

retenção do imposto por antecipação, além da responsabilidade atribuída à fonte pagadora para a retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte, a legislação determina que a apuração definitiva do imposto de renda seja efetuada pelo contribuinte, pessoa física, na declaração de ajuste anual.

Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção. (Súmula CARF nº 12)

MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

Presentes os pressupostos de exigência, cobra-se multa de ofício pelo percentual legalmente determinado. (Art. 44, da Lei 9.430/1996). Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

É de ser analisada a situação particular, bem caracterizada pela Fiscalização, para entender que não houve um simples "erro no preenchimento" da declaração, neste caso, mas uma conduta deliberada entre os sócios da SCP.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros MARTIN DA SILVA GESTO e JUNIA ROBERTA GOUVEIA SAMPAIO, que deram provimento.

Assinado digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Presidente.

Assinado digitalmente

Marcio Henrique Sales Parada - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente), Junia Roberta Gouveia Sampaio, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Eduardo de Oliveira, José Alfredo Duarte Filho (Suplente Convocado), Martin da Silva Gesto, Wilson Antônio de Souza Corrêa (Suplente Convocado) e Márcio Henrique Sales Parada.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra decisão proferida pela 4a. Turma da DRJ em Porto Alegre/RS.

Por bem descrever os fatos, reproduz-se, em parte, o Relatório da decisão recorrida (fl. 1698 e seguintes), complementando-o ao final:

Mediante Auto de Infração, fls. fls. 1618 a 1640, Demonstrativos e Relatório de Ação Fiscal, exige-se do contribuinte acima qualificado o recolhimento da importância de R\$ 101.843,34, calculados até 11/2011, a título de imposto de renda pessoa física suplementar e acréscimos, em virtude da infringência de dispositivos legais abaixo descritos.

*1. A autoridade lançadora detectou Classificação Indevida, na declaração de ajuste anual, de Rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, correspondentes aos anos calendário de 2007, 2008 e 2009, nos valores respectivamente de R\$ 61.025,57, R\$ 41.635,45, R\$ 30.051,17. **Enquadramento Legal:** art. 1º, inciso II e III, § único da Lei nº 11.482/2007, com redação dada pela lei 11.945/09, art.. 1º, inciso I, parágrafo único MP nº340/2006 e arts. 37 a 83 do Decreto nº 3.000/1999 – RIR/1999 (fl. 1630).*

O lançamento no contribuinte Dr. MARCELO WAINBERG RODRIGUES foi decorrente de procedimento fiscal junto à Associação dos Médicos do Hospital Mãe de Deus (AMEMD) Saúde Sociedade Simples LTDA, cujo resultado está no processo administrativo fiscal nº 11080.723457/2010-40, no qual a autoridade fiscal procurou demonstrar que os objetivos da celebração do negócio jurídico na constituição da Sociedade em Conta de Participação visava proporcionar a supressão do imposto de renda na fonte incidente no pagamento de serviços prestados pelos profissionais médicos, de forma que esses rendimentos ingressassem como isentos na DIRPF, a título de distribuição de Lucros.

A autoridade Fiscal concluiu pela inexistência concreta de uma Sociedade em Conta de Participação e a prestação de serviços não era pelo sócio ostensivo e, sim, pelos profissionais médicos que efetivamente atendiam os pacientes, sendo-lhes repassado o valor relativo ao seu atendimento e, não, distribuição de lucros equivalente e proporcional ao número de sócios; entendendo, pois, ter havido simulação no negócio jurídico, na qual fez parte o contribuinte com o intuito de, fraudulentamente, diminuir a carga tributária à qual estava sujeito.

(...)

Em relação ao lançamento em seu nome, o contribuinte argumenta que a Autoridade Fiscal usou o mesmo fundamento sobre a autuação da AMEMD, a diferença reside no caso de que na sociedade não houve a retenção do imposto e no seu caso os rendimentos estavam informados como isentos, mas foram declarados por ele, contudo foi-lhe aplicada a multa de ofício de 150%.

Contrapõe-se a esse percentual de 150% da multa de ofício, requerendo sua redução, por ausência de sonegação, fraude ou conluio, argumenta que não pode sofrer qualquer aplicação da penalidade de multa, pois não praticou qualquer conduta ilegal, tampouco deixou de recolher tributo devido.

A Impugnação apresentada, em resumo, foi assim tratada pelo Julgador *a quo*:

1 - No mérito, destacou que o Auto de Infração lavrado contra a AMEMD já havia sido analisado por aquela instância, concluindo que acompanhava *"em todos os fundamentos esposados no Acórdão retro referenciado, a Decisão desta DRJ de que os rendimentos dos sócios participantes da conta participação pela prestação de serviços têm a natureza jurídica de rendimentos "tributáveis", e mantemos a cobrança do imposto de renda pessoa física objeto do presente lançamento"*;

3 - Em relação à multa de ofício aplicada, reduziu-a para 75%, por entender que não estava demonstrado o "evidente intuito de fraude" por parte da pessoa física aqui autuada, questionando se o profissional - médico - tinha consciência da estrutura econômico-fiscal construída;

Cientificado dessa decisão de 1ª instância em 17/04/2012 (AR na folha 1707), o Contribuinte, representado por seu advogado, apresentou recurso voluntário, que **sublinhou ser parcial**, em 30/04/2012, com protocolo na folha 1710. Em sua defesa, argumentou, em síntese, o seguinte:

a) É a AMEMD que, na condição de sócia ostensiva e substituta tributária, deve responder pelo pagamento do IRPF constante no Auto de Infração que deu origem ao procedimento fiscal, já que a mesma não realizou a retenção na fonte e o recolhimento devido;

b) No caso, a fonte pagadora informou nos comprovantes de rendimentos pagos e de retenção de imposto de renda na fonte que os valores pagos ao Recorrente eram a título de "lucro", e, portanto, isentos e não tributáveis;

c) Manifesta-se ainda contra a aplicação da multa de 75%, baseando-se no fato de que *"não mentiu, não falseou, não ocultou tal rendimento..."*. Faz distinção entre "falta de declaração" e "classificação indevida de rendimentos".

REQUER que seja responsabilizada a AMEMD pelo tributo devido, ou, alternativamente, que seja excluída a aplicação da multa de 75%.

É o Relatório

Voto

Conselheiro Marcio Henrique Sales Parada, Relator.

O recurso é tempestivo, conforme relatado e, atendidas as demais formalidades legais, dele tomo conhecimento.

A numeração de folhas a que me refiro é a existente após a digitalização do processo, transformado em meio magnético. (*arquivo .pdf*)

Não havendo a argüição de questões preliminares, vamos direto ao mérito da questão que gira em torno da Associação de médicos que se converteu numa Sociedade Limitada para constituir uma SCP. Diz o Relatório Fiscal (fl. 1619/20):

Em 15.01.2003 a AMEMD juntamente com médicos e empresas prestadoras de serviços médicos que anteriormente integraram o quadro de associados da ASSOCIAÇÃO atuou na celebração de negócio jurídico simulado.... A estrutura social do referido empreendimento foi fixada de modo que a própria AMEMD ocupou a posição de sócio ostensivo. No condição de sócios participantes, compareceram os mesmos médicos e empresas prestadoras de serviços médicos que, anteriormente, haviam integrado o quadro de associados da ASSOCIAÇÃO...

A partir daí, a AMEMD passou a celebrar contratos para a prestação de serviços médicos com diversas instituições que administravam planos de saúde. Em razão desses contratos, a empresa, por meio de seu quadro social ou por meio de médicos ... se comprometia a prestar serviços médicos aos beneficiários dos planos de saúde. Em contrapartida, percebia a remuneração acordada nos contratos para cada modalidade de atendimento.

*No caso em questão, as pessoas físicas e jurídicas autorizadas a atender os beneficiários dos planos de saúde eram sempre sócios participantes da conta de participação onde a AMEMD aparecia como sócia ostensiva. Esta última, após receber a remuneração paga pelos tomadores de serviços, apurava e recolhia os tributos incidentes diretamente sobre suas receitas. Depois, efetuava a retenção de uma taxa administrativa e, então, pagava diretamente aos sócios participantes da SCP, de acordo com o volume e modalidade de serviços prestados...Este pagamento, entretanto, não era realizado a título de remuneração por serviços prestados para a própria AMEMD, **mas sim, diretamente, como distribuição de lucros decorrentes da conta de participação.(grifo original)***

Assim sendo, o Contribuinte declarou os valores aqui em discussão, em suas DIRPF de 2008 a 2010, como "rendimentos isentos e não tributáveis", tendo a Fiscalização, reclassificando-os, realizado a autuação.

Essa questão já foi analisada neste CARF (Acórdão 2102-002.135– 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 20 de junho de 2012) porque a Receita Federal também autuou a AMEMD pela não retenção do imposto de renda na fonte, incidente sobre os rendimentos pagos a esses médicos participantes da SCP. Vejamos:

Baseada em uma verdadeira engenharia jurídica, a RECORRENTE constituiu uma Sociedade em Conta de Participação, cujo objeto era a prestação de serviços médicos, com quase oitenta profissionais e pessoas jurídicas como sócios participantes, sendo ela a sócia ostensiva, prevendo que cada um deles (sócios participantes) entregavam serviços como “contribuição à sociedade” e eram “remunerados” (através de lucros) proporcionalmente aos serviços que emprestavam como sócios (como se fosse possível aos sócios participantes de uma Sociedade em Conta de Participação exercerem diretamente a atividade prevista no objeto social).

No caso, entendo presente o abuso de forma da RECORRENTE, ao batizar Sociedade em Conta de Participação a relação que

detinha com pessoas físicas, quando essas em verdade lhe prestavam serviços, tentando assim dissimular o fato gerador da obrigação tributária para, concomitantemente, suprimir a retenção e o recolhimento do imposto que lhe era devido.

No direito tributário, como cansadamente é repetido, o conteúdo prevalece sobre a forma. Isso não significa, contudo, que a forma dos negócios jurídicos não tenha elevada importância. E, no presente caso, o estudo da forma denota que o conteúdo não guarda qualquer simetria com a relação societária que se tentou desenhar entre prestadores de serviços e a RECORRENTE.

Isso porque: as Sociedades em Conta de Participação estão regidas pelas disposições específicas do Código Civil; dentre as quais salta aos olhos a proibição de os sócios participantes prestarem serviços em nome da Sociedade em Conta de Participação; a conferir

(...)

Vale registrar ainda que, contrariamente ao que defende a RECORRENTE, ainda que seja possível aplicar à Sociedade em Conta de Participação, subsidiariamente e no que com ela for compatível, o disposto para a sociedade simples (art. 996 do Código Civil), é insuperável a proibição de os sócios participantes exercerem ou executarem o objeto social de uma Sociedade em Conta de Participação, por expressa vedação da lei civil. No caso dos autos, o contrato de constituição da Sociedade em Conta de Participação chega a estabelecer até a responsabilidade pessoal e direta dos sócios participantes pelos serviços que prestassem, em clara dissonância com o Código Civil.

Julgo presente, portanto, a simulação perpetrada pela RECORRENTE, sendo devida a cobrança de multas e juros como responsável pelo IRRF que deixou de ser retido nos pagamentos realizados a pessoas físicas e jurídicas que lhe prestaram serviços.(destaquei)

Ou seja, ao debruçar-se sobre a questão, já concluiu a 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara que na realidade havia uma contraprestação paga pela AMEMD às pessoas físicas envolvidas, por serviços prestados, conclusão essa com a qual concordo, à vista dos autos. Essa contraprestação, então, é rendimento tributável, à luz da legislação aplicável, não se apresentando nenhuma causa de isenção.

Em qualquer caso, tenho sempre defendido a teoria da prevalência da substância sobre a forma e que a "verdade material" aplica-se tanto a favor do Contribuinte, quanto a favor do Fisco.

A doutrina italiana do Professor Francesco Tesauro aponta a diferença entre evasão e elisão (*elusione*) dizendo que os contribuintes, no propósito de um certo resultado econômico, são livres, no exercício de sua autonomia negocial, para escolher e seguir a estrada fiscalmente menos onerosa. Existe, entretanto, uma economia (lícita) de imposto e uma economia "elisiva"

A '*elusione*' pode ser definida como uma forma de economia fiscal que está conforme a letra, mas não conforme a *ratio* da norma tributária. Um método de interpretação antielisivo reconhece máximo relevo aos elementos sistemáticos, valoriza a *ratio* do tributo, utiliza argumentos como "o espírito" (escopo) da lei, a "realidade" (a natureza) das coisas, etc...

Outra técnica '*antielusiva*' consiste em re-qualificar os negócios jurídicos de modo a fazer emergir, de sua aparência formal e exterior, o verdadeiro negócio posto adiante pelas partes. Neste caso, é operada uma "re-qualificação" dos negócios, ou mesmo uma "superação" da "forma" que os contratantes tenham dado ao contrato (princípio "*substance over form*").

Não esqueço que haja na legislação brasileira o parágrafo único do artigo 116 do CTN, que introduzido pela Lei Complementar nº 104, de 2001, trouxe a chamada "norma antielisiva" e teve sua constitucionalidade questionada no STF (ADIN 2.446). Mas mesmo para os que entendem pela sua não *autoaplicabilidade* por causa da remissão a observância de "*procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária*", destaco que ensina o Professor Tesouro que nos ordenamentos nos quais não exista uma disposição *antielisiva* que autorize expressamente a re-qualificação dos negócios, as administrações tributárias e os juízes recorrem igualmente à técnica supracitada, para possibilitar assim a tributação aos negócios "*elisivos*". Remete especialmente ao caso da experiência francesa, onde afirma que a jurisprudência tributária do Conselho de Estado expôs a noção de "abuso de direito" (tocante aos "atos simulados") às operações jurídicas realizadas cuja regularidade não é posta em dúvida, mas que têm, como único objetivo, perseguir um tratamento fiscal mais vantajoso. (TESAURO, Francesco. *Istituzioni di Diritto Tributario. 1 parte, 9ª ed. Utet Giuridica. Milano. 2009. p. 248/250*)

Marco Aurélio Greco diz sobre o "planejamento tributário" que:

"na primeira fase, predomina a liberdade do contribuinte de agir antes do fato gerador e mediante atos lícitos, salvo simulação; na segunda fase, ainda predomina a liberdade de agir antes do fato gerador e mediante atos lícitos, porém nela o planejamento é contaminado não apenas pela simulação, mas também pelas outras patologias do negócio jurídico, como o abuso de direito e a fraude à lei..."(GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 3ª ed. Dialética:2011, p.319 apud PAULSEN, Op. Cit., p.925)(sublinhei)

Quanto ao argumento de que a responsabilidade seria exclusiva da fonte pagadora, no caso, excluindo-se qualquer responsabilidade do Contribuinte, é preciso separar as coisas. A autuação que integra os autos 11080.723457/2010-40 trata de multa isolada e juros isolados pela falta de retenção ou recolhimento do IRRF, aplicada sobre a fonte pagadora. De forma alguma pode-se enxergá-la como "mesmo fato gerador" desta autuação aqui, que trata do imposto de renda decorrente da classificação indevida de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício.

A multa é pelo descumprimento de outra obrigação, que não se confunde com essa obrigação principal de pagar o imposto, a cargo daquele que auferiu rendimentos tributáveis. Multa é uma coisa, tributo é outra.

É de ser lembrado o Parecer Cosit nº 1, de 24 de setembro de 2002, no intuito de esclarecer e estabelecer sobre/os limites da responsabilidade para a fonte pagadora e para o

contribuinte beneficiário dos rendimentos, concentrando-se especialmente na exigibilidade do imposto e não da multa. Diz o documento que tal responsabilidade da fonte pagadora extingue-se na data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual da pessoa física e que a falta de oferecimento dos rendimentos à tributação por parte desta última sujeita-a à exigência do imposto correspondente, em geral acrescido de multa de ofício e juros de mora, conforme abaixo transcrito:

“...

IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE. RESPONSABILIDADE.

Quando a incidência na fonte tiver a natureza de antecipação do imposto a ser apurado pelo contribuinte, a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção e recolhimento do imposto extingue-se, no caso de pessoa física, no prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, e, no caso de pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual.”

(...)

Retenção exclusiva na fonte

8. Na retenção exclusiva na fonte, o imposto devido é retido pela fonte pagadora que entrega o valor já líquido ao beneficiário.

9. Nesse regime, a fonte pagadora substitui o contribuinte desde logo, no momento em que surge a obrigação tributária. A sujeição passiva é exclusiva da fonte pagadora, embora quem arque economicamente com o ônus do imposto seja o contribuinte.

...

Imposto retido como antecipação

11. Diferentemente do regime anterior, no qual a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto é exclusiva da fonte pagadora, no regime de retenção do imposto por antecipação, além da responsabilidade atribuída à fonte pagadora para a retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte, a legislação determina que a apuração definitiva do imposto de renda seja efetuada pelo contribuinte, pessoa física, na declaração de ajuste anual, ... (sublinhei)

Cito, por oportuno jurisprudência deste CARF, destacando da Ementa e Voto do Acórdão nº 2202 - 002.519 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 19 de novembro de 2013:

IRRF. MULTA ISOLADA. CABIMENTO.

A falta de retenção/recolhimento do IRRF incidente em pagamentos diversos enseja a aplicação da multa do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Voto

...

A multa exigida isoladamente no presente lançamento em razão da falta de retenção do IRRF tem como fundamento legal portanto no art. 9º da Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002, c/c o art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

(...)

Na situação em cotejo, estamos verificando multa contra a fonte pagadora por não ter realizado a obrigação de reter na fonte os valores prescritos na lei. Deste modo não há que se mencionar que essa multa perde fundamento com o oferecimento a tributação do beneficiário. As obrigações são distintas, um de pagamento do tributo e outra a da necessidade de retenção. No caso concreto está se imputando a recorrente a multa por não ter retido, e não pela ausência de pagamento.

Portanto, no caso de rendimentos sujeitos ao ajuste anual, na declaração de rendimentos, diferentemente daqueles rendimentos sujeitos á tributação "exclusiva na fonte", como é o caso, por exemplo, do 13º salário, a responsabilidade da fonte pela antecipação e recolhimento extingue-se, no caso das pessoas físicas, na data fixada para a entrega da declaração anual de rendimentos que, a partir daí, respondem pelo tributo devido. Não há que se falar aqui em responsabilidade exclusiva da fonte.

Temos a consolidada jurisprudência administrativa deste CARF, na **Súmula nº 12:**

Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção.

DA MULTA APLICADA.

A Fiscalização, entendendo pela presença dos pressupostos legais, aplicara a multa qualificada de 150% sobre a infração constatada, o que foi reduzido pela DRJ para 75%, fundamentadamente. Portanto, não há mais que se discutir a qualificação.

Entretanto, o Recorrente questiona mesmo a aplicação dessa multa de 75% , entendendo que declarou os rendimentos, ainda que indevidamente classificando-os como "isentos ou não tributáveis", na DIRPF, e que o fez a partir dos comprovantes de rendimentos fornecidos pela fonte pagadora, que encontram-se anexados aos autos.

Não esqueço que exista a Súmula CARF nº 73:

Erro no preenchimento da declaração de ajuste do imposto de renda, causado por informações erradas, prestadas pela fonte pagadora, não autoriza o lançamento de multa de ofício.

Contudo, é de ser analisada a situação particular, bem caracterizada pela Fiscalização, para entender que não houve um simples "erro no preenchimento" da declaração, neste caso, mas uma conduta deliberada entre os sócios da SCP.

Discordo mesmo do entendimento da DRJ, que reduziu a multa de ofício, mas o processo veda a *reformacio in pejus*. Não obstante, entender que a declaração de rendimentos foi exclusivamente feita, ao informar os rendimentos como isentos, causado por "erro" de informação, transcenderia os limites do razoável e do inescusável desconhecimento da lei, por parte do declarante.

Destaco o que disse o Acórdão 2102-002.135– 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 20 de junho de 2012, já citado acima, referindo-se a AMEMD:

Baseada em uma verdadeira engenharia jurídica, a RECORRENTE constituiu uma Sociedade em Conta de Participação, cujo objeto era a prestação de serviços médicos, com quase oitenta profissionais e pessoas jurídicas como sócios participantes, sendo ela a sócia ostensiva, prevendo que cada um deles (sócios participantes) entregavam serviços como "contribuição à sociedade" e eram "remunerados" (através de lucros) proporcionalmente aos serviços que emprestavam como sócios (como se fosse possível aos sócios participantes de uma Sociedade em Conta de Participação exercerem diretamente a atividade prevista no objeto social). (sublinhei)

Assim sendo, importante frisar que a falta de antecipação/recolhimento do imposto constatada nos autos enseja sua exigência por meio de lançamento de ofício, com a aplicação da multa de ofício de 75%, prevista na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 44.

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;"

Enfim, houve falta de tributação sobre os rendimentos em discussão, porque, tributáveis, o Contribuinte os declarou como isentos, ao efetuar a apuração anual.

Portanto, a cobrança da multa lançada de 75% está devidamente amparada em dispositivo legal em vigor. Se o percentual estabelecido atende ou não à sistemática constitucional (vedação ao confisco), não é matéria a ser tratada em sede de julgamento administrativo, conforme artigo 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972 e importante lembrar da Súmula CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

CONCLUSÃO

Pelo todo acima exposto, VOTO no sentido de **negar provimento ao**

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

Autenticado digitalmente em 24/02/2016 por MARCIO HENRIQUE SALES PARADA, Assinado digitalmente em 24

/02/2016 por MARCIO HENRIQUE SALES PARADA, Assinado digitalmente em 26/02/2016 por MARCO AURELIO DE

OLIVEIRA BARBOSA

Impresso em 29/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 11080.731161/2011-83
Acórdão n.º **2202-003.135**

S2-C2T2
Fl. 1.767

Assinado digitalmente

Marcio Henrique Sales Parada.

CÓPIA