
Solução de Consulta nº 429 - Cosit

Data 13 de setembro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ementa: EIRELI. SERVIÇOS MÉDICOS. FRACIONAMENTO DE RECEITAS. AUSÊNCIA DE AUTONOMIA OPERACIONAL E PATRIMONIAL. IMPOSSIBILIDADE.

O exercício de uma única atividade econômica, no mesmo local e utilizando os mesmos recursos, impede que o profissional adote dois regimes tributários diversos, submetendo parte dos rendimentos decorrentes dessa atividade à tributação como pessoa física e parte como pessoa jurídica (Eireli).

Dispositivos Legais: Lei nº 12.441, de 2011, art. 2º; Lei nº 12.406, de 2002, arts. 44, 45 e 966; IN RFB nº 1.634, de 2016, art. 29, II, 'a'.

Relatório

A interessada formula consulta em que questiona acerca da forma de rateio de despesas administrativas a ser realizado pela pessoa jurídica acima identificada e pela pessoa natural que a constitui, tendo em vista que exercem a mesma atividade de consultas e tratamentos médicos, sendo que a pessoa jurídica atenderia pacientes com ou sem planos de saúde e a pessoa física apenas pacientes conveniados à Unimed Planos de saúde. Esclarece que o contrato de compartilhamento de despesas serviria para que a pessoa física pudesse usufruir os lançamentos de despesas no carnê-leão e sugere o critério da proporcionalidade das consultas para a realização dessa divisão.

02. A partir dessas informações, formula os seguintes questionamentos:

1) *Este contrato de compartilhamento de despesas, firmado entre a pessoa jurídica e a pessoa física é aceito pela receita federal, para a efetivação do rateio das despesas entre as partes?*

2) *Além do contrato é necessário a emissão de recibos por parte da pessoa física para comprovar que ela está pagando a parte da despesa que lhe pertence?*

Fundamentos

03. As perguntas feitas pela consulente dizem respeito à instrumentalização do rateio de despesas entre uma pessoa jurídica Eireli (sigla utilizada para identificar uma empresa individual de responsabilidade limitada) e a pessoa física que a constitui, “ambas” exercendo uma determinada atividade no mesmo local e utilizando os mesmos recursos materiais. Antes de responder a essa pergunta, é necessário analisar a veracidade da premissa que ela pressupõe: a possibilidade desse rateio.

04. A permissão para a constituição de empresa individual de responsabilidade limitada ocorreu por alteração do Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002) promovida pela Lei nº 12.441, de 11 de julho de 2011.

05. Em termos topológicos, a primeira alteração consistiu na inclusão do inciso VI, com redação “as empresas individuais de responsabilidade limitada” no texto do art. 44 desse código. Antes dessa inclusão, esse artigo tinha a seguinte redação:

Art. 44. São pessoas jurídicas de direito privado:

I - as associações;

II - as sociedades;

III - as fundações.

IV - as organizações religiosas;

V - os partidos políticos.

§ 1º São livres a criação, a organização, a estruturação interna e o funcionamento das organizações religiosas, sendo vedado ao poder público negar-lhes reconhecimento ou registro dos atos constitutivos e necessários ao seu funcionamento.

§ 2º As disposições concernentes às associações aplicam-se subsidiariamente às sociedades que são objeto do [Livro II da Parte Especial deste Código](#).

§ 3º Os partidos políticos serão organizados e funcionarão conforme o disposto em lei específica.

06. Portanto, o efeito causado é o da criação de uma nova modalidade de pessoa jurídica de direito privado. E o que são pessoas jurídicas? De acordo com a doutrina, seriam entes criados com uma finalidade específica e reconhecidos pela legislação como sujeitos de direitos e deveres. Sua existência se justificaria pela necessidade dos homens de superar as limitações individuais através da conjugação de esforços na perseguição de um objetivo comum.

07. Seriam dotadas de identidade e teria uma configuração técnica, que se expressaria pelo exercício de direitos e de obrigações. Reconhecidas pela legislação como organismos dotados de realidade própria (art. 45 do CC), suas características seriam:

personalidade, patrimônio e existência jurídica distintos dos de seus membros, não exercício de atos privativos de pessoas naturais e possibilidade de praticarem atos civis e criminais.

08. Segundo o magistério de Silvio de Salvo Venosa, historicamente haveria duas categorias de pessoas jurídicas: as *universitates personarum*, constituídas nas associações de pessoas com personalidade própria, distinta da de seus membros, assim como patrimônio próprio; e as *universitates rerum*, que seriam as fundações formadas por uma massa de bens destinados a fins determinados (Direito civil: parte geral/Silvio de Salvo Venosa. –13. ed. – São Paulo: Atlas, 2013, p. 234).

09. Ou seja, tradicionalmente, a pessoa jurídica é definida como “unidade de pessoas naturais ou patrimônios, que visa a consecução de certos fins, reconhecida essa unidade como sujeito de direitos e obrigações” (Curso de direito civil brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 206).

10. Nesse sentido, não haveria dúvida quanto à existência de uma realidade subjacente a esse ser reconhecido pelo direito (para alguns uma ficção jurídica), e essa realidade poderia ter natureza intersubjetiva (união de pessoas) ou patrimonial.

11. Diante disso, e sendo a empresa individual de responsabilidade limitada nova modalidade de pessoa jurídica, há que se perguntar qual é a realidade que dá suporte à sua existência. Com efeito, nesse caso não se está a atribuir personalidade jurídica a um patrimônio afetado a uma finalidade, assim como também não há a união de pessoas, eis que é constituída por um único indivíduo.

12. Para se compreender qual é essa realidade, agora dotada de personalidade jurídica, é necessário avançar na compreensão desse instituto. Nesse sentido, a segunda alteração promovida pela Lei nº 12.441, de 2011, no Código Civil foi a inclusão do Título I-A “Da Empresa Individual de Responsabilidade Limitada”, no Livro II – “Do Direito de Empresa”, da Parte Especial.

13. Daí se pode concluir, o que já era sugerido pelo nome do instituto, que se está atribuindo personalidade jurídica a uma empresa constituída por um único indivíduo. Sendo assim, torna-se necessário definir o que seja empresa.

14. Em uma acepção genérica, o Vocabulário Jurídico, de De Plácido e Silva, define o termo “empresa” como derivação “do latim *prehensus*, de *prehendere* (*empreender, praticar*), possui o sentido de *empreendimento ou cometimento intentado para realização de um objetivo*”. Já em uma abordagem voltada para o direito comercial, Fábio Ulhoa Coelho dá a seguinte conceituação:

Empresa é a atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou serviços. Sendo uma atividade, a empresa não tem a natureza jurídica de sujeito de direito nem de coisa. Em outros termos, não se confunde com o empresário (sujeito) nem com o estabelecimento empresarial (coisa). (Curso de direito comercial, volume 1: direito de empresa/Fábio Ulhoa Coelho. – 16. ed. – São Paulo: Saraiva, 2012, p. 35)

15. Essa definição está de acordo com o conceito de empresário adotado pelo Código Civil em seu art. 966: “*considera-se empresário, quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços*”.

16. Logo, empresa é a atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços, o que permite identificar alguns elementos: o exercício profissional de uma atividade (habitualidade), a busca de lucro (atividade econômica) e a organização de fatores de produção, que se traduz pelo emprego de pessoas ou meios.

17. Com a criação da figura “empresa individual de responsabilidade limitada” ao lado da figura do empresário, o que se parece buscar é o reconhecimento e a formalização de atividades cujos fatores de produção não são tão complexos quanto aqueles antes exigidos para caracterizar o elemento de empresa.

18. Com isso, se permite que a prestação de serviços profissionais na área da saúde, por exemplo, sem o desenvolvimento de um conjunto mais amplo de atividades seja suficiente para a constituição de uma pessoa jurídica.

19. O efeito disso é que o profissional que desempenha sua atividade com uma organização mínima de fatores de produção pode agora optar entre continuar exercendo essa atividade como pessoa física, ou por exercê-la sob o manto da pessoa jurídica. Ocorre, porém, que essa opção deve se dar para a atividade como um todo, que é o ‘empreendimento’, não sendo possível cindi-la. Se for apenas uma a atividade desenvolvida, um é o regime jurídico aplicável: ou o da pessoa física ou o da pessoa jurídica.

20. Nesse diapasão, a pretensão apresentada pela consultante, de que o exercício por ela de uma única atividade profissional, utilizando determinados recursos, em um mesmo ambiente, pudesse ora se submeter ao regime jurídico das pessoas físicas ora ao das pessoas jurídicas, não tem amparo na legislação tributária.

21. Quanto a esse aspecto, é preciso ressaltar que a pessoa jurídica deve ter autonomia patrimonial e capacidade operacional para que tenha realidade própria. Se não for assim, ela não pode existir: a criatura se confundirá com seu criador.

22. Isso se explica porque, entre outros motivos, em regra os regimes tributários passíveis de serem adotados pelas pessoas jurídicas são fixados em função da receita da atividade. Se fosse permitida a cisão artificiosa de receitas, autorizando que uma mesma atividade se submetesse a dois regimes distintos, como se duas pessoas houvesse e não apenas uma, haveria quebra de isonomia entre contribuintes de mesmo porte. Por essas razões, já se decidiu em situações similares:

Acórdão 01-27.616 – 2ª Turma da DRJ/BEL

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES

Ano-calendário: 2007

SIMPLES FEDERAL. EXCLUSÃO. FRACIONAMENTO DE ATIVIDADES. UTILIZAÇÃO DE INTERPOSTAS PESSOAS NA CONSTITUIÇÃO E FUNCIONAMENTO DE PESSOA JURÍDICA. ABUSO DE FORMA. AUSÊNCIA DE AUTONOMIA OPERACIONAL E PATRIMONIAL. ADMINISTRAÇÃO ÚNICA E ATÍPICA. PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA. DESCONSIDERAÇÃO DE NEGÓCIOS JURÍDICOS SIMULADOS. LEGALIDADE.

O abuso de forma viola o direito e a fiscalização deve rejeitar o planejamento tributário que nela se funda, cabendo a requalificação dos atos e fatos ocorridos, com base em sua substância, para a aplicação do dispositivo legal pertinente. Não há nesse ato nenhuma violação dos princípios da legalidade ou da tipicidade, nem de cerceamento de defesa, pois o conhecimento dos atos materiais e processuais pela impugnante e o seu direito ao contraditório estiveram plenamente assegurados.

A simulação pode configurar-se quando as circunstâncias e evidências indicam a coexistência de empresas com regimes tributários favorecidos, perseguindo a mesma atividade econômica, com sócios ou administradores em comum e a utilização dos mesmos empregados e meios de produção, implicando confusão patrimonial e gestão empresarial atípica.

O fracionamento das atividades empresariais, mediante a utilização de mão-de-obra existente em empresas interpostas, sendo estas desprovidas de autonomia operacional, administrativa e financeira, para usufruir artificial e indevidamente dos benefícios do regime de tributação do Simples Nacional, viola a legislação tributária, cabendo então - a partir de inúmeras e sólidas evidências - a desconsideração daquela prestação de serviços formalmente constituída.

23. No caso em questão, para que se permitisse a adoção de duas sistemáticas diferentes de tributação, como se duas pessoas houvesse, seria necessário demonstrar a autonomia entre as duas fontes de renda. O critério sugerido pela consultante, que diz respeito à qualidade de quem paga pelos serviços, se planos de saúde ou não, e não à fonte geradora de receitas, não se presta a esse fim.

24. A adoção dessa prática pode ser caracterizada como demonstração de ausência de capacidade operacional da pessoa jurídica, ensejando a sua baixa de ofício por inexistência de fato, conforme preceitua o dispositivo a seguir transcrito da Instrução Normativa RFB nº 1.634, de 6 de maio de 2016:

Art. 29. Pode ser baixada de ofício a inscrição no CNPJ da pessoa jurídica:

(...)

II - inexistente de fato, assim entendida aquela que:

a) não dispuser de patrimônio ou capacidade operacional necessários à realização de seu objeto, inclusive a que não comprovar o capital social integralizado;

(...)

Conclusão

25. À vista do exposto, conclui-se que o exercício de uma única atividade econômica, no mesmo local e utilizando os mesmos recursos, impede que o profissional adote dois regimes tributários diversos, submetendo parte dos rendimentos decorrentes dessa atividade à tributação como pessoa física e parte como pessoa jurídica.

De acordo. Encaminhe-se à Cotir.

Assinado digitalmente
MARCO ANTONIO F. POSSETTI
Auditor-Fiscal da RFB
Chefe da Disit09

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS
Auditora-Fiscal da RFB
Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB
Coordenador-Geral da Cosit