentos a omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica e o acréscimo patrimonial a descoberto.

Da omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica com e sem vínculo empregatício

De início, de se considerar que, acerca da aplicação da legislação tributária, o art. 106 do CTN dispõe que:

*"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 falta de pagamento de tributo;

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



Acerca da natureza interpretativa das normas jurídicas tributárias, assente na doutrina que:

*“As normas fiscais interpretativas são aquelas com natureza predominantemente **declaratórias de direitos já assegurados pelas normas anteriores, devendo, sempre, operar em favor da segurança jurídica, integrando-se com o sistema jurídico vigente.** Portanto, o dispositivo nunca poderá ser utilizado de forma isolada. Destarte, para a utilização do mencionado dispositivo, deverão ser analisadas, de forma criteriosa, as suas hipóteses justificadoras. Caso não fiquem comprovados os pressupostos de validade, restará caracterizado manifesto desvio de finalidade, além de inequívoca violação ao próprio art. 106, I do Código Tributário Nacional. (Hugo de Brito Machado, 2020)”*

Sob outro enfoque, mesmo que as leis interpretativas tenham tão-somente a finalidade de esclarecer uma lei anterior, ela sempre inovará no mundo jurídico, visto que, após sua edição, *“não mais haverá a obscuridade até então existente, restando explicitado o real conteúdo do dispositivo interpretado”*.(LIMA, Thiago Figueiredo de. [Retroatividade da lei tributária interpretativa](#).

Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 12, n. 1608, 26 nov. 2007. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/10698>. Acesso em: 10 nov. 2021.).

Portanto, temos que, por inovar no mundo jurídico, as chamadas leis interpretativas são plenamente válidas quando tratarem, efetivamente, de norma regulando matéria que demandava tal providência.

Com efeito, dispõe o art. 129 da Lei nº 11.196/2005:

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 nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil. (Vide ADC 66)

Parágrafo único. (VETADO)

Referido dispositivo foi objeto da ADC 66, cujo acórdão transitou em julgado em 27/03/2021. Restou declarada sua constitucionalidade, reconhecendo-se que a norma é harmônica com o princípio da livre iniciativa, fundamento da República, com reflexo direto na relação jurídica estabelecida entre prestador e tomador de serviços, a saber:

“Constitucionalidade da norma em exame

9. O cerne da discussão trazida ao cuidado deste Supremo Tribunal consiste em saber se harmônica com a Constituição da República preceito legal pelo qual pessoas jurídicas prestadoras de serviços intelectuais, incluídos aqueles de natureza científica, artística ou cultural, sujeitam-se apenas ao regime fiscal e previdenciário próprio das pessoas jurídicas. A controvérsia que permeia a presente ação é determinada pela incerteza gerada por prestadores de serviços intelectuais e para os tomadores desses serviços sobre eventual desconsideração de sua



relação jurídica pela Administração Pública ou pelo Poder Judiciário que, a pretexto de coibir fraudes e simulação em favor da primazia da realidade, possa a eles impor regramento previdenciário e fiscal mais gravoso que aquele destinado às pessoas jurídicas ou, ainda, reconhecer a formação de vínculo empregatício entre a pessoa física do prestador e a tomadora dos serviços. O receio sobre a eficácia das escolhas empresariais e a dúvida sobre os limites dos compromissos assumidos comprometeria a segurança jurídica, mais ainda, o equilíbrio das relações firmadas, sem que não se tem como garantido o livre exercício da atividade empresarial e o pleno desenvolvimento econômico. 10. A norma do art. 129 da Lei n. 11.196/2005 harmoniza-se com as diretrizes constitucionais, especialmente com o inc. IV do art. 1º da Constituição da República, pelo qual estabeleceu a liberdade de iniciativa situando-a como fundamento da República Federativa do Brasil. Dessa liberdade econômica emanam a garantia de livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão e o livre exercício de qualquer atividade econômica, consagrados respectivamente no inc. XIII do art. 5º e no parágrafo único do art. 170 da Constituição da República. 11. A valorização do trabalho humano e a livre iniciativa conjugam-se para fundamentar a ordem econômica e dirigem-se a atingir os objetivos fundamentais descritos no art. 3º da Constituição da República, pelo que são elementos indissociáveis para a compreensão e o desate da presente controvérsia jurídica. Embora o art. 129 da Lei n. 11.196/2005 apenas se refira expressamente implicações fiscais e previdenciárias decorrentes da prestação de serviços intelectuais, incluídas os de natureza científica, artística ou cultural, por pessoa jurídica, não podem ser negada validade no direito de eventuais repercussões secundárias, a determinar os termos e os efeitos de relação jurídica estabelecida entre a tomadora do serviço e a pessoa que desenvolve as atividades em seu benefício. A complementariedade entre os valores sociais do trabalho e a livre iniciativa é tema recorrente nos julgamentos deste Supremo Tribunal, que, atento ao sistema constitucional e às transformações das relações de trabalho, não tem se esquivado do exame aprofundado do tema. Grifos meus.

Assim, conclui-se que o art. 129 da Lei nº 11.196/2005 objetiva afastar a controvérsia sobre a incidência tributária nas hipóteses de prestação de serviços personalíssimos de natureza intelectual, artística, científica ou cultural, sobre a atividade exercida pela sociedade ou seus sócios e empregados, e que, portanto, aplica-se à fatos geradores ocorridos antes de sua vigência.

Importante observar a ressalva que o próprio dispositivo tece ao fixar que se observa o quanto nele disposto “sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.”, a saber, sem óbice de adotar-se a conduta pertinente nos casos de abuso da personalidade jurídica.

Na presente demanda, contudo, não restou caracterizada situação ensejadora da desconsideração da personalidade jurídica. No ponto, a autoridade fiscal autuou o apelante em função da “omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, decorrente da prestação de serviços de natureza personalíssima, com e sem vínculo empregatício”, como consta dos autos de infração, sob o viés de que haveria inadequação na constituição de uma pessoa jurídica destinada a serviços personalíssimos em que o sócio majoritário fosse o próprio prestador de serviço, bem como que extrapolou-se o objeto social para o qual a pessoa jurídica foi constituída.



A esse respeito, verifica-se no contrato social ID 107192191, pág. 25/35, que o objeto mercantil da empresa consiste na realização de atividades de “PUBLICIDADE E PROMOÇÕES”.

Quanto ao **meio** de se fazer publicidade e promoções, ou seja, de dar consecução ao objeto mercantil da pessoa jurídica, de se considerar o disposto na Lei nº 4.680/1965, que trata do exercício da profissão de publicitário e de agenciador de propaganda e dá outras providências:

*Art 4º São veículos de divulgação, para os efeitos desta Lei, **quaisquer meios de comunicação visual ou auditiva capazes de transmitir mensagens de propaganda ao público, desde que reconhecidos pelas entidades e órgãos de classe, assim considerados as associações civis locais e regionais de propaganda bem como os sindicatos de publicitários.***

*Art 5º **Compreende-se por propaganda qualquer forma remunerada de difusão de idéias, mercadorias ou serviços, por parte de um anunciante identificado.***

Sem a necessidade de maiores digressões, é possível constatar-se que, entendendo-se atividade intelectual por aquela que possui natureza científica, literária ou artística, verifica-se que publicidade e promoções estão inseridas nesse escopo e que, se a apresentação de programas de TV e animação de shows é meio para consecução do objeto social, logo, se está diante do regular exercício de atividade empresarial, portanto, sujeita à legislação aplicável à pessoa jurídica.

Não significa dizer que a atividade de animação de shows e apresentação de televisão se exaure em publicidade e promoções, mas também não se afigura plausível afirmar que tal atividade desnatura o objeto empresarial quanto ela, em verdade, é forma de exercício da atividade econômica.

Na oportunidade, colaciono julgado do TRF da 2ª Região, que versa sobre a tributação para empresas que exercem serviços de natureza personalíssima, em caso similar, em que restou reconhecido que tributar a pessoa física do apresentador de telejornal no lugar da pessoa jurídica, implicaria em desconsideração da própria personalidade jurídica:

APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. SOCIEDADE CIVIL. SERVIÇOS JORNALÍSTICOS A TERCEIROS. IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF). PLANEJAMENTO FISCAL. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA.

1. A Constituição Federal e o Código Civil autorizam, em princípio, a constituição de sociedades destinadas à prestação de serviços de natureza intelectual e o exercício de atividades personalíssimas pelos seus próprios sócios e empregados, o que inclui os serviços de jornalista a terceiros; o disposto no art. 129 da Lei n. 11.196/2005 se presta a afastar a controvérsia sobre a incidência tributária nesses casos.



2. A elisão aceitável ocorre sempre que o planejamento fiscal estiver lastreado, não somente na literalidade da norma, mas sobretudo na sua mens legis; ao contrário, a evasão fiscal se caracteriza pela prática de atos com o intuito de lesar terceiros, mediante dolo, fraude ou simulação.

3. Em um contrato de prestação de serviços entre duas pessoas jurídicas, apenas se houver demonstração (observadas as garantias do devido processo legal) de que na essência desenvolve-se uma relação de emprego regida pela CLT, devem ser desconsiderados o status de "sociedade" do prestador do serviço e a roupagem jurídica atribuída àquele contrato, incidindo-se, assim, as exações correspondentes.

4. Com o advento do art. 55 da Lei nº 9.430/96, revogando o Decreto-lei nº 2.397/87, deixou de haver distinção (para o fim de incidência do Imposto de Renda) entre sociedade civil e sociedade de profissionais regulamentados.

5. Redução dos honorários a um valor fixo compatível com as peculiaridades da causa.

6. Remessa Necessária parcialmente provida. Apelações não providas. (APELREEX - APELAÇÃO / REEXAME NECESSÁRIO 0022319-12.2008.4.02.5101, RICARDO PERLINGEIRO, TRF2.)

Assim, deve ser aplicado o quanto disposto no art. 129 da lei nº 11.195/2005, dispositivo de caráter interpretativo, e a tributação da pessoa física não deve subsistir.

Por fim, passo à análise da autuação por "**Acréscimo patrimonial a descoberto**

”.

Para tanto, saliento que a técnica de julgamento *per relationem*, ora empregada, ao atender ao disposto no art. 93, IX, da Constituição Federal, confere maior celeridade ao julgamento e reduz o formalismo excessivo ao prezar pela objetividade, simplicidade e eficiência, não se confundindo com ausência ou deficiência de fundamentação da decisão judicial.

A esse respeito, colaciono a jurisprudência do E. STF e desta Corte:

AGRAVO REGIMENTAL NO HABEAS CORPUS. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA DE TODOS OS FUNDAMENTOS DA DECISÃO AGRAVADA. HOMICÍDIO QUALIFICADO. PRISÃO PREVENTIVA. FUNDAMENTAÇÃO IDÔNEA. GARANTIA DA ORDEM PÚBLICA. MOTIVAÇÃO PER RALATIONEM. POSSIBILIDADE. INOBSERVÂNCIA DO ART. 316 DO CPP. PLEITO DE PRISÃO DOMICILIAR EM DECORRÊNCIA DA COVID-19. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. 1. Na linha da orientação jurisprudencial desta Suprema Corte, "o Agravante tem o dever de impugnar, de forma específica, todos os fundamentos da decisão agravada, sob pena de não provimento do agravo regimental" (HC 133.685-AgR/SP, Rel. Min. Cármen Lúcia, 2ª Turma, DJe 10.6.2016). 2. O uso da fundamentação per relationem não se confunde com ausência ou deficiência de fundamentação da decisão judicial, sendo admitida pela jurisprudência desta Suprema Corte (RHC 130.542-AgR, Rel. Min. Roberto Barroso, 1ª Turma, DJe 25.10.2016; HC 130.860-AgR, Rel.



Min. Alexandre de Moraes, 1ª Turma, DJe 26.10.2017). (...) (HC 182773 AgR, Relator(a): ROSA WEBER, Primeira Turma, julgado em 15/12/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-294 DIVULG 16-12-2020 PUBLIC 17-12-2020)

(...) MOTIVAÇÃO PER RELATIONEM. LEGITIMIDADE JURÍDICO-CONSTITUCIONAL DESSA TÉCNICA DE MOTIVAÇÃO. (...) Esta Corte já firmou o entendimento de que a técnica de motivação por referência ou por remissão é compatível com o que dispõe o art. 93, IX, da [Constituição Federal](#). Não configura negativa de prestação jurisdicional ou inexistência de motivação a decisão que adota, como razões de decidir, os fundamentos do parecer lançado pelo Ministério Público, ainda que em fase anterior ao recebimento da denúncia. (AI 738982 AgR, Relator Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgado em 29/05/2012)

PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. ARTIGO 135 DO CTN. SÓCIO OCULTO. NÃO COMPROVAÇÃO. AÇÃO PROCEDENTE. JULGAMENTO PER RELATIONEM. POSSIBILIDADE. SENTENÇA MANTIDA.

1. O provimento recorrido encontra-se devidamente fundamentado, tendo dado à lide a solução mais consentânea possível, à vista dos elementos contidos nos autos, sendo certo, ainda, que o recurso apresentado pela apelante não trouxe nada de novo que pudesse infirmar o quanto decidido, motivo pelo qual a sentença recorrida deve ser mantida por seus próprios fundamentos.

2. Com efeito, restou firmado no julgado que, em pese a existência de indícios de que as administradores da empresa executada no feito subjacente figuram como "laranjas", não há efetiva comprovação de que o real administrador (ou sócio oculto) da empresa é o embargante. A dilação probatória havida nestes autos, inclusive com a oitiva de testemunhas, não logrou demonstrar tal fato, conforme bem destacado na sentença vergastada.

3. Registre-se, por oportuno, que a adoção, pelo presente julgado, dos fundamentos externados na sentença recorrida - técnica de julgamento "per relationem" -, encontra amparo em remansosa jurisprudência das Cortes Superiores, mesmo porque não configura ofensa ao artigo 93, IX, da CF/88, que preceitua que "todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade (...)". Precedentes do E. STF e do C. STJ.

4. Quanto ao recurso apresentado pelo embargante, o mesmo comporta parcial provimento, para majorar a verba honorária, arbitrada pela sentença em R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), valor esse considerado irrisório face ao valor da causa - R\$ 6.515.227,26, em dezembro/2009. Na espécie, em que pese não se tratar de ação de grande complexidade, fato é que houve dilação probatória, inclusive com a oitiva de testemunhas (embora sem a participação do patrono do embargante), expedição de cartas precatórias, além de diversos outros atos, mostrando-se de rigor a observância das disposições do artigo 20, §§ 3º, alíneas "a", "b" e "c" e 4º, do CPC/73, aplicável à espécie.

5. À vista das disposições legais, majoro os honorários advocatícios para R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), valor esse suficiente à remuneração condigna do patrono do embargante.



6. *Apelação da União Federal improvida. Recurso do embargante provido, em parte.*

(TRF 3ª Região, 4ª Turma, ApCiv - APELAÇÃO CÍVEL - 0000359-73.2010.4.03.6112, Rel. Desembargador Federal MARLI MARQUES FERREIRA, julgado em 26/04/2021, e - DJF3 Judicial 1 DATA: 05/05/2021)

Acerca dos pontos específicos de irrisignação, a sentença ora recorrida dispôs que:

*"Não prospera a pretensão da parte embargante de ver reconhecida a edificação de seu imóvel residencial no Município de Matinhos/PR nos anos de 1993 e 1994. Na época da fiscalização não foram apresentados documentos que comprovassem os valores utilizados na obra, tendo sido arbitrado o seu custo com base na tabela elaborada mensalmente pelo Sindicato da Indústria da Construção Civil do Estado do Paraná - SINDUSCON. (...). O início da documentação da obra se dá no ano de 1995, através de registros formais, que evidenciam que neste ano foi edificada. Há a escritura de compra e venda pelo embargante e sua esposa do bem, datado de 19 de junho de 1995 (na Matrícula 35.036), onde há referência unicamente ao terreno no lote n 22, sem indicação de área construída. Já o alvará para licença de construir foi concedido pela Prefeitura de Matinhos em 12 de maio de 1995 e a vistoria técnica da obra ocorreu em 14 de novembro de 1995 (R-2 da citada Matrícula). Finalmente no R-3 da matrícula consta que o imóvel correspondente ao terreno e edificação foram dados em pagamento ao Banco do Brasil em 13 de dezembro de 1995. Nas guias de recolhimento de ITBI do citado imóvel, relativas à sua compra consta não haver benfeitorias e, posteriormente há a citação da residência. **A conta de luz com a qual a parte embargante pretende provar que havia edificação antes do ano de 1995 realmente não tem credibilidade para afetar toda a documentação que evidencia a realização da obra no ano de 1995, considerando que apenas comprova a existência de consumo de energia elétrica, que poderia ser de um pequeno galpão ou edícula, por exemplo. Já a alegada decadência também não se operou, a teor do disposto no artigo 173, inciso I, do CTN, considerando que para fatos geradores ocorridos em 1995, seu início se deu em 01.01.1996, com finalização em 31 de dezembro de 2000, posteriormente ao lançamento ocorrido em 14 de setembro de 2000. Não transcorrendo o lustro, a parte embargante tinha obrigação de guardar os documentos relativos à obra, não havendo incorreção no arbitramento realizado pelo fisco, permanecendo o tributo cobrado em apenso devido."***

Em suma, à mingua de apresentação de documentos comprobatórios dos valores utilizados na obra, seu custo foi calculado com base na tabela elaborada mensalmente pelo Sindicato da Indústria da Construção Civil do Estado do Paraná – SINDUSCON, em consonância com a jurisprudência.

Ademais, consta na escritura de compra e venda que o preço pago pelo imóvel foi R\$100,00 (cem reais), em 19/06/1995, ID 107192190, pág. 23, e o mesmo foi dado em pagamento ao Banco do Brasil por R\$125.000,00, em 13/12/1995. Outrossim, a guias de



recolhimento de ITBI pela compra do imóvel consta "sem benf", isto é, sem benfeitorias, ao passo que, nas guias posteriores, lê-se a observação "contendo uma residência com 337,70 m2 de área construída". Restando evidenciado que os fatos geradores ocorreram em 1995 e não foram declarados, bem como que o apelante foi inicialmente intimado a apresentar a documentação em 1998 e o auto de infração foi lavrado em 2000, não há que se falar em decadência. Outrossim, a conta de luz datada de 1994 não comprova que a obra foi iniciada naquele ano, tampouco ilide as provas que remetem tal marco a 1995.

No tocante à multa de ofício, também não merece reparos a sentença, que dispôs que: *"A exclusão da multa de ofício não é aplicável aos débitos originados de lançamento de ofício, como no caso descrito nos autos, para os quais incide o valor de 75% da multa aplicada, autorizado conforme disposto nos artigos 44 e 45 da Lei nº 9.430/96. A cobrança de acréscimo regularmente previsto em lei, impostos aos contribuintes em atraso com o cumprimento de suas obrigações, não caracteriza confisco. A multa cobrada nos autos de execução fiscal em apenso se revelou totalmente prevista em lei, cuja inconstitucionalidade/ilegalidade não restou comprovada. De rigor, pois, a manutenção da multa de ofício em 75% (setenta e cinco) por cento, com fulcro no art. 44, I, Lei nº 9.430/96."*

No que tange à verba honorária, nas causas em que a Fazenda Pública for parte, os §§ 3º e 5º do artigo 85, do CPC, estabelecem um escalonamento dos percentuais conforme faixas de valores da condenação, do proveito econômico ou do valor da causa. Assim, temos que:

"art. 85. (...) § 3º Nas causas em que a Fazenda Pública for parte, a fixação dos honorários observará os critérios estabelecidos nos incisos I a IV do § 2º e os seguintes percentuais:

I - mínimo de dez e máximo de vinte por cento sobre o valor da condenação ou do proveito econômico obtido até 200 (duzentos) salários-mínimos;

II - mínimo de oito e máximo de dez por cento sobre o valor da condenação ou do proveito econômico obtido acima de 200 (duzentos) salários-mínimos até 2.000 (dois mil) salários-mínimos;

III - mínimo de cinco e máximo de oito por cento sobre o valor da condenação ou do proveito econômico obtido acima de 2.000 (dois mil) salários-mínimos até 20.000 (vinte mil) salários-mínimos;

IV - mínimo de três e máximo de cinco por cento sobre o valor da condenação ou do proveito econômico obtido acima de 20.000 (vinte mil) salários-mínimos até 100.000 (cem mil) salários-mínimos;

V - mínimo de um e máximo de três por cento sobre o valor da condenação ou do proveito econômico obtido acima de 100.000 (cem mil) salários-mínimos.

(...) 5º Quando, conforme o caso, a condenação contra a Fazenda Pública ou o benefício econômico obtido pelo vencedor ou o valor da causa for superior ao valor previsto no inciso I do § 3º, a fixação do percentual de honorários deve observar a faixa inicial e, naquilo que a exceder, a faixa subsequente, e assim sucessivamente."



Já o § 8º do art. 85 do CPC prevê excepcionalmente a possibilidade de condenação em honorários advocatícios por apreciação equitativa do juiz, nas causas em que for inestimável ou irrisório o proveito econômico ou, ainda, quando o valor da causa for muito baixo.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça tem se posicionado no sentido de que o § 8º do art. 85 do CPC se aplica exclusivamente às hipóteses que o dispositivo elenca, não sendo aplicável às causas de valor elevado. (Precedentes: REsp 1.820.265/SP, Rel. Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 10/9/2019, DJe 16/9/2019; REsp n. 1.746.072/PR, Relator p/ Acórdão Ministro RAUL ARAÚJO, SEGUNDA SEÇÃO, julgado em 13/2/2019, DJe 29/3/2019).

Assim, considerando-se que o caso em tela não se amolda às hipóteses do art. 85, § 8º do CPC, vez que não se trata de causa de valor muito baixo ou de proveito econômico irrisório ou inestimável, alinho-me à jurisprudência dominante para afastar a sua aplicação na condenação em honorários advocatícios para as causas de valor elevado.

Nesse ponto, observo que, embora o Superior Tribunal de Justiça tenha recentemente afetado o REsp n. 1.812.301/SC para julgamento sob a sistemática dos recursos repetitivos do art. 1.036 do CPC (Tema 1.046), a fim de discutir a possibilidade de fixação de honorários advocatícios com fundamento em juízo de equidade nas causas de valor elevado (vultoso/exorbitante), como no presente caso, em que o valor da causa é de R\$58.334.631,04 (cinquenta e oito milhões, trezentos e trinta e quatro mil, seiscentos e trinta e um reais e quatro centavos) nos termos do art. 85, §§ 2º e 8º, do Código de Processo Civil de 2015, a referida controvérsia encontra-se pendente de julgamento, não havendo determinação de suspensão nacional dos processos que versem sobre a matéria.

Em razão da sucumbência, fica a União condenada ao pagamento dos honorários periciais.

Ante o exposto, **dou parcial provimento à apelação de CARLOS ROBERTO MASSA, para afastar a tributação de Imposto de Renda de Pessoa Física-IRPF, condenando a União Federal ao pagamento de honorários advocatícios e periciais**, nos termos da fundamentação.

É o meu voto.



EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF). PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE NATUREZA PERSONALÍSSIMA. ART. 129 DA LEI Nº 11.196/2005. CARÁTER INTERPRETATIVO. RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO.

- Primeiramente, verifico que a questão relativa à idoneidade da prova pericial contábil já foi discutida em sede de Agravo de Instrumento nº 0018165-17.2016.4.03.0000/SP, resta preclusa, motivo pelo qual deixo de analisá-la.

- Os presentes embargos à execução foram opostos em razão da execução fiscal ajuizada para cobrança de créditos de Imposto de Renda Pessoa Física, constantes na CDA de nº 90 1 08 001162-04. O apelante se insurge contra os lançamentos efetuados, que tiveram como fundamentos a omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica e o acréscimo patrimonial a descoberto.

- De início, de se considerar que, acerca da aplicação da legislação tributária, o art. 106 do CTN dispõe que: "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 falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática." Grifos meus.

- Acerca da natureza interpretativa das normas jurídicas tributárias, assente na doutrina que: "As normas fiscais interpretativas são aquelas com natureza predominantemente declaratórias de direitos já assegurados pelas normas anteriores, devendo, sempre, operar em favor da segurança jurídica, integrando-se com o sistema jurídico vigente. Portanto, o dispositivo nunca poderá ser utilizado de forma isolada. Destarte, para a utilização do mencionado dispositivo, deverão ser analisadas, de forma criteriosa, as suas hipóteses justificadoras. Caso não fiquem comprovados os pressupostos de validade, restará caracterizado manifesto desvio de finalidade, além de inequívoca violação ao próprio art. 106, I do Código Tributário Nacional. (Hugo de Brito Machado, 2020)"

- Sob outro enfoque, mesmo que as leis interpretativas tenham tão-somente a finalidade de esclarecer uma lei anterior, ela sempre inovará no mundo jurídico, visto que, após sua edição, "não mais haverá a obscuridade até então existente, restando explicitado o real conteúdo do dispositivo interpretado". [1]

- Portanto, temos que, por inovar no mundo jurídico, as chamadas leis interpretativas são plenamente válidas quando tratarem, efetivamente, de norma regulando matéria que demandava tal providência.



- Com efeito, dispõe o art. 129 da Lei nº 11.196/2005: 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 nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil](#).
(Vide ADC 66)

- Referido dispositivo foi objeto da ADC 66, cujo acórdão transitou em julgado em 27/03/2021. Restou declarada sua constitucionalidade, reconhecendo-se que a norma é harmônica com o princípio da livre iniciativa, fundamento da República, com reflexo direto na relação jurídica estabelecida entre prestador e tomador de serviços.

- Assim, conclui-se que o art. 129 da Lei nº 11.196/2005, objetiva afastar a controvérsia sobre a incidência tributária nas hipóteses de prestação de serviços personalíssimos de natureza intelectual, artística, científica ou cultural, sobre a atividade exercida pela sociedade ou seus sócios e empregados, e que, portanto, aplica-se à fatos geradores ocorridos antes de sua vigência.

- Importante observar a ressalva que o próprio dispositivo tece ao fixar que se observa o quanto nele disposto “sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.”, a saber, sem óbice de adotar-se a conduta pertinente nos casos de abuso da personalidade jurídica.

- Na presente demanda, contudo, não restou caracterizada situação ensejadora da desconsideração da personalidade jurídica. No ponto, a autoridade fiscal autuou o apelante em função da "omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, decorrente da prestação de serviços de natureza personalíssima, com e sem vínculo empregatício", como consta dos autos de infração, sob o viés de que haveria inadequação na constituição de uma pessoa jurídica destinada a serviços personalíssimos em que o sócio majoritário fosse o próprio prestador de serviço, bem como que extrapolou-se o objeto social para o qual a pessoa jurídica foi constituída.

- A esse respeito, verifica-se no contrato social ID 107192191, pág. 25/35, que o objeto mercantil da empresa consiste na realização de atividades de “PUBLICIDADE E PROMOÇÕES”.

- Quanto ao meio de se fazer publicidade e promoções, ou seja, de dar consecução ao objeto mercantil da pessoa jurídica, de se considerar o disposto na Lei nº 4.680/1965, que trata do exercício da profissão de publicitário e de agenciador de propaganda e dá outras providências: Art 4º São veículos de divulgação, para os efeitos desta Lei, quaisquer meios de comunicação visual ou auditiva capazes de transmitir mensagens de propaganda ao público, desde que reconhecidos pelas entidades e órgãos de classe, assim considerados as associações civis locais e regionais de propaganda bem como os sindicatos de publicitários. Art 5º Compreende-se por propaganda qualquer forma remunerada de difusão de idéias, mercadorias ou serviços, por parte de um anunciante identificado.

- Sem a necessidade de maiores digressões, é possível constatar-se que, entendendo-se atividade intelectual por aquela que possui natureza científica, literária ou artística, verifica-se



que publicidade e promoções estão inseridas nesse escopo e que, se a apresentação de programas de TV e animação de shows é meio para consecução do objeto social, logo, se está diante do regular exercício de atividade empresarial, portanto, sujeita à legislação aplicável à pessoa jurídica.

- Não significa dizer que a atividade de animação de shows e apresentação de televisão se exaure em publicidade e promoções, mas também não se afigura plausível afirmar que tal atividade desnatura o objeto empresarial quanto ela, em verdade, é forma de exercício da atividade econômica.

- Na oportunidade, colaciono julgado do TRF da 2ª Região, que versa sobre a tributação para empresas que exercem serviços de natureza personalíssima, em caso similar, em que restou reconhecido que tributar a pessoa física do apresentador de telejornal no lugar da pessoa jurídica, implicaria em desconsideração da própria personalidade jurídica. Precedente.

- Assim, deve ser aplicado o quanto disposto no art. 129 da lei nº 11.195/2005, dispositivo de caráter interpretativo, e a tributação da pessoa física não deve subsistir.

- Por fim, passo à análise da autuação por “Acréscimo patrimonial a descoberto”. Em suma, à mingua de apresentação de documentos comprobatórios dos valores utilizados na obra, seu custo foi calculado com base na tabela elaborada mensalmente pelo Sindicato da Indústria da Construção Civil do Estado do Paraná – SINDUSCON, em consonância com a jurisprudência.

- Ademais, consta na escritura de compra e venda que o preço pago pelo imóvel foi R\$100,00 (cem reais), em 19/06/1995, ID 107192190, pág. 23, e o mesmo foi dado em pagamento ao Banco do Brasil por R\$125.000,00, em 13/12/1995. Outrossim, a guias de recolhimento de ITBI pela compra do imóvel consta “sem benf”, isto é, sem benfeitorias, ao passo que, nas guias posteriores, lê-se a observação “contendo uma residência com 337,70 m2 de área construída”. Restando evidenciado que os fatos geradores ocorreram em 1995 e não foram declarados, bem como que o apelante foi inicialmente intimado a apresentar a documentação em 1998 e o auto de infração foi lavrado em 2000, não há que se falar em decadência. Outrossim, a conta de luz datada de 1994 não comprova que a obra foi iniciada naquele ano, tampouco ilide as provas que remetem tal marco a 1995.

- No tocante à multa de ofício, também não merece reparos a sentença, que dispôs que: "A exclusão da multa de ofício não é aplicável aos débitos originados de lançamento de ofício, como no caso descrito nos autos, para os quais incide o valor de 75% da multa aplicada, autorizado conforme disposto nos artigos 44 e 45 da Lei nº 9.430/96. A cobrança de acréscimo regularmente previsto em lei, impostos aos contribuintes em atraso com o cumprimento de suas obrigações, não caracteriza confisco. A multa cobrada nos autos de execução fiscal em apenso se revelou totalmente prevista em lei, cuja inconstitucionalidade/ilegalidade não restou comprovada. De rigor, pois, a manutenção da multa de ofício em 75% (setenta e cinco) por cento, com fulcro no art. 44, I, Lei nº 9.430/96."

- No que tange à verba honorária, nas causas em que a Fazenda Pública for parte, os §§ 3º e 5º do artigo 85, do CPC, estabelecem um escalonamento dos percentuais conforme faixas de valores da condenação, do proveito econômico ou do valor da causa. Já o § 8º do art. 85 do



CPC prevê excepcionalmente a possibilidade de condenação em honorários advocatícios por apreciação equitativa do juiz, nas causas em que for inestimável ou irrisório o proveito econômico ou, ainda, quando o valor da causa for muito baixo.

- A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça tem se posicionado no sentido de que o § 8º do art. 85 do CPC se aplica exclusivamente às hipóteses que o dispositivo elenca, não sendo aplicável às causas de valor elevado. (Precedentes: REsp 1.820.265/SP, Rel. Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 10/9/2019, DJe 16/9/2019; REsp n. 1.746.072/PR, Relator p/ Acórdão Ministro RAUL ARAÚJO, SEGUNDA SEÇÃO, julgado em 13/2/2019, DJe 29/3/2019).

- Assim, considerando-se que o caso em tela não se amolda às hipóteses do art. 85, § 8º do CPC, vez que não se trata de causa de valor muito baixo ou de proveito econômico irrisório ou inestimável, alinho-me à jurisprudência dominante para afastar a sua aplicação na condenação em honorários advocatícios para as causas de valor elevado.

- Nesse ponto, observo que, embora o Superior Tribunal de Justiça tenha recentemente afetado o REsp n. 1.812.301/SC para julgamento sob a sistemática dos recursos repetitivos do art. 1.036 do CPC (Tema 1.046), a fim de discutir a possibilidade de fixação de honorários advocatícios com fundamento em juízo de equidade nas causas de valor elevado (vultoso/exorbitante), como no presente caso, em que o valor da causa é de R\$58.334.631,04 (cinquenta e oito milhões, trezentos e trinta e quatro mil, seiscentos e trinta e um reais e quatro centavos) nos termos do art. 85, §§ 2º e 8º, do Código de Processo Civil de 2015, a referida controvérsia encontra-se pendente de julgamento, não havendo determinação de suspensão nacional dos processos que versem sobre a matéria.

- Em razão da sucumbência, fica a União condenada ao pagamento dos honorários periciais.

- Apelação parcialmente provida.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, a Quarta Turma, à unanimidade, decidiu dar parcial provimento à apelação de CARLOS ROBERTO MASSA, nos termos do voto da Des. Fed. MÔNICA NOBRE (Relatora), com quem votaram o Des. Fed. ANDRÉ NABARRETE e a Des. Fed. MARLI FERREIRA. Ausente, justificadamente, o Des. Fed. MARCELO SARAIVA, por motivo de férias., nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

