



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº	11080.732925/2011-58
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	2202-003.134 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	29 de janeiro de 2016
Matéria	IRPF
Recorrente	DANIEL SOUTO SILVEIRA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2008, 2009, 2010

NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Não padece de nulidade o Auto de Infração que seja lavrado por autoridade competente, com observância ao art. 142, do CTN, e arts. 10 e 59, do Decreto nº 70.235/72, contendo a descrição dos fatos e enquadramentos legais, permitindo ao contribuinte o pleno exercício do direito de defesa, mormente quanto se constata que o mesmo conhece a matéria fática e legal e exerceu, com lógica e nos prazos devidos, o seu direito de defesa.

Não há requisitos de forma que impliquem nulidade de modo automático e objetivo. A nulidade não decorre propriamente do descumprimento do requisito formal, mas dos seus efeitos comprometedores do direito de defesa. As formalidades não são um fim, em si mesmas, mas um instrumento para assegurar o exercício da ampla defesa. Alegada eventual irregularidade, cabe à autoridade administrativa verificar, pois, se tal implicou efetivo prejuízo à defesa do contribuinte. Daí falar-se do princípio da informalidade do processo administrativo.

REALIZAÇÃO DE PERÍCIA. DESNECESSIDADE.

O lançamento fiscal bem coloca a questão e sobre ela, em todas as fases do processo, foi assegurada oportunidade de contestação pelo Recorrente. A natureza dos rendimentos em discussão assim como a existência da SCP constituem pontos que estão amplamente contestados, com elementos suficientes nos autos, não vislumbrando com isto, razões para a realização de perícia.

Na apreciação das provas, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis.

SIMULAÇÃO. SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO.

Documento assinado digitalmente conforme a Portaria MF nº 1.000, de 24/02/2016.
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

A simulação é a modalidade de ilícito tributário que, com maior freqüência, costuma ser confundida com elisão. Na simulação, a declaração recíproca das partes não corresponde à vontade efetiva e a causa da ocultação está sempre voltada para a obtenção de algum benefício que não poderia ser atingido pelas vias normais, o que demonstra tratar-se de um ato antecipadamente deliberado pelas partes envolvidas, que se volta para um fim específico, no caso contornar a tributação. Na simulação tem-se pactuado algo distinto daquilo que realmente se almeja, com o fito de obter alguma vantagem.

Reconhece-se a liberdade do contribuinte de agir antes do fato gerador e mediante atos lícitos, salvo simulação e outras patologias do negócio jurídico, como o abuso de direito e a fraude à lei, conforme ensina Marco Aurélio Greco. (*Planejamento Tributário. 3ª ed. Dialética:2011, p.319*)

No direito tributário, o conteúdo prevalece sobre a forma. Se o conteúdo fático não guarda qualquer simetria com a relação societária que se tentou desenhar, é caso de simulação. As Sociedades em Conta de Participação estão regidas pelas disposições específicas do Código Civil; dentre as quais há a proibição de os sócios participantes prestarem serviços em nome da Sociedade em Conta de Participação.

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 constitucionalidade de lei tributária.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares. 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. 320 e seguintes), complementando-o ao final:

Mediante Auto de Infração, Demonstrativos de fls. 94 a 106 e Relatório de Ação Fiscal, de fls. 87 a 93, exige-se do contribuinte acima qualificado o recolhimento da importância de R\$ 74.472,88, calculados até dezembro de 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 Omissão de Rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas, correspondentes aos anos calendáriode 2007,2008 e 2009, nos valores respectivamente de R\$ 26.214,88, R\$ 36.596,75 e R\$ 35.139,41.

Enquadramento Legal: arts. 37, 38, 45, 55, incisos I a IV, VI, IX a XII, XIV a XIX, 56 e 83 do RIR/1999, art. 1º, inciso I e parágrafo único, da Medida Provisória nº 340/2006, art. 1º, inciso II e parágrafo único da Lei nº 11.482/2007 e art. 1º, inciso III e parágrafo único da Lei nº 11.482/2007, com redação dada pela Lei nº 11.945/2009 (fl. 107).

O lançamento no contribuinte Dr. Daniel Souto Silveira 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 11080.723457/201040, 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 e capital; 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.

Face às conclusões pela simulação e intuito de fraude, a Autoridade Fiscal efetuou a Representação Fiscal para Fins Penais sob o processo nº 11080.732753/201112.

O contribuinte apresentou impugnação ao Auto de Infração, fls. 110 a 154, invocando a nulidade do lançamento, alegando que os fundamentos denotam condição mais favorável ao Fisco e à Arrecadação Tributária.

Fez um histórico da AMEMD, desde sua criação e a transformação em limitada e depois em Sociedade em Conta de Participação, em 2003, com a associação de vários médicos, com o intuito de maior abrangência de atendimento com a celebração de convênios junto a planos de saúde, inclusive possibilitando maior amplitude de atendimento aos pacientes.

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

1 - Indeferiu as preliminares de nulidade e pedido de perícia, suscitadas;

2 - 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 - Reduziu a multa de ofício aplicada 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;

4 - defendeu a aplicação da Taxa Selic no cálculo dos juros de mora devidos.

Cientificado dessa decisão de 1ª instância em 17/04/2012 (AR na folha 336), o Contribuinte, representado por seu advogado, apresentou recurso voluntário em 08/05/2012, com protocolo na folha 338. Em sua defesa argumentou, em síntese, o seguinte:

a) Nulidade do Auto de Infração, baseando-se em "*falta de observação dos requisitos legais exigidos*", citando especialmente o artigo 10 do PAF;

b) Ilegalidade do indeferimento da perícia requerida, para que se constatassem a real situação da SCP e seus sócios, apontando cerceamento de defesa;

c) Equivocado o entendimento do Fisco ao efetuar a autuação, reputando a existência de simulação de negócios jurídicos, quando foi justamente para legalizar a prática da distribuição regular de resultados, devidamente tributados pelo lucro presumido, que se transformou uma Associação (AMEMD), até então sem fins lucrativos, numa sociedade regular (SS Ltda), figurando como sócia ostensiva a AMEMD, em caráter associativo com a SCP constituída entre os mesmos associados antes integrantes da Associação e que passaram à condição de sócios participantes;

d) Trata da questão da SCP e seus efeitos, desconsiderados pelo Fisco;

f) Considerando que a Fiscalização, pelos mesmos fatos aqui imputados, já lavrou autuação contra a AMEMD SAÚDE S/S LTDA, esta situação constituir-se-ia em "*bis-in-idem*". Cita especificamente o processo 11080.723457/2010-40.

REQUER acolhimento das preliminares relatadas, a realização de diligência, desconstituição do Auto de Infração por ser "ilíquido e incerto". Caso assim não se entenda, requer que seja alterado o Auto de Infração para considerar valores "isentos e não tributáveis", reduzindo-se também "a multa cobrada".

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*)

NULIDADE DO LANÇAMENTO

Não padece de nulidade o Auto de Infração que seja lavrado por autoridade competente, com observância ao art. 142, do CTN, e arts. 10 e 59, do Decreto nº 70.235/72, contendo a descrição dos fatos e enquadramentos legais, permitindo ao contribuinte o pleno exercício do direito de defesa, mormente quanto se constata que o mesmo conhece a matéria fática e legal e exerceu, com lógica e nos prazos devidos, o seu direito de defesa. Isso porque, conforme ensina Leandro Paulsen:

"Não há requisitos de forma que impliquem nulidade de modo automático e objetivo. A nulidade não decorre propriamente do descumprimento do requisito formal, mas dos seus efeitos comprometedores do direito de defesa assegurado constitucionalmente ao contribuinte já por força do art. 5º, LV, da Constituição Federal. Isso porque as formalidades se justificam como garantidoras da defesa do contribuinte; não são um fim, em si mesmas, mas um instrumento para assegurar o exercício da ampla defesa. Alegada eventual irregularidade, cabe, à autoridade administrativa ou judicial, verificar, pois, se tal implicou efetivo prejuízo à defesa do contribuinte. Daí falar-se do princípio da informalidade do processo administrativo." (PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário....15. ed. - Porto Alegre : Livraria do Advogado Editora, ESMAFE, 2013, p.1197)*

O Recorrente diz que não se respeitou o inciso IV do artigo 10 do Decreto nº 70.235, de 1972 (*o Auto de Infração deverá conterá disposição legal infringida e a penalidade aplicável*) porque a constituição da SCP e a distribuição dos resultados a seus participantes não infringe qualquer disposição legal.

Documento assinado digitalmente em 24/02/2016 às 10:24:00, na data 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

Ora, está discutindo justamente o mérito da controvérsia. O que importa é que o Auto de Infração descreve a infração apontada pelo Fisco e seu enquadramento legal. Se o contribuinte discorda da autuação, isso não é caso de nulidade preliminar, mas questão de mérito.

Assim, não demonstrado qual foi o efetivo prejuízo à defesa em virtude da situação descrita, e considerando que no Auto de Infração há elementos legais e suficientes para esclarecer o contribuinte sobre a exigência e possibilitar sua defesa, rejeito essa preliminar.

PEDIDO DE PERÍCIA.

Já decidiu a Câmara Superior deste CARF:

Acórdão nº 9303-002.485 – 3ª Turma

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE.

Não cabe à Administração suprir, por meio de diligências, mesmo em seus arquivos internos, má instrução probatória realizada pelo contribuinte. Sua denegação, pois, não constitui cerceamento do direito de defesa que possa determinar a nulidade da decisão nos termos dos arts. 59 e 60 do Decreto 70.235/72. A ausência de prova do direito alegado, autoriza seu indeferimento.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

O Recorrente pede que seja determinada diligência para que se comprovem suas alegações da "regular existência da SCP e da natureza jurídica de resultados quando dos pagamentos feitos aos sócios participantes."

Entendo que no curso deste processo, uma vez realizada a autuação, compete ao Contribuinte demonstrar a situação que lhe interessa e não requerer que se determine ao Fisco fazê-lo.

Já houve inclusive uma autuação realizada na AMEMD SAÚDE SOCIEDADE SIMPLES LTDA, nos autos do processo 11080.723457/2010-40, onde este Conselho (Acórdão 2102002.135– 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária) concluiu pela desnecessidade da perícia, sob o argumento que:

Quanto à realização de perícia, também não merece reparos a decisão recorrida, que bem fundamentou o seu entendimento, pelo indeferimento, uma vez que o trabalho fiscal como afirmado acima está minuciosamente colocado, pois não se discute a regularidade operacional da sociedade em conta de participação – SCP, que assim será a seguir referida, para saber do tratamento fiscal a ela dispensado, o que foi reconhecido no trabalho fiscal, cuja origem, deu-se pelo fato de desconsiderá-la, portanto, desnecessário saber detalhes maiores do que aqueles já constantes no processo. Assim, bem decidiu o colegiado de

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

Entendo da mesma forma. O Relatório Fiscal (fl. 87 e seguintes) é claro em apontar as razões do Fisco e o Contribuinte teve as oportunidades devidas para contradizê-lo, não havendo dúvidas em relação à questão a ser dirimida. Não há razão válida para que se determine tal perícia.

MÉRITO

A questão gira em torno da Associação de médicos que se converteu numa Sociedade Limitada. Diz o Recorrente:

"... se transformou uma Associação, até então sem fins lucrativos, numa sociedade regular (SS Ltda) figurando como sócia ostensiva a AMEMD, em caráter associativo com a SCP constituída entre os mesmos associados antes integrantes da Associação e que passaram a condição de sócios participantes."

Diz o Relatório Fiscal (fl. 88):

Os médicos não queriam responder por eventuais indenizações por erros médicos causados individualmente por seus colegas aos seus respectivos pacientes, eis que surgiu uma alternativa: em 15/1/2003, constituiu-se a AMEMD SAÚDE HMD - Sociedade em Conta de Participação....

(...)

Para a constituição daquela sociedade em conta de participação, 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 atendimentos. No caso em apreço, 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, reclassificado-os, realizado a autuação.

Essa questão já foi analisada neste CARF (Acórdão 2102-002.135- 1^a Câmara / 2^a Turma Ordinária, Sessão de 20 de junho de 2012) porque a Receita Federal 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

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 Tesauro 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. I 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 à existência de "*Bis-in-idem*" porque, justamente, houve essa citada autuação na pessoa jurídica, pela não retenção do imposto na fonte, fundamentos do Código Tributário a derrubam (artigos 3º e 113 a 115). A obrigação da fonte de reter e antecipar o tributo não se confunde com a obrigação do beneficiário dos rendimentos de apurar o imposto devido e recolhê-lo, no ajuste anual.

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:

“...

IRRFB. 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)

Posteriormente, em 2007, houve alteração legislativa. Vejamos:

Redação dada ao artigo 9º da Lei nº 10.426, de 2002, pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007:

*Art. 9º - Sujeita-se à multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicada na forma de seu § 1º, quando for o caso, a **fonte pagadora obrigada a reter imposto** ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007) (grifei/destaquei)*

Entendo que tal alteração pouco de substancial trouxe, o que alterou foi a remissão aos dispositivos do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que também fora alterada, na mesma ocasião. Assim, a multa duplicada que era prevista no inciso II, passou a ser estabelecida no § 1º, e excluiu-se a expressão "sem o acréscimo de multa moratória".

Ainda, no artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a Lei nº 11.488, de 2007 incluiu novo inciso II, com a seguinte redação:

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Vejamos, a Lei de 2007 primeiro criou a multa no percentual de 50%, que não existia originalmente, segundo excluiu aquela referência ao "carnê leão", referindo-se agora somente ao artigo 8º da Lei nº 7.713, de 1988, que fala de rendimentos recebidos por pessoas físicas, pagos por outras pessoas físicas ou fontes situadas no exterior.

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:

IRRE. MULTA ISOLADA. CABIMENTO.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/06/2001

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

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.

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.

O Recorrente menciona em seus pedidos a "redução da multa cobrada".

Neste aspecto, 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;"

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

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

Pelo todo acima exposto, VOTO no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, **negar provimento** ao recurso.

Assinado digitalmente

Marcio Henrique Sales Parada.

CÓPIA