



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo n°** 12448.731372/2014-15  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-008.171 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 3 de março de 2020  
**Recorrente** GUSTAVO JOSÉ MENDES TEPEDINO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)**

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

ARBITRAGEM. ATIVIDADE PERSONALÍSSIMA. ÁRBITRO. PESSOA FÍSICA.

A arbitragem é meio de resolução de conflitos exercida por qualquer pessoa física (não jurídica), que, na condição de árbitro, equipara-se a funcionário público, quando no exercício de suas funções ou em razão delas, para os efeitos da legislação penal, e deve ser independente, imparcial e competente, atuando com diligência e discrição.

DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. NÃO OCORRÊNCIA.

Não há que se falar em desconsideração da personalidade jurídica quando a receita é reclassificada para ser considerada rendimentos auferidos pela pessoa física.

ÁRBITRO. REMUNERAÇÃO. HONORÁRIOS DE ARBITRAGEM. IRPF. REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA. PRÁTICAS REITERADAS. ENTIDADE DE CLASSE.

A remuneração do árbitro efetiva-se mediante honorários de arbitragem, cabíveis a qualquer pessoa física que exerça a função e que preencha os requisitos legais.

Os honorários de arbitragem constituem-se disponibilidade econômica/jurídica da pessoa física do árbitro e se amolda à regra-matriz de incidência do imposto sobre a renda da pessoa física.

A hipótese de incidência tributária, bem assim a definição da sujeição passiva da relação jurídico-tributária e da forma de tributação, decorre de lei e não da determinação de uma entidade de classe, mediante notas técnicas, resoluções ou provimentos, por mais reputação e importância que tenha.

O fato de o árbitro vinculado à determinada sociedade profissional, desta estrutura se valer para desempenhar as suas atividades na arbitragem, nenhum efeito produz sobre a sua condição de sujeito passivo da obrigação tributária, nem afeta a forma de tributação.

Apenas as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas são oponíveis à Administração Tributária.

**SERVIÇOS DE ARBITRAGEM. ART. 129 DA LEI 11.196/2005. INAPLICABILIDADE.**

A inteligência do art. 129 da Lei n. 11.196/2005 é no sentido de afastar a caracterização de vínculo entre profissionais ligados à determinada sociedade (sócios ou empregados), quando da prestação de serviços intelectuais, em caráter personalíssimo, ou não, e o tomador de serviços/contratante, em detrimento do vínculo já existente daqueles com a empresa prestadora de serviços.

Não se aplica o art. 129 da Lei n. 11.196/1996 à prestação de serviço de arbitragem, quando o profissional vinculado à Sociedade de Advogados exerce a função de árbitro, em virtude da própria natureza dessa função, que prescinde, para o afastamento daquele dispositivo legal, da materialização das hipóteses do art. 50 do Código Civil.

**TRIBUTO. RECOLHIMENTO INDEVIDO. PESSOA JURÍDICA. PESSOA FÍSICA. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. CONTRIBUINTES DISTINTOS. CRÉDITO DE TERCEIROS.**

O recolhimento indevido de tributo efetuado por pessoa jurídica constitui-se crédito dela, pessoa jurídica, e caracteriza crédito de terceiros para a pessoa física, independente desta ter com aquela qualquer tipo de vinculação.

Não há previsão legal no atual ordenamento jurídico pátrio para aproveitamento de crédito de terceiros para compensar débito próprio.

O direito de se pleitear a restituição de valores indevidamente recolhidos extingue-se com o decurso de cinco anos contados da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa que assim os reconheceu.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário quanto à tributação na pessoa física, sendo vencidos os conselheiros Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Gregório Rechmann Junior, Renata Toratti Cassini e Rafael Mazzer de Oliveira Ramos, que deram provimento ao recurso. Por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso quanto à desconsideração da personalidade jurídica (Sociedade de Advogados) e, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso quanto ao aproveitamento dos recolhimentos efetuados pela pessoa jurídica, observando-se que o direito de pleitear a restituição dos valores indevidamente recolhidos pela pessoa jurídica (Sociedade de Advogados) extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos, contado da data em que se tornar definitiva a presente decisão administrativa, em conformidade com o disposto no art. 168, inciso II, do Código Tributário Nacional. Vencidos os conselheiros Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Rafael Mazzer de Oliveira Ramos, Renata Toratti Cassini e Márcio Augusto Sekeff Sallem, que deram provimento ao recurso quanto ao aproveitamento dos recolhimentos

efetuados pela pessoa jurídica. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luís Henrique Dias Lima. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Márcio Augusto Sekeff Sallem e Denny Medeiros da Silveira.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Luís Henrique Dias Lima - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira, Denny Medeiros da Silveira, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Luís Henrique Dias Lima, Márcio Augusto Sekeff Sallem, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Renata Toratti Cassini.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face da Decisão da 6ª Turma da DRJ/CTA, consubstanciada no Acórdão n.º 06-57.959 (fls. 312 a 325), que julgou improcedente a impugnação apresentada.

Por bem registrar o andamento do processo até a fase recursal, adoto o relatório da Decisão recorrida:

Trata o processo de defesa (fls. 147 a 161) em relação ao Auto de Infração de fls. 123 a 142, resultante datentaa revisão da Declaração de Ajuste Anual (DAA) correspondente aos exercícios 2011, 2012 e 2013, anos-calendário 2010, 2011 e 2012, que exige R\$ 1.510.838,46 de Imposto de Renda (Cód. Receita - Darf 2904), R\$ 395.898,20 de juro de mora (calculados até 11/2014), R\$ 1.133.128,85 de multa de ofício, totalizando R\$ 3.039.865,51 de crédito tributário apurado, em virtude de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica.

2. Segundo o documento "Termo de Constatação Fiscal (TCF)" (fls. 135 a 140), após análise da DAA, ora sob foco, e dos documentos apresentados pelo contribuinte, foram apuradas, em síntese, as seguintes situações:

[...]

### **DA INFRAÇÃO APURADA - OMISSÃO DE RENDIMENTOS**

a) De acordo com a legislação tributária e conforme ficará demonstrado no presente termo, o fiscalizado é o sujeito passivo (contribuinte) do imposto de renda incidente sobre todos os honorários recebidos pela atuação com árbitro na solução de conflitos através da arbitragem, tais rendimentos estariam sujeito à tributação na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF) relativa ao ano em que foram recebidos.

b) Da análise das DIRPF dos anos calendários 2010, 2011 e 2012, entregues pelo contribuinte constatou-se que o mesmo não ofereceu à tributação estes rendimentos, caracterizando a omissão.

[...]

### **DA TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS**

c) Nas respostas emitidas em 06/06/2014 e 17/07/2014, foi informado que os valores relativos às arbitragens em que o contribuinte autuou nos anos 2010, 2011 e 2012, não foram recebidos por ele, mas sim pela sociedade de advogados da qual era um dos sócios e que tal procedimento estaria amparado no artigo 129 da Lei nº 11.196/2005.

d) Com efeito, dentre os documentos apresentados constam notas fiscais de serviço emitidas pela sociedade GUSTAVO TEPEDINO, CNPJ nº 08.154.258/0001-54, onde os serviços são descritos como "Honorários profissionais de arbitragem" / "Honorários referente à arbitragem" / "Prestação de serviços jurídicos no processo arbitral" / "Procedimento arbitral" (grifo nosso), no mesmo valor dos honorários recebidos pelo fiscalizado para cada atuação como árbitro

e) Entretanto, tal procedimento não tem amparo na legislação.

f) Para determinar se o contribuinte do imposto será uma pessoa física ou uma pessoa jurídica, a legislação do Imposto de Renda adota o critério da natureza da renda auferida e/ou a posse dos bens produtores de renda. Assim, as atividades de natureza civil ou comercial praticadas com o fim especulativo de lucro devem ser tributadas por contribuintes pessoas jurídicas; já os rendimentos do trabalho pessoal, como salários, honorários do livre exercício de profissões, proventos de ocupações ou prestação de serviços não comerciais e royalties, devem ser tributados como rendimentos de pessoas físicas.

g) Esclareça-se que legislação prevê duas exceções à regra da natureza jurídica do rendimento: as sociedades civis de profissões legalmente regulamentadas e a possibilidade de tributar como pessoa jurídica os rendimentos produzidos em decorrência da prestação de serviços intelectuais, prevista no art. 129 da Lei nº 11.196/2005 [...].

h) É transparente que a norma não cria nova forma de tributação, tampouco busca atribuir condição de contribuinte à pessoa diversa daquela determinada pelo CTN. Simplesmente, veio dirimir dúvidas quanto à tributação dos rendimentos recebidos pela prestação de serviços intelectuais quando prestados pelas sociedades ou em nome destas, mesmo que em caráter personalíssimo. Nestes casos, deve a tributação recair sobre a pessoa jurídica.

i) No caso em tela, o fiscalizado, ao exercer a função de árbitro, não o fez em nome da sociedade, já que a legislação que regulamenta a atividade, Lei 9.307/1996, determina que esta seja prestada pela pessoa física e, apenas, em seu próprio nome, impossibilitando que a tributação dos honorários obtidos pelo seu exercício seja feita na pessoa jurídica.

j) Por tudo anteriormente exposto, concluímos que o fiscalizado é o titular da disponibilidade econômica ou jurídica dos honorários recebidos pelo exercício da função de árbitro, sendo aquele que tem relação pessoa e direta com a situação que motivou a percepção dos rendimentos.

3. Cientificado do lançamento em 11/11/2014, conforme Aviso de Recebimento (AR) de fl. 143, o interessado ingressou, por meio de seus procuradores, com a impugnação de fls. 147 a 161 em 09/12/2012, alegando, em síntese, que:

[...]

#### **a) DA AUTUAÇÃO.**

a.1) Como se vê, a lógica do Fisco é simples:

- a atividade de árbitro é realizada por pessoa física, de modo que não poderia ser exercida pela pessoas jurídica;

- assim, os honorários de arbitragem não poderiam ser faturados e oferecidos à tributação pela pessoa jurídica (escritório de advocacia) do qual o Impugnante é sócio;

- como o *Impugnante*, na qualidade de pessoa física, não ofereceu estes rendimentos à tributação, considerou que houve omissão de receitas a justificar a lavratura do auto de infração para exigir o IRPF pago a menor.

a.2) Com a devida vênia, o entendimento da RFB não deve prevalecer pelos seguintes motivos:

- Em primeiro lugar porque a atividade de árbitro está inserida no escopo das atividades de advogado, como reconhecido pelo Conselho Federal da OAB;

- Como se sabe, ainda que a advocacia seja atividade de caráter personalíssimo, o RIR/99 admite que os honorários de sociedades de profissão regulamentada (caso da advocacia) sejam reconhecidos e tributados como receita de sociedade de advogados (pessoa jurídica);

- Por fim, o art. 129 da Lei do Bem autoriza expressamente a tributação dos rendimentos decorrentes da prestação de serviços intelectuais de caráter personalíssimo através de pessoa jurídica.

#### **b) DO DIREITO.**

**Da arbitragem como atividade inserida no escopo do exercício da advocacia.**

[...]

b.1) De fato, não se nega que a atividade do árbitro seja pessoal. Entretanto, o fato de ser pessoal não impede que os rendimentos de tal atividade sejam tributados através das sociedades de advogados das quais os árbitros façam parte.

b.2) E isto é comprovado por um singelo argumento: **toda atividade exercida no âmbito da advocacia também é de caráter personalíssimo**, e o advogado, no exercício de sua profissão, atua em nome próprio, e não representado a sociedade. Nesse sentido, vale conferir o art. 37 da Lei nº 8.906/94 (Estatuto da OAB): [...]

b.3) Esta pessoalidade é ainda confirmada pela responsabilidade ilimitada do advogado pelos prejuízos causados a seus patrocinados, bem como à necessidade de outorga de poderes a cada advogado individualmente (e não uma outorga geral para a sociedade).

b.4) Não obstante o inegável caráter personalíssimo dos serviços de advocacia, a lei expressamente autoriza a criação de sociedades para o exercício da profissão de advogados. [...]

b.5) A partir dos dispositivos legais acima já se pode definir duas premissas:

(i) a atividade de advogado - tal como a atividade de árbitro - é por definição, **exercida individualmente**.

(ii) o caráter pessoal da atividade não impede o exercício da advocacia através de sociedades de advogados; ao contrário, a própria lei autoriza a criação de tais sociedades.

[...]

b.6) Neste contexto, pergunta-se: a atividade de árbitro se insere no âmbito da advocacia? A resposta é positiva.

b.7) Como se sabe, a arbitragem é forma alternativa de resolução de litígios e, como prática contenciosa, é dominada, na prática, por advogados. Vale dizer que a própria lei de arbitragem confere ao laudo arbitral a força de decisão judicial para as partes envolvidas.

b.8) Dessa forma, é natural que as partes tendam a escolher como árbitros de contendas relativas ao direito privado pessoas que tenham profundo e notório conhecimento na matéria. Em suma: advogados.

[...]

b.9) *A atividade de árbitro, portanto, é uma das possibilidades de exercício da advocacia e, como tal, o árbitro utiliza-se de todos os recursos humanos e físicos do escritório do qual é parte. Uma vez que para realizar seu mister o advogado nomeado árbitro utiliza-se de todos os recursos humanos e estruturais da sociedade, é evidente que os respectivos honorários devem ser reconhecidos como receita da pessoa jurídica (que dispendeu esforços para auferi-los).*

[...]

**c) A tributação das sociedades de profissão regulamentada**

c.1) *A dinâmica das sociedades de advogados é muito simples: todos os seus membros exercem suas atividades, sendo que a cobrança de honorários é feita através da sociedade que, depois de abater os custos e despesas de seu funcionamento (aluguel, funcionários de apoio, custo com material de escritório, impostos, etc.), divide os lucros de acordo com as regras estabelecidas no contrato social.*

c.2) *E a tributação dos rendimentos das sociedades de advogados, como é feita?*

c.3) *Outra vez, a resposta é simples: a sociedade será tributada como qualquer pessoa jurídica, recolhendo imposto de renda de acordo com o que estabelece o art. 146, §3º, do RIR/99: [...]*

c.4) *Portanto, a própria legislação do imposto sobre a renda autoriza que os rendimentos auferidos no exercício da advocacia (uma sociedade de profissão regulamentada) sejam oferecidos à tributação com base nas normas atinentes às pessoas jurídicas.*

[...]

**d) Do art. 129 da Lei nº 11.196/05 ("Lei do Bem")**

[...]

d.1) *Ademais, a alegação contida no auto de infração de que os honorários de arbitragem devem ser tributados segundo as regras do IRPF porque a atividade de árbitro só pode ser prestada por pessoa natural, na prática, inviabiliza a tributação pelo IRPJ de todas sociedades de profissão regulamentada.*

[...]

d.2) *Como se vê, o cerne da questão não é quem pode ser árbitro.*

d.3) *O ponto nodal da discussão é se o ordenamento admite a prestação de serviços pessoalíssimos por pessoa jurídica que, como visto acima, é da essência do serviço jurídico).*

d.4) *Nesse sentido, ainda que se entenda que a atividade de árbitro não se insere no rol da advocacia, fato é que os serviços de caráter personalíssimo podem ser tributados segundo as regras das pessoas jurídicas nos termos do art. 129 da Lei do Bem: [...]*

d.5) *Nota-se que a introdução do dispositivo legal acima teve por objetivo pacificar a matéria e permitir expressamente que os rendimentos decorrentes da prestação de serviços, ainda que de natureza personalíssima, de natureza intelectual, se sujeitem às regras de tributação aplicáveis às pessoas jurídicas.*

d.6) *É exatamente o caso do advogado que, indicado como árbitro, presta serviço pessoalíssimo e recebe dividendos relativos aos honorários através da pessoa jurídica da qual é sócio.*

[...]

d.7) *No caso em concreto, seria absurdo qualquer afirmação no sentido de questionar a existência fática e legal da sociedade "Gustavo Tepedino Advogados", que recebeu os honorários devidos à título de atuação do Impugnante como árbitro.*

d.8) *Trata-se de sociedade de renome, decorrente do notório conhecimento jurídico de seu fundador, ora Impugnante, que, além da atuação de árbitro de seu sócio, também presta serviços advocatícios como pareceres especializados.*

*d.9) Ademais a receita da sociedade é sensivelmente superior aos honorários oriundos da atuação de árbitro do Impugnante. Assim, os dividendos foram distribuídos de acordo com as regras da sociedade, não se podendo afirmar que a mesma foi constituída apenas para obter vantagens fiscais.*

***e) Da impossibilidade de desconconsideração de ofício da pessoa jurídica. Violação ao art. 50 do Código Civil.***

*e.1) No caso dos autos, a autoridade lançadora não utilizou expressamente a expressão "desconconsideração" da pessoa jurídica, mas afirmou que tais rendimentos deveriam ter sido oferecidos à tributação segundo as regras das pessoas físicas.*

[...]

*e.2) Entretanto, não pode o Fisco, de ofício, desconconsiderar a pessoa jurídica nos termos do art. 50 Código Civil. É porque a lei determina que, nesta hipótese, é necessária decisão judicial.*

*e.3) Se o Poder Judiciário não declarar que, por motivos de confusão patrimonial ou desvio de finalidade, a pessoa jurídica deve ser desconconsiderada, todos os atos e negócios jurídicos praticados por esta reputam-se válidos.*

[...]

***f) Sucessivamente: necessidade de compensação do IRPF com o IRPJ pago.***

*f.1) Por fim, caso se entenda pela procedência do Auto de Infração, do que se cogita por apego ao Princípio da Eventualidade, requer que se reconheça o direito do Impugnante à compensação do IRPJ já pago pela Pessoa Jurídica sobre os honorários de árbitro lançados.*

4. Ao final, o Impugnante requer o reconhecimento da "insubsistência do Auto de Infração em referência, bem como a inexistência do crédito tributário nele consubstanciado, em virtude das razões aqui expendidas, cancelando-se assim o lançamento de ofício ora impugnado".

A DRJ/CTA julgou a impugnação improcedente por meio Acórdão n.º 06-57.959 (fls. 312 a 325), nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

ARBITRAGEM. EXCLUSIVIDADE DE PESSOA NATURAL.

A atividade arbitral, por sua própria natureza, é exclusiva de pessoa natural, pois é incompatível o exercício de julgamento por uma pessoa jurídica.

HONORÁRIOS DE ARBITRAGEM. RENDIMENTO DA PESSOA FÍSICA.

O exercício da função arbitral é distinto do exercício da profissão a que o árbitro se dedique, motivo pelo qual os respectivos honorários configuram rendimento da pessoa física e não da sociedade profissional de que ela eventualmente participe.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

O contribuinte foi cientificado da decisão em 24/03/2017 (fl. 329) e apresentou Recurso Voluntário em 25/04/2017 (fls. 342 a 356), sustentando que: a) a atividade de árbitro está inserida no escopo das atividades de Advogado; b) os honorários referentes aos serviços de arbitragem foram regularmente oferecidos à tributação pela pessoa jurídica nos termos do art. 129 da Lei n.º 11.196/2005; c) impossibilidade de desconconsideração de ofício da pessoa jurídica e; d) caso prevaleça a atuação, há a necessidade de compensar o IRPF em exigência com o IRPJ já recolhido.

É o relatório.

Fl. 8 do Acórdão n.º 2402-008.171 - 2ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 12448.731372/2014-15

## **Voto Vencido**

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Relatora.

### **Da admissibilidade**

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço.

### **Das alegações recursais**

Trata-se de lançamento de ofício em face do contribuinte GUSTAVO JOSÉ MENDES TEPEDINO, relativo ao Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF) dos exercícios 2011, 2012 e 213 (anos-calendário 2010, 2011 e 2012), em que está sendo exigido do contribuinte o recolhimento de crédito tributário no valor de R\$ 3.039.865,51 (três milhões, trinta e nove mil, oitocentos e sessenta e cinco reais e cinquenta e um centavos), sendo:

- Imposto: R\$ 1.510.838,46
- Juros de Mora (calculados até 11/2014): R\$ 395.898,20
- Multa proporcional: R\$ 1.133.128,85

Conforme descrição dos fatos e enquadramento legal constantes do Auto de Infração (AI – fls. 123 a 142), foi apurada a infração de OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS sob o fundamento de que o recorrente seria o sujeito passivo (contribuinte) de imposto de renda incidente sobre todos os honorários recebidos pela atuação como árbitro junto a Câmaras de Conciliação, Mediação e Arbitragem e tais rendimentos estariam sujeitos à tributação na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF), relativa ao ano em que foram recebidos.

### **1) Da atividade realizada como árbitro**

Nos anos-calendário 2010, 2011 e 2012, o recorrente atuou como árbitro junto a Câmaras de Conciliação, Mediação e Arbitragem, na forma da Lei nº 9.307/96, e os valores relativos aos honorários por sua atuação foram recebidos pela Sociedade de Advogados Gustavo Tepedino Advogados, da qual é sócio, conforme consta na planilha de fls. 36 a 38 e notas fiscais de fls. 39 a 115.

O recorrente informou que a Sociedade de Advogados é a titular dos recursos humanos, organizacionais e operacionais necessários à atividade de árbitro e, na qualidade de sócio, recebeu dividendos pagos pela Sociedade.

A questão controvertida refere-se a saber a quem cabe a responsabilidade tributária pelo pagamento do imposto de renda sobre honorários de arbitragem, se ao advogado ou à sociedade de advogados, da qual é sócio.

A arbitragem é um método de resolução de conflitos, no qual as partes definem que uma pessoa ou uma entidade privada irá solucionar a controvérsia apresentada, sem a participação do Poder Judiciário.

Assim como acontece no Judiciário, os árbitros examinam os argumentos expostos pelas partes demandantes e proferem uma decisão final e obrigatória designada



*sentença arbitral*, que não está sujeita a recurso e é considerada por lei como título executivo judicial.

As instituições arbitrais (que podem ser Câmaras, Centros, Institutos e outros) são organizações privadas que administram o procedimento arbitral, procurando facilitá-lo, sem emitir qualquer julgamento sobre o conflito.

São responsáveis, pois, por questões administrativas, cuja extensão varia de acordo com cada instituição. A título de exemplo, a instituição de arbitragem pode ser responsável pela comunicação entre as partes e os árbitros, o envio de correspondências, a organização e conservação dos documentos, a organização de audiências e demais providências de ordem administrativa.

A Lei de Arbitragem não estabelece como as partes devem arcar com os honorários e despesas relacionadas ao procedimento arbitral (por exemplo, se as partes dividem igualmente as custas, ou se há sucumbência), o que pode ser estabelecido na cláusula compromissória, no compromisso arbitral ou no regulamento da instituição de arbitragem.

A função de árbitro é uma atividade temporária, que está vinculada apenas e tão somente ao caso submetido a sua apreciação. Encerrado o procedimento arbitral, o árbitro deixa de exercer tal função.

A atividade arbitral não é uma profissão.

De acordo com o art. 13 da Lei n.º 9.307/96 (Lei da Arbitragem), *pode ser árbitro qualquer pessoa capaz e que tenha a confiança das partes*.

Para exercer a função, a lei não exige nenhuma credencial, prova ou registro, nem mesmo a participação prévia em algum curso profissionalizante ou que seja bacharel em Direito.

No entanto, é da natureza da função que o árbitro tenha conhecimentos jurídicos, já que a arbitragem envolve o uso de conceitos e conhecimentos legais.

Portanto, é essencial que o árbitro tenha conhecimentos jurídicos e a própria Ordem dos Advogados do Brasil - OAB já reconheceu que a arbitragem é atividade da advocacia e o advogado que atua como árbitro encontra-se submetido à disciplina da Ordem.

Nesse sentido:

Código de Ética e Disciplina da Ordem dos Advogados do Brasil – OAB

Art. 36. O sigilo profissional é de ordem pública, independentemente de solicitação de reserva que lhe seja feita pelo cliente.

(...) § 2º O advogado, quando no exercício das funções de mediador, conciliador e árbitro, se submete às regras de sigilo profissional.

Art. 48. A prestação de serviços profissionais por advogado, individualmente ou integrado em sociedades, será contratada, preferentemente, por escrito.

(...) § 4º As disposições deste capítulo aplicam-se à mediação, à conciliação, à arbitragem ou a qualquer outro método adequado de solução dos conflitos.

Art. 77. As disposições deste Código aplicam-se, no que couber, à mediação, à conciliação e à arbitragem, quando exercidas por advogados.

A Resolução n.º 75, de 12 de maio de 2009, do Conselho Nacional de Justiça relaciona o exercício da arbitragem como **atividade jurídica**, para fins de comprovação de prática profissional dos candidatos ao ingresso na magistratura:

Art. 59. Considera-se atividade jurídica, para os efeitos do art. 58, § 1º, alínea "i":

(...) V - o exercício da atividade de mediação ou de arbitragem na composição de litígios.

Não é de hoje que nosso ordenamento jurídico contempla hipótese de atividades que são da advocacia, mesmo que não sejam privativas de advogado, como ocorre com o *Habeas Corpus* e a postulação em processo administrativo que esteja fora da esfera penal.

Quando o advogado atua como árbitro sua atividade se assemelha à do parecerista e, neste caso, os honorários recebidos configuram rendimento da sociedade profissional de que o profissional eventualmente participe.

Conclui-se que o fato de a lei não exigir que o árbitro seja advogado, não retira dessa atividade a sua natureza advocatícia.

## 2) Da tributação dos honorários pela sociedade de advogados

No procedimento de verificar o cumprimento das obrigações tributárias, estritamente conforme as prerrogativas e competências estabelecidas em lei, não está a fiscalização refém da forma jurídica adotada pelo particular, nem daquilo que consta em documentos, acordos e instrumentos de controle.

Mais que um ônus, é dever do Fisco, em face da legalidade, tipicidade e indisponibilidade do interesse público, investigar e verificar a ocorrência do fato jurídico tributário segundo sucede-se no mundo fático.

Prevalecerá a realidade dos fatos em detrimento da formalidade dos atos, cabendo à autoridade lançadora demonstrar em qualquer caso, apoiado na linguagem de provas, a ocorrência dos fatos jurídicos que servem de suporte à exigência fiscal.

Dispôs o Acórdão da DRJ que a atividade arbitral, por sua própria natureza, é exclusiva de pessoa natural, pois é incompatível o exercício de julgamento por uma pessoa jurídica e, por isso, os honorários devem ser tributados pela pessoa física.

O recorrente, por sua vez, alega que a atividade de árbitro está inserida no escopo das atividades de advogado e toda atividade exercida no âmbito da advocacia é de caráter personalíssimo, assim como a arbitragem, o que não obsta que os honorários sejam recebidos e tributados através das sociedades de advogados.

Entende-se por atividade personalíssima aquela que é intuito personae, ou seja, cuja realização deve ser feita pela própria pessoa física contratada. Em outras palavras, personalíssimo é aquele ato ou serviço que depende essencialmente do indivíduo a que se refere para ser realizado.

A atividade advocatícia é inegavelmente personalíssima e, a par disso, é permitido que o advogado requeira que o pagamento dos honorários que lhe caibam sejam efetuados em favor da sociedade de advogados que integra na qualidade de sócio (NEVES, 2019, p. 291).

Nesse sentido é o que dispõe o art. 85, § 15, do CPC de 2015.

Art. 85. A sentença condenará o vencido a pagar honorários ao advogado do vencedor.

(...) § 15. O advogado pode requerer que o pagamento dos honorários que lhe caibam seja efetuado em favor da sociedade de advogados que integra na qualidade de sócio, aplicando-se à hipótese o disposto no § 14.

As atividades da advocacia são personalíssimas e é lícito que os honorários sejam recebidos e tributados pela sociedade de advogados que façam parte.

Nos termos do parágrafo único do art. 37 da Lei n.º 8.906/94 (Estatuto da OAB), “as atividades profissionais privativas dos advogados são **exercidas individualmente, ainda que revertam à sociedade os honorários** respectivos”.

Peço vênha para citar a ementa do Acórdão proferido pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil na Proposição n.º 49.000.2013.011843-1, que reconheceu i) a arbitragem faz parte da natureza da advocacia e ii) que os honorários podem ser recebidos e tributados pela sociedade de advogados.

Confira-se:

EMENTA n. 024/2013. Arbitragem — modalidade legítima e que faz parte da natureza da advocacia do que decorre que as receitas provenientes dessa atuação podem ser tratadas para todos os efeitos, inclusive fiscais, como receita da sociedade de advogados cujo integrante oficiou como árbitro.

Portanto, a atividade de árbitro se insere no âmbito da advocacia e os honorários podem ser recebidos e tributados pela sociedade de advogados, da qual o árbitro é sócio.

A tributação dos rendimentos das sociedades de advogados é feita como qualquer pessoa jurídica, recolhendo imposto de renda de acordo com o que estabelece o art. 146, §3º, do RIR/99:

Art. 146. São contribuintes do imposto e terão seus lucros apurados de acordo com este Decreto (*Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 27*):

(...)§ 3º 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 (*Lei n.º 9.430, de 1996, art. 55*).

Recolhidos os tributos e deduzidos os custos e despesas necessários à consecução dos objetivos sociais, a sociedade remunera seus sócios através dos dividendos (isentos por força do art. 10 da Lei n.º 9.249/1995).

O art. 129 da Lei n.º 11.196/2005 estabelece uma exceção à regra da tributação na pessoa física dos rendimentos recebidos na prestação de serviços de caráter personalíssimo, autorizando a sujeição tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas nas hipóteses prestação de serviços intelectuais, de natureza científica, artística ou cultural.

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 n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.

Após o advento do art. 129 da Lei n.º 11.196/2005, a prestação de serviços intelectuais por sociedade, mesmo que contratado um serviço individual, com designação de obrigações de caráter personalíssimo a um determinado sócio, submete-se à tributação aplicável às pessoas jurídicas.

De fato, a norma não cria nova forma de tributação, tampouco busca atribuir condição de contribuinte à pessoa diversa daquela determinada pelo CTN. Simplesmente, veio dirimir dúvidas quanto à tributação dos rendimentos recebidos pela prestação de serviços intelectuais quando prestados pelas sociedades ou em nome destas, mesmo que em caráter personalíssimo.

Nestes casos, deve a tributação recair sobre a pessoa jurídica.

Afinal, “onde existe a mesma razão fundamental, prevalece a mesma regra de Direito” (MAXIMILIANO, 2005, p. 200).

Foi exatamente esta a conduta do recorrente: os honorários de árbitro foram reconhecidos como receita da sociedade que integra e, posteriormente, o Recorrente recebeu dividendos isentos de IRPF por expressa disposição legal.

Por todo exposto, voto por dar provimento ao recurso declarando improcedente o lançamento de ofício.

### 3) Da desconsideração da personalidade jurídica

Em atenção ao princípio da eventualidade, dada a possibilidade de não ser acompanhada pelo colegiado nos pontos anteriores, passo à análise dos demais pontos.

Entendo que não assiste razão ao recorrente no capítulo em epígrafe.

A defesa se insurge contra o que denomina de desconsideração da personalidade jurídica efetivada sem poderes judiciais. Invoca o art. 50 do Código Civil, que alega exigir mandamento judicial.

A desconsideração da personalidade jurídica (ou *disregard of the legal entity*) permite que não mais se considere os efeitos da personificação da sociedade para atingir e vincular **responsabilidades** dos sócios, com o intuito de impedir a consumação de fraudes e abusos por eles cometidos, que causem prejuízos e danos a terceiros (TARTUCE, 2016, p. 178).

Quando ocorre a desconsideração da personalidade jurídica os bens particulares dos sócios respondem pelos danos causados a terceiros.

No presente caso, a autoridade fiscal indicou o que entendia ser o verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributário e reclassificou a receita decorrente dos honorários recebidos pela atividade de árbitro para considerar como rendimentos auferidos pela pessoa física, e não pela pessoa jurídica – a sociedade de advogados.

O procedimento fiscal não é resultado da desconsideração da personalidade jurídica da sociedade de advogados, nem é necessário que haja essa desconsideração para que ocorra a reclassificação da receita recebida se, de fato, se tratar de um rendimento auferido pela pessoa física, e não pela pessoa jurídica.

A sujeição passiva da obrigação jurídica tributária pode recair sobre um contribuinte ou um responsável. Será contribuinte aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador.

Por outro lado, será responsável pessoa diversa do contribuinte, ou seja, um terceiro que, de alguma forma, possua algum vínculo com o fato gerador da respectiva obrigação, na forma do art. 128 do CTN; ou, os sócios, no caso da desconsideração da personalidade jurídica.

No caso da reclassificação da receita, altera-se o contribuinte do imposto de renda, que deixa de ser a pessoa jurídica e passa a ser a pessoa física.

Já no caso da desconsideração da personalidade jurídica, o contribuinte continua sendo a pessoa jurídica, no entanto, a responsabilidade pelo pagamento do débito é imputada aos sócios.

Ou seja, o deslocamento do fato gerador para outro contribuinte não se confunde com desconsideração da personalidade jurídica, procedimento que depende de autorização judicial.

Assim, não há que se falar em desconsideração da personalidade jurídica quando a receita é reclassificada para ser considerada rendimentos auferidos pela pessoa física.

Isto posto, apenas se vencida quanto aos demais pontos, no que se refere ao argumento de desconsideração da personalidade jurídica efetivada sem poderes judiciais, voto por não acolher a tese do recorrente.

#### **4) Da compensação com o IR recolhido pela pessoa jurídica**

Subsidiariamente, o recorrente requer o aproveitamento do imposto de renda recolhido em nome da pessoa jurídica, incidente sobre os valores considerados rendimentos tributáveis da pessoa física, com a finalidade de compensação ou abatimento do devido no auto de infração.

Em respeito ao princípio da moralidade administrativa, sendo reclassificados os rendimentos da pessoa jurídica para a pessoa física do sócio, deve-se adotar o mesmo procedimento em relação aos tributos pagos na pessoa jurídica vinculados aos rendimentos/receitas reclassificados, ou seja, apurado o imposto na pessoa física, deste devem-se abater os tributos pagos na pessoa jurídica, antes dos acréscimos legais de ofício.

O aproveitamento do imposto de renda comprovadamente recolhido, pela Sociedade de Advogados, previamente ao início do procedimento de fiscalização, é apto a operar efeitos na base de cálculo da multa de ofício, ou seja, antes da inclusão dos acréscimos legais.

Nesse sentido é o entendimento desse Conselho, conforme consta no Acórdão n.º 2202-004.869, de relatoria do Conselheiro Ronnie Soares Anderson:

**Numero do processo:** 12448.729104/2016-03

**Turma:** Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção

**Câmara:** Segunda Câmara

**Seção:** Segunda Seção de Julgamento

**Data da sessão:** Wed Jan 16 00:00:00 BRST 2019

**Data da publicação:** Mon Feb 04 00:00:00 BRST 2019

**Ementa:** Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

(...)

**RECLASSIFICAÇÃO DA RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA. Devem ser compensados na apuração do crédito tributário os valores arrecadados sob códigos de tributos exigidos da pessoa jurídica, cuja receita foi reclassificada e reconhecida como rendimentos de pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício.**

Portanto, caso se entenda pela procedência do Auto de Infração, é cabível a dedução do lançamento fiscal em relação aos valores arrecadados a título de imposto de renda da pessoa jurídica, cuja receita foi reclassificada pela fiscalização e considerada como rendimentos auferidos pela pessoa física, sob pena de caracterização de *bis in idem*.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto pelo provimento do recurso para declarar improcedente o lançamento de ofício e por consequência o crédito a que se refere. De forma subsidiária, para aproveitar os tributos pagos pela Pessoa Jurídica para reduzir o imposto sobre a omissão de rendimentos decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Luís Henrique Dias Lima, Redator Designado.

Não obstante o bem fundamentado voto da i. Relatora, dele divirjo quanto à tributação dos honorários de arbitragem na pessoa jurídica e quanto ao aproveitamento, pela pessoa física, dos recolhimentos efetuados pela pessoa jurídica, pelas razões de fato e de direito a seguir delineadas.

Pois bem.

### **Do árbitro**

A arbitragem é meio de resolução de conflitos introduzido no nosso ordenamento jurídico pela Lei n. 9.307, de 23 de setembro de 1996, à qual passo a me referir como Lei da Arbitragem.

Pela relevância do instituto, o Novo Código de Processo Civil (Lei n. 13.105/2015), de forma expressa, consolida a arbitragem como jurisdição no ordenamento jurídico pátrio e a distingue dos institutos da mediação e da conciliação, que com aquela não se confundem.

Nos termos da Lei da Arbitragem, a função de árbitro está restrita à pessoa física (não jurídica) com capacidade civil e que tenha a confiança das partes.

Inerente à condição de pessoa física do árbitro decorre a sua equiparação a funcionários públicos, quando no exercício de suas funções ou em razão delas, para os efeitos da legislação penal, bem assim, constituir-se juiz de fato e de direito.

Outrossim, no curso do procedimento arbitral, deve o árbitro ser independente, imparcial e competente, atuando com diligência e discrição.

Em resumo, em conformidade com a Lei de Arbitragem, é defeso à pessoa jurídica exercer a função de árbitro, sendo este, necessariamente, uma pessoa física.

É nesse sentido, inclusive, o Direito Português ao estabelecer que o primeiro requisito para ser árbitro é ser pessoa singular plenamente capaz (art. 2º., inciso 1, do Código Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD).

## Da natureza da remuneração do árbitro

A remuneração do árbitro consiste em **honorários de arbitragem**, cabíveis a qualquer pessoa física que exerça a função, desde que preencha os requisitos legais.

Assim, mesmo que seja um profissional da advocacia que exerça a função de árbitro, os valores percebidos em razão dessa atividade, serão sempre **honorários de arbitragem** e nunca honorários advocatícios, vez que a arbitragem não guarda qualquer vinculação com a formação profissional do árbitro.

A arbitragem não é atividade exclusiva a advogados, tendo em vista que não está adstrita a qualquer atividade profissional específica, incluindo-se a jurídica.

Em suma, a função de árbitro não é profissão e a nenhuma das profissões legalmente reconhecidas se vincula.

De observar que a Lista de Serviços anexa à Lei Complementar n. 116/2003 - que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços (ISS) - ao distinguir, de forma precisa, o serviço prestado a título de arbitragem (tópico 17.15) daquele relativo à advocacia (tópico 17.14), evidencia que a arbitragem jurídica é apenas uma espécie do gênero arbitragem, senão vejamos:

### 17.14 – Advocacia.

### 17.15 – Arbitragem de qualquer espécie, inclusive jurídica

O valor dos honorários de arbitragem é estipulado na convenção de arbitragem (cláusula compromissória e compromisso arbitral) e corresponde a um percentual sobre o valor em litígio, observando-se, todavia, um valor mínimo.

O Direito Português ao estabelecer a composição da taxa de arbitragem de acordo com o valor da causa e com o modo de designação do árbitro, se pelo CAAD ou pelas partes contratantes (*ad hoc*), conforme o art. 3º. do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, converge com a sistemática prevista na legislação nacional.

## Da prática reiterada e das orientações da OAB

No que diz respeito à alegação de que a tributação na pessoa jurídica (Sociedade de Advogados) é prática reiterada dos advogados que exercem a função de árbitro, inclusive por orientação da Ordem de Advogados do Brasil (OAB), é oportuno destacar que tal argumento não é oponível à Administração Tributária, nem muito menos confere direito ao Contribuinte, vez que apenas as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas é que têm esse condão, a teor do art. 100, III, do CTN.

A hipótese de incidência tributária, bem assim a definição dos sujeitos passivos da relação jurídico-tributária, decorre de lei e não da determinação de uma entidade de classe, mediante notas técnicas, resoluções ou provimentos, por mais reputação e importância que tenha.

A persistir o entendimento do Recorrente de que efetuou a tributação dos honorários de arbitragem na Sociedade de Advogados por orientação da OAB, configurar-se-ia uma situação teratológica, sem qualquer respaldo no ordenamento jurídico pátrio, tendo em vista que seria a entidade de classe à qual o árbitro se vincula, em virtude de sua formação profissional, que definiria a regra-matriz de incidência tributária, determinando, inclusive, o sujeito passivo da obrigação tributária.

Nesse prisma, se um Engenheiro for árbitro, seria o CONFEA que definiria a sujeição passiva tributária e a forma de tributação. No mesmo raciocínio, v.g, o CFC, no caso de árbitro Contador, o CFM, no caso de árbitro Médico, ou o COFECON, no caso de árbitro Economista, e assim por diante.

Com todo respeito, tal pretensão ultrapassa todos os limites da razoabilidade.

### **Da utilização de equipe de apoio da Sociedade de Advogados**

O fato de o árbitro vinculado à Sociedade de Advogados, desta estrutura se valer para desempenhar as suas atividades na arbitragem, nenhum efeito produz sobre a sua condição de sujeito passivo da obrigação tributária, nem afeta a forma de tributação.

Ora, a Lei de Arbitragem designa, expressamente, ao árbitro, e somente a ele, a função de julgamento e não prevê que terceiros o auxiliem, nem muito menos esses sejam remunerados para o mister.

Se o árbitro utiliza a equipe de apoio da Sociedade de Advogados a que se vincula, o faz por conta e risco, arcando, inclusive, com os ônus decorrentes, sem que isto seja oponível à Administração Tributária para fins de definição da sujeição passiva tributária e à forma de tributação.

Os custos decorrentes da utilização de equipe de apoio da Sociedade de Advogados são de inteira responsabilidade do árbitro, que deve considerá-los quando da proposição dos honorários de arbitragem.

Mesmo raciocínio aplica-se aos demais árbitros de diferentes profissões regulamentadas, inclusive àqueles que sequer estão vinculados a órgãos de classe.

### **Da tributação dos honorários de arbitragem: da inaplicabilidade do art. 129 da Lei n. 11.196/2005 (Lei do Bem) aos honorários de arbitragem**

O art. 129 da Lei n. 11.196/2005 (Lei do Bem) tem a seguinte redação:

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.

Extrai-se, da leitura do dispositivo supra transcrito, a sua essência, qual seja, a de afastar a caracterização de vínculo entre profissionais ligados à determinada sociedade (sócios ou empregados), quando da prestação de serviços intelectuais, em caráter personalíssimo, ou não, e o tomador de serviços/contratante, em detrimento do vínculo já existente daqueles com a empresa prestadora de serviços.

Entretanto, não é o que vislumbra na espécie, tendo em vista que, pela própria natureza da função, conforme preconizado na Lei da Arbitragem, o árbitro não pode ter vínculo com as partes contratantes, vez que se reveste da condição de juiz designado para resolução de um conflito específico, pontual e eventual, sendo-lhe exigido imparcialidade e independência, destacando-se ainda que os honorários de arbitragem remuneram o trabalho do árbitro pessoa física, caracterizando-se assim disponibilidade econômica/jurídica, dele, árbitro, e não da pessoa jurídica à qual, eventualmente, esteja ligado na condição de sócio ou empregado.



Nessa perspectiva, conclui-se que a inaplicabilidade do art. 129 da Lei n. 11.196/1996 à prestação de serviço de arbitragem, quando o profissional vinculado à Sociedade de Advogados exerce a função de árbitro, decorre da própria natureza dessa função e prescinde, para o afastamento daquele dispositivo legal, da materialização das hipóteses do art. 50 do Código Civil.

É oportuno ressaltar que, ainda que conste do objeto social da Sociedade de Advogados, ou de qualquer outra sociedade de profissões regulamentadas, a prestação de serviços de arbitragem, aquelas não podem ser árbitro, pela simples razão de que árbitro é uma função restrita à pessoa natural, física, ou como diz o Direito Português, pessoa singular, do que deflui que a remuneração é sempre da pessoa física do árbitro, que, de fato e de direito, exerceu a função.

Nesse diapasão, conclui-se que os honorários de arbitragem em litígio não são receitas da pessoa jurídica (Sociedade de Advogados), mas sim da pessoa física do árbitro, e, portanto, sujeitam-se à incidência de IRPF observando-se as alíquotas progressivas, vez que se amoldam à regra-matriz de incidência tributária do imposto sobre a renda da pessoa física materializada no art. 43 do CTN.

Da mesma forma, os honorários de arbitragem também estão sujeitos à tributação do Imposto Sobre Serviços (ISS), nos termos do art. 9º., §§ 1º. e 3º., do Decreto-Lei n. 406/1968 (Lista de Serviços, com a redação dada pela Lei Complementar n. 56/1987) e da Lei Complementar n. 116/2003 (tópico 17.15 da respectiva Lista de Serviços).

#### **Do aproveitamento, pela pessoa física, dos recolhimentos efetuados pela pessoa jurídica**

Do exposto, resta evidente que as notas fiscais emitidas pela pessoa jurídica (Sociedade de Advogados) não deveriam ter sido emitidas e os tributos delas decorrentes não se aproveitam como dedução do IRPF devido pela pessoa física do árbitro, por ausência de previsão legal.

Com efeito, trata-se de contribuintes, bases de cálculos, alíquotas e tributos distintos, observando-se ainda que os tributos recolhidos pela pessoa jurídica (Sociedade de Advogados) já repercutiram na apuração contábil/fiscal do respectivo ano-calendário, consubstanciadas nas suas destinações.

Outrossim, e não menos relevante, é de se destacar que os recolhimentos efetuados pela pessoa jurídica, uma vez caracterizados como indevidos, são créditos dela, pessoa jurídica, caracterizando-se, assim, como créditos de terceiros para a pessoa física, ainda que esta seja vinculada àquela, e, sendo créditos de terceiros, a pessoa física não pode deles se aproveitar para nenhum fim, inclusive deduzir do IRPF devido, vez que inexistente a previsão legal no atual ordenamento jurídico pátrio para o mister.

De se observar, todavia, que o direito de a pessoa jurídica (Sociedade de Advogados) pleitear a restituição dos valores indevidamente recolhidos extingue-se com o decurso de cinco anos contados da data em que se tornar definitiva esta decisão administrativa, em conformidade com o disposto no art. 168, II, do CTN.

Desta forma, voto por negar provimento ao recurso voluntário nestes capítulos.

(documento assinado digitalmente)

Luís Henrique Dias Lima

Fl. 18 do Acórdão n.º 2402-008.171 - 2ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 12448.731372/2014-15

## Declaração de Voto

Conselheiro Márcio Augusto Sekeff Sallem.

Como apontado no voto da Relatora, a questão que deve ser respondida reporta-se em debater a quem cabe a responsabilidade tributária pelo pagamento do imposto sobre a renda da pessoa física incidente sobre os honorários de arbitragem, se ao advogado-recorrente ou à sociedade de advogados, da qual é sócio, e titular dos recursos humanos, organizacionais e operacionais necessárias à atividade de árbitro.

Quando o art. 13 da Lei n.º 9.307/96 estabelece que “*pode ser árbitro qualquer pessoa capaz e que tenha a confiança das partes*”, delimita que a função de árbitro apenas pode ser exercida por pessoa natural, nunca jurídica. Então, é consequência que a tributação deva ser feita na figura da pessoa física, não da sociedade de advogados.

Isto porque a atividade de arbitragem guarda similitude expressa com a judicante, na dicção do art. 18 da Lei n.º 9.307/96. Logo, a comparação com a atividade de parecerista ou audiencista realizada no voto não é apropriada. Neste caso, a contratação é feita por uma das partes; naquele, por ambas, demandando atuação imparcial.

Portanto, considero ser inaplicável o disposto no art. 85, § 15 do CPC ao caso à baila, pois sua disposição reporta-se aos honorários advocatícios propriamente ditos pagos pelo vencido ao advogado do vencedor, não aos honorários de arbitragem fixados no compromisso arbitral.

Noutros termos, a legislação não oferece ao árbitro a mesma opção que existe para outras atividades. Se tributássemos os honorários de arbitragem na pessoa física, o imposto devido seria superior quando em comparação por intermédio de sociedade de advogados. Se um médico atuasse como árbitro, poderia efetuar a tributação no consultório em que atua? E o contador, na sociedade contábil? O que dizer do arquiteto ou engenheiro? Não creio ser este o desejo da legislação que instituiu o mecanismo de resolução de conflitos.

Advogados quando atuam em atividades privativas da advocacia podem optar em tributar os honorários percebidos na pessoa física ou na sociedade unipessoal ou de advogados, pois a legislação assim os autoriza, vide o art. 37 da Lei n.º 8.906/94 (Estatuto da OAB).

Em contrapartida, a atividade de arbitragem não é privativa, muito menos própria da advocacia, e, em que pese ser atividade jurídica, pode ser exercida por quem quer que detenha do conhecimento especializado para dirimir a controvérsia, destarte, inaplicável a legislação retro.

Enfim, o apontamento ao art. 129 da Lei n.º 11.196/2005 também não é aplicável a este caso. Explico:

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 n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil. (grifei)

Por mais que o recorrente possa ter aproveitado a estrutura da sociedade de advogados existente detrás de si, p. ex. para realizar consultas jurisprudenciais ou doutrinárias, a atividade de arbitragem é realizada pela pessoa natural e é por seu notório saber que as partes o elegeram para dirimir a controvérsia.

Assim, inaplicável o art. 129 supracitado, pois não houve a prestação de serviços intelectuais pela sociedade de advogados *per se*, mas pelo recorrente.

O fato de os pagamentos serem destinados à primeira, mas não ao beneficiário, não muda minha conclusão: ao determinar que apenas pessoas naturais pudessem ser árbitros, o art. 13 da Lei nº 9.307/96 também limitou que a tributação ocorreria na pessoa física. Não o fez de modo direto, repito, mas a partir da conclusão inarredável de que sociedades de advogado não podem prestar serviços desta natureza.

Igualmente, os diplomas legais apresentados no voto da Relatora não foram aptos e bastantes para modificar minha conclusão e infirmarem meu convencimento, razão por que voto pelo NÃO PROVIMENTO do recurso voluntário quanto à tributação na pessoa física, porém, no tocante à possibilidade de compensação do imposto recolhido na pessoa jurídica, entendo ser procedente o pleito do recorrente.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Augusto Sekeff Sallem

## **Declaração de Voto**

Conselheiro Denny Medeiros da Silveira.

Com a *maxima venia*, divirjo da Ilustre Relatora quanto à tributação dos honorários de arbitragem na pessoa jurídica da Sociedade de Advogados e quanto à compensação do débito em discussão com os recolhimentos efetuados pela pessoa jurídica.

### **Da tributação dos honorários de arbitragem**

Em nossa ótica, a questão é bem simples.

No exercício da profissão, o advogado realiza atividades privativas e atividades não privativas da advocacia, mas sempre atividades da advocacia. E não poderia ser diferente.

Nos termos do art. 1º, incisos I e II, do Estatuto da Advocacia e a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB), Lei nº 8.906, de 4/7/94, são atividades privativas da advocacia:

- A postulação a qualquer órgão do Poder Judiciário e aos Juizados Especiais; e
- Consultoria, assessoria e direção jurídicas.

Por sua vez, são atividades não privativas da advocacia, dentre outras:

- A impetração de *habeas corpus* em qualquer instância ou tribunal (art. 1º, § 1º, da Lei nº 8.906/94);

- A assistência de administrados perante à Administração Pública (art. 3º, inciso IV, da Lei nº 9.784, de 29/1/99), como ocorre quando o advogado apresenta, em nome do Contribuinte, impugnação e recurso voluntário em processo administrativo tributário, ou mesmo quando faz sustentação oral neste Conselho Administrativo; e

- A representação ou assistência das partes em procedimento arbitral (art. 21, § 3º, da Lei nº 9.307, de 23/9/96).

Desse modo, se um advogado, com formação e habilitação em contabilidade, emitir um parecer contábil, obviamente não estará realizando uma atividade da advocacia, e essa lógica vale para qualquer atividade realizada pelo advogado que seja alheia às atividades da advocacia, como ocorre com a arbitragem.

E não é só. Nos termos do art. 18, da Lei nº 9.307/96, “o árbitro é juiz de fato e de direito, e a sentença que proferir não fica sujeita a recurso ou a homologação pelo Poder Judiciário”.

Acontece que a atividade de juiz não é uma atividade da advocacia e tal assertiva, inclusive, se mostra incontestada quando a própria Carta Republicana, em seu art. 95, inciso V, veda ao juiz o exercício da advocacia no juízo ou tribunal do qual tenha se afastado, antes de decorridos três anos do afastamento do cargo por aposentadoria ou exoneração.

Portanto, a arbitragem não é atividade da advocacia e nem mesmo se pode dizer que os conhecimentos jurídicos são sempre necessários na arbitragem. A título de exemplo, atentemos para o seguinte parágrafo da decisão recorrida, fl. 320, que bem ilustra essa afirmação:

22. Nem a lei nem a doutrina interpõem o exercício profissional da advocacia como requisito para o desempenho da função arbitral. Mesmo porque, dependendo do caso, o conhecimento jurídico pode ser desnecessário ao árbitro, como, inclusive, ensina o professor Sérgio Mourão Corrêa Lima, ao referir que "em processo arbitral onde vendedor e comprador estejam discutindo a qualidade do aço vendido, por exemplo, parece interessante que o árbitro entenda mais de aço do que de Direito"<sup>1</sup>.

E sobre os dispositivos do Código de Ética e Disciplina da OAB, citados pela Relatora, importa tecermos algumas considerações a respeito.

Vejamos, inicialmente, a redação dos dispositivos em questão:

Art. 36. O sigilo profissional é de ordem pública, independentemente de solicitação de reserva que lhe seja feita pelo cliente.

[...]

§ 2º O advogado, quando no exercício das funções de mediador, conciliador e árbitro, se submete às regras de sigilo profissional.

[...]

Art. 48. A prestação de serviços profissionais por advogado, individualmente ou integrado em sociedades, será contratada, preferentemente, por escrito.

## CAPÍTULO IX

### DOS HONORÁRIOS PROFISSIONAIS<sup>10</sup>

Art. 48. A prestação de serviços profissionais por advogado, individualmente ou integrado em sociedades, será contratada, preferentemente, por escrito.

§ 1º O contrato de prestação de serviços de advocacia não exige forma especial, devendo estabelecer, porém, com clareza e precisão, o seu objeto, os honorários ajustados, a forma de pagamento, a extensão do patrocínio, esclarecendo se este

---

<sup>1</sup> LIMA, Sérgio Mourão Corrêa. Arbitragem: aspectos fundamentais. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 16.

abrangerá todos os atos do processo ou limitar-se-á a determinado grau de jurisdição, além de dispor sobre a hipótese de a causa encerrar-se mediante transação ou acordo.

§ 2º A compensação de créditos, pelo advogado, de importâncias devidas ao cliente, somente será admissível quando o contrato de prestação de serviços a autorizar ou quando houver autorização especial do cliente para esse fim, por este firmada.

§ 3º O contrato de prestação de serviços poderá dispor sobre a forma de contratação de profissionais para serviços auxiliares, bem como sobre o pagamento de custas e emolumentos, os quais, na ausência de disposição em contrário, presumem-se devam ser atendidos pelo cliente. Caso o contrato preveja que o advogado antecipe tais despesas, ser-lhe-á lícito reter o respectivo valor atualizado, no ato de prestação de contas, mediante comprovação documental.

§ 4º As disposições deste capítulo aplicam-se à mediação, à conciliação, à arbitragem ou a qualquer outro método adequado de solução dos conflitos.

[...]

Art. 77. As disposições deste Código aplicam-se, no que couber, à mediação, à conciliação e à arbitragem, quando exercidas por advogados.

-----  
<sup>10</sup> Ver arts. 21 a 26 e 34, III, do Estatuto e arts. 14 e 111 do Regulamento Geral.

Como se verifica, a OAB não reconhece, por meio de seu Código de Ética e Disciplina, que a arbitragem é atividade da advocacia, mas apenas estabelece que se o advogado exercer a função de árbitro, que não é atividade da advocacia, como visto alhures, mesmo assim deverá manter sigilo profissional.

E, ao tratar de honorários, em seu art. 48, o Código de Ética e Disciplina trata de honorários advocatícios, recebidos pelos advogados em atividades advocatícias, como se pode ver na nota de rodapé número 10, que faz referência a dispositivos do Estatuto da OAB e de seu Regulamento Geral. Cabendo destacar que o § 4º, incluído nesse artigo, apenas estende as regras do art. 48 aos casos de mediação, conciliação e arbitragem, mas, em momento algum, define essas atividades como atividades da advocacia.

Por fim, em seu art. 77, o Código de Ética e Disciplina estabelece, unicamente, que suas disposições, no que couber, devem ser observadas pelos advogados mesmo quando atuarem em mediação, conciliação e arbitragem.

E o fato de o Conselho Nacional de Justiça (CNJ) reconhecer a atividade de árbitro como atividade jurídica em nada torna essa atividade uma atividade da advocacia. Até porque, o cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil também foi reconhecido como exercício de atividade jurídica, pelo CNJ<sup>2</sup>, e mesmo assim o cargo de Auditor-Fiscal não se tornou uma atividade da advocacia.

Pois bem, conforme pode ser visto em seu comprovante de inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ)<sup>3</sup>, a pessoa jurídica GUSTAVO TEPEDINO ADVOGADOS possui como escopo de atividades a prestação de serviços advocatícios:

<sup>2</sup> CNJ, Pedido de Providências nº 1.438, em 9/5/07.

<sup>3</sup> Consulta realizada no “site” [http://servicos.receita.fazenda.gov.br/Servicos/cnpjreva/Cnpjreva\\_Comprovante.asp](http://servicos.receita.fazenda.gov.br/Servicos/cnpjreva/Cnpjreva_Comprovante.asp). Acesso em: 2/3/20.

REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL			
CADASTRO NACIONAL DA PESSOA JURÍDICA			
NUMERO DE INSCRIÇÃO 08.154.258/0001-54 MATRIZ	COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL		DATA DE ABERTURA 04/07/2006
NOME EMPRESARIAL GUSTAVO TEPEDINO ADVOGADOS			
TÍTULO DO ESTABELECIMENTO (NOME DE FANTASIA) *****			PORTE DEMAIS
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL 69.11-7-01 - Serviços advocatícios			
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDARIAS Não informada			
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA 223-2 - Sociedade Simples Pura			
LOGRADOURO R PRIMEIRO DE MARCO	NUMERO 23	COMPLEMENTO 10 ANDAR	
CEP 20.010-000	BAIRRO/DISTRITO CENTRO	MUNICÍPIO RIO DE JANEIRO	UF RJ
ENDEREÇO ELETRÔNICO MAM@TEPEDINO.ADV.BR		TELEFONE (21) 2505-3650/ (21) 2531-7072	
ENTE FEDERATIVO RESPONSÁVEL (EFR) *****			
SITUAÇÃO CADASTRAL ATIVA			DATA DA SITUAÇÃO CADASTRAL 04/07/2006
MOTIVO DE SITUAÇÃO CADASTRAL			
SITUAÇÃO ESPECIAL *****			DATA DA SITUAÇÃO ESPECIAL *****

Ora, se a Sociedade de Advogados em questão presta apenas serviços advocatícios, não há justificativa para que a tributação sobre os honorários de arbitragem recaia sobre a pessoa jurídica.

Sendo assim, convém repararmos no seguinte excerto de uma das Notas Fiscais emitidas pela pessoa jurídica, constante dos autos, fl. 39:

Unid.		Quant.	DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS	PREÇOS	
			P. Unitário	TOTAL R\$	
			HONORÁRIOS PROFISSIONAIS		13.500,00
			ARBITRAGEM: 2009.00848		

A bem da verdade, essa Nota Fiscal até faria sentido se tivesse sido emitida pela prestação de serviços advocatícios em procedimento de arbitragem, à luz do que dispõe o art. 21, § 3º, da Lei nº 9.307/96:

Art. 21. A arbitragem obedecerá ao procedimento estabelecido pelas partes na convenção de arbitragem, que poderá reportar-se às regras de um órgão arbitral institucional ou entidade especializada, facultando-se, ainda, às partes delegar ao próprio árbitro, ou ao tribunal arbitral, regular o procedimento.

[...]

§ 3º As partes poderão postular por intermédio de advogado, respeitada, sempre, a faculdade de designar quem as represente ou assista no procedimento arbitral.

Porém, não é o caso, pois os honorários em pauta não decorreram de assistência ou representação das partes em procedimento arbitral, mas sim da própria atividade de arbitragem.

E pelas razões expostas na presente declaração de voto, não vemos a subsunção da situação fática à regra do art. 129, da Lei n.º 11.196, de 21/11/05, sendo nessa linha, aliás, o julgado *a quo*:

36. Tendo restado evidente que o interessado recebeu os honorários referidos pela autoridade lançadora em decorrência de desempenho pessoal e específico de função arbitral, nos termos dos artigos 13 e 18 da Lei da Arbitragem, que não se confunde com o exercício de sua profissão de advogado, restam prejudicados os argumentos por ele aduzidos, relativos à incidência da norma atinente à tributação de sociedades de profissão regulamentada, contida no art. 129 da Lei n.º 11.196, de 2005, bem como os argumentos relativos à impossibilidade de desconsideração de ofício da pessoa jurídica.

Diante desse quadro, entendemos que os rendimentos recebidos pela atividade de arbitragem são do Recorrente e não da Sociedade de Advogados, razão pela qual devem ser tributados unicamente na pessoa do Recorrente, como assim decidiu a Turma Julgadora de primeiro grau.

### **Da compensação com o Imposto de Renda recolhido pela pessoa jurídica**

O Recorrente pleiteia a compensação do débito ora discutido com os recolhimentos efetuados pela pessoa jurídica (IRPJ), o que foi acatado pela Relatora.

Contudo, sobre a compensação, traz o Código Tributário Nacional (CTN), Lei 5.172, de 25/10/66, o seguinte regramento que deve ser observado:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a **compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos**, vencidos ou vincendos, **do sujeito passivo contra a Fazenda pública**. (Vide Decreto n.º 7.212, de 2010)

(Destaque nosso)

Da exegese do art. 170, tem-se que o Contribuinte pode compensar débitos tributário próprios com créditos líquidos e certos que possuir contra a Fazenda Pública, porém, o Recorrente pede a compensação de seus débitos com créditos de uma outra pessoa, o que não está previsto na legislação, como bem esclarece, aliás, a decisão de primeira instância, fl. 756:

41. De mais a mais, [...] o impugnante não tem legitimidade para pleiteá-la, pois, no presente caso, o auto de infração aborda fatos inerentes à sua pessoa física que, em atendimento ao princípio contábil da entidade, não devem se confundir com os da pessoa jurídica de sua sociedade de advogados. Veja-se, a propósito, a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade que trata do assunto:

Resolução CFC n.º 750

SEÇÃO I

O PRINCÍPIO DA ENTIDADE

Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação

de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

42. Segundo o Princípio da Entidade, a pessoa jurídica tem personalidade própria, distinta da pessoa de cada um de seus sócios. Vale dizer que seus patrimônios não se confundem. Portanto, não podem ser confundidos os patrimônios e os fatos contábeis dos sócios com as da própria empresa.

43. Diante disso, o eventual pagamento de tributos pela sociedade a que pertence o impugnante, decorrentes dos rendimentos que ela não auferiu, não poderiam ser aproveitados para compensar tributos devidos pelo próprio impugnante.

Esse regramento também se encontra assentado na Instrução Normativa RFB n.º 1.717, 17/7/17, que assim dispõe:

Art. 65. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, ressalvada a compensação de que trata a Seção VII deste Capítulo. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1810, de 13 de junho de 2018)

[...]

Art. 75. É vedada e será considerada não declarada a compensação nas hipóteses em que o crédito:

I - seja de terceiros;

Portanto, não vemos como ser acolhida a compensação pleiteada.

## **Conclusão**

Isso posto, voto por negar provimento recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

**Denny Medeiros da Silveira**