



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



<b>PROCESSO</b>	<b>11634.720004/2019-96</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2202-011.923 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	10 de abril de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	MARCELO ROSA GAMEIRO
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016, 2017

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. REQUALIFICAÇÃO DE RECEITAS. DESCONSIDERAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA. PROPÓSITO NEGOCIAL. MULTA QUALIFICADA. CUMULAÇÃO DE MULTAS. AJUSTE DE TRIBUTOS RECOLHIDOS. RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE CONHECIDO E PROVIDO.

**I. CASO EM EXAME**

1.1. Recurso voluntário interposto contra acórdão que julgou improcedente impugnação ao auto de infração lavrado para exigir imposto sobre a renda da pessoa física, relativamente aos anos-calendário de 2014 a 2017, em razão de omissão de rendimentos e requalificação de receitas originalmente tributadas por pessoa jurídica.

1.2. A autoridade fiscal concluiu que a pessoa jurídica utilizada pelo contribuinte não possuía substância econômica autônoma, tendo sido empregada para deslocamento artificial de receitas e redução da carga tributária, razão pela qual promoveu a tributação integral na pessoa física, com aplicação de multa de ofício qualificada e multa isolada.

1.3. O acórdão recorrido manteve integralmente o lançamento, ao entender caracterizada a artificialidade da estrutura adotada, a ausência de propósito comercial e a prática reiterada de condutas aptas a justificar a qualificação da penalidade.

1.4. A parte-recorrente sustenta nulidade por cerceamento de defesa, licitude da constituição da pessoa jurídica, inexistência de simulação, indevida requalificação das receitas, ilegalidade da multa qualificada, impossibilidade de cumulação de multas e necessidade de consideração dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica.

## II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO

2.1. A questão em discussão consiste em: (i) saber se houve cerceamento de defesa no julgamento de origem; (ii) saber se é válida a desconsideração da pessoa jurídica e a requalificação das receitas na pessoa física; (iii) saber se é cabível a multa de ofício qualificada; (iv) saber se é legítima a cumulação de multa isolada com multa de ofício; e (v) saber se devem ser considerados os tributos recolhidos pela pessoa jurídica na apuração do crédito tributário.

## III. RAZÕES DE DECIDIR

1. Não se conhece das alegações de inconstitucionalidade, nos termos da Súmula CARF nº 2: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

3.2. O indeferimento do pedido de diligência não configura cerceamento de defesa, porquanto fundamentado na desnecessidade da prova requerida, nos termos da Súmula CARF nº 163: “O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.”

3.3. A preliminar de nulidade por cerceamento de defesa deve ser rejeitada, pois o acórdão recorrido enfrentou os elementos essenciais da controvérsia e fundamentou a conclusão adotada com base no conjunto probatório constante dos autos.

3.4. No mérito, a requalificação das receitas exige demonstração de que a pessoa jurídica não possui fundamento econômico real e de que a estrutura adotada não corresponde à realidade dos fatos.

3.5. No caso concreto, a existência autônoma da pessoa jurídica é afetada pela circunstância de o sujeito passivo executar o mesmo tipo de atividade de modo a segregar apenas suas receitas entre a destinação à pessoa física, de um lado, e à pessoa jurídica. Sem a indicação de que essa estrutura vai além da partilha formal das receitas, é impossível reconhecer-lhe existência própria e inconfundível.

3.6. A multa qualificada exige comprovação de dolo específico, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 e do art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996.

3.7. No caso concreto, há comprovação autônoma de dolo, fraude ou simulação, sendo adequada a qualificação da multa, diante da existência de uma única estrutura, com segregação apenas das receitas.

3.8. A cumulação da multa isolada com a multa de ofício é admissível quando decorrente de infrações distintas, relativas ao descumprimento de obrigações diversas, não se verificando duplicidade sancionatória no caso concreto.

3.9. A requalificação das receitas da pessoa jurídica para a pessoa física impõe a consideração dos tributos já recolhidos sobre os mesmos fatos econômicos, sob pena de duplicidade material de tributação.

3.10. Nessa hipótese, admite-se o abatimento dos valores pagos pela pessoa jurídica, não como compensação entre sujeitos distintos, mas como medida de correta quantificação do crédito tributário.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, com exceção das alegações de inconstitucionalidade, rejeitar as preliminares, e, no mérito, em dar-lhe parcial provimento, tão-somente para reconhecer o direito à compensação dos valores devidos pela pessoa física com valores pagos pela pessoa jurídica, a título de Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. O conselheiro Henrique Perlatto Moura apresentou declaração de voto.

*Assinado Digitalmente*

**Thiago Buschinelli Sorrentino** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Ronnie Soares Anderson** – Presidente

Participaram da reunião assíncrona os conselheiros Andressa Pegoraro Tomazela, Henrique Perlatto Moura, Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Raimundo Cassio Goncalves Lima (substituto[a] integral), Thiago Buschinelli Sorrentino, Ronnie Soares Anderson (Presidente)

## RELATÓRIO

Por brevidade, transcrevo o relatório elaborado pelo órgão julgador de origem, 19ª Turma da DRJ/SPO, de lavra do Auditor-Fiscal Relator Mateus Tobias da Silva Filho (Acórdão 16-87.245):

“Trata-se de Auto de Infração, fls.1588/1614 lavrado em 28/01/2019 contra o contribuinte acima identificado, para a cobrança do imposto de renda de pessoa física - IRPF dos anos calendários 2014 a 2017.

De acordo com o relato no Termo de Verificação de fls. 1517/1544, o contribuinte foi intimado em 26/07/2018 a apresentar Livro Caixa com os respectivos documentos escriturados como receitas e despesas cujos valores foram pleiteados nas declarações dos anos calendários indicados.

A fiscalização reporta que em 17/08/2018 o contribuinte apresentou Livros Caixa, comprovantes das despesas e documentos utilizados para preencher as declarações. A seguir, em 21/08/2018, o fiscal encaminhou solicitação para que apresentasse Relatório Mensal das fontes pagadoras, detalhado por procedimento médico e cópia do contrato social e alterações da empresa MG Instituto de Olhos S/S Ltda. Os documentos foram apresentados em 10/09/2018.

Em 11/10/2018 a autoridade administrativa informa ter comparecido ao endereço do contribuinte que em companhia de sua contadora informou (fls. 1518):

A maior parte do estoque de material de consumo, utilizado nos procedimentos médicos não ficam estocados na clínica e que não há separação dos materiais consumidos pela Pessoa Jurídica e pela Pessoa Física.

Não há outro profissional trabalhando no local.

Nesta ocasião menciona que a contadora apresentou cópia do cheque (773892) e comprovantes de transferências bancárias da empresa MG Instituto de Olhos que teriam sido a título de Lucros Distribuídos nos anos de 2015 a 2017.

Informa ainda ter intimado o contribuinte para apresentar esclarecimentos nos seguintes termos:

Relatório mensal do material de consumo utilizado pela Pessoa Jurídica, MG INSTITUTO DE OLHOS SS LTDA e pela Pessoa Física, MARCELO ROSA GAMEIRO;  
Resposta: O material de consumo comprado em nome da Pessoa Física está lançado no Livro Caixa da Pessoa Física. O material de consumo comprado em nome da Pessoa Jurídica está lançado na contabilidade da Pessoa Jurídica.

Demonstrativo do rateio das despesas entre Pessoa Jurídica, MG INSTITUTO DE OLHOS SS LTDA e pela Pessoa Física, MARCELO ROSA GAMEIRO;  
Resposta: Não há rateio.

Informar onde exerce a atividade como pessoa física e pessoa jurídica;  
Resposta: Pessoa Física: Na clínica, no atendimento aos conveniados da Unimcd, Hospitalar, Cassi c nos hospitais Cristo Rei(ibiporã), Evangélico e Hoftalon no atendimento aos conveniados da Unimed, Hospitalar e cassi. Pessoa Jurídica: Na clínica e nos hospitais Cristo Rei(lbipor3), Evangélico e Hoftalon, relativamente aos convênios e particulares.

Informar se há separação do espaço físico (entrada, recepção, sala de espera, sala de atendimento, almoxarifado); recursos humanos (receptionista, secretárias, auxiliares) e equipamentos/ferramentas, quando do atendimento efetuado pela MG ou pela pessoa física (Marcelo);

Resposta: Não há separação.

Informar se houve atendimentos prestados por outro profissional, que tenha atuado pela MG na condição de sócio, empregado ou autônomo;

Resposta: Não houve atendimentos prestados por outro profissional.

Apresentar Contrato Social e alterações dos últimos 5 (cinco) anos, da empresa MG:

Resposta: Anexo o Contrato Social. Não houve alteração contratual.

A seguir passa a analisar o Contrato Social de 15/12/2005 e aponta composição do quadro societário da MG Instituto de Olhos Ltda:

Reporta a seguinte constatação:

Endereço da empresa coincide com o endereço cadastral do sócio Marcelo Rosa Gameiro.

Objeto Social: Diagnóstico e tratamento de doenças oculares e Cirurgias Oftalmológicas.

A administração cabe ao sócio Marcelo Rosa Gameiro.

Intimado o sócio Danilo Malucelli, em 12/12/2018 esclareceu:

O seu local de trabalho no período de 01/01/2014 a 31/12/2017 foi o endereço da CLÍNICA DE OLHOS MALUCELLI S/S LTDA (CNPJ nº 05.802.249/0001-34), situada na Rua Borba Gato, 969, Londrina.

Perguntado desde quando trabalha no local atual, informou sempre ter exercido sua atividade profissional em sua clínica, a CLÍNICA DE OLHOS MALUCELLI S/S LTDA.

No período de 01/01/2014 a 31/12/2017, exerceu a atividade de médico oftalmologista.

Em relação às empresas de cujo quadro societário participa ou participou, respondeu participar do quadro societário da empresa CLINICA DE OLHOS MALUCELLI S/S LTDA, e participar, apenas figurativamente, do quadro societário da empresa MG- INSTITUTO DE OLHOS S/S LTDA.

Confirmou o recebimento dos recursos informados na DIRPF dos anos-calendário de 2014 a 2017.

Ao ser questionado se houve algum outro rendimento nesse período, respondeu negativamente.

Por fim, afirmou nunca ter recebido rendimentos a título de Distribuição de Lucros da empresa MG INSTITUTO DE OLHOS SOCIEDADE SIMPLES LTDA (CNPJ nº 07.762.398/0001-42).

Em diligências no local e respostas, verificou que não havia separação de espaço físico, recursos humanos ou equipamentos no atendimento seja pela Pessoa Jurídica ou pela pessoa física do sócio Marcelo Rosa Gameiro sendo este o único que realiza atendimento, conforme resposta à pergunta 3.

Verificou que por atuar como Pessoa Física e também pela empresa, tributou parte dos honorários como receitas de Pessoa Física (convênios) e parte de Pessoa jurídica (provenientes de convênios e particulares).

Prossegue a fiscalização em seu relato, expondo a análise da contabilidade da empresa MG Instituto de Olhos apontando que somente parte dos custos e despesas está registrada e conclui que o lucro real ficou aumentado de modo a proporcionar maior distribuição de lucros que serviriam como suprimento de caixa para a pessoa física.

Acrescenta que não foram apresentados documentos que indicassem a efetiva participação do sócio Danilo Malucelli na prestação de serviços na empresa e, além disso, este teria declarado que sua participação seria apenas figurativa e não recebeu recursos a título de distribuição de lucros. Conclui então a fiscalização que o real prestador de serviços é somente o fiscalizado.

Continuando o seu relato, mediante os elementos e circunstâncias defrontados e análise quantitativa da tributação conclui que a constituição da empresa MG Instituto de Olhos em 2005 teve como objetivo somente proporcionar tributação mais vantajosa para a pessoa física, assim, qualificando-a como "de fachada", ou seja simulou uma sociedade com seu colega de profissão cuja participação foi de R\$ 20,00. Assevera que o abuso de forma viola o direito e deve ser rejeitado pela fiscalização.

Com essas considerações, todas as receitas auferidas pelo contribuinte e que foram tributadas na pessoa jurídica foram tributadas na pessoa física.”

(fls. 1811-1816)

Originariamente, a autoridade lançadora constituiu crédito tributário relativo ao IRPF dos anos-calendário de 2014 a 2017, por ter identificado omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas e jurídicas, bem como a indevida segregação de receitas entre pessoa física e pessoa jurídica.

O lançamento decorreu da conclusão de que a pessoa jurídica MG Instituto de Olhos S/S Ltda não possuía substância econômica própria, tendo sido utilizada como instrumento para reduzir a carga tributária, mediante deslocamento artificial de receitas (fls. 1588-1590) .

O crédito tributário totalizou R\$ 1.247.449,26, composto por imposto, juros, multa de ofício qualificada de 150% e multa isolada de 50% (fl. 1588) .

No tocante à motivação fiscal, a autoridade construiu seu raciocínio a partir de elementos fáticos colhidos em fiscalização documental e diligência presencial, evidenciando a inexistência de separação operacional entre a pessoa física e a pessoa jurídica.

Verificou-se que:

- a) a atividade médica era exercida exclusivamente pela pessoa física;
- b) não havia distinção de estrutura física, pessoal ou insumos;
- c) as despesas eram majoritariamente lançadas na pessoa física;
- d) o sócio minoritário não participava efetivamente da atividade;
- e) a empresa apresentava indícios de artificialidade contábil.

Com base nesse conjunto probatório, a autoridade concluiu pela ocorrência de simulação e abuso de forma, requalificando as receitas da pessoa jurídica como rendimentos da pessoa física.

A parte-recorrente impugnou a exigência, ao narrar, em síntese, que a pessoa jurídica possui existência real, com atividade efetiva, contratos, estrutura e emissão de notas fiscais.

Sustentou que:

- a) a constituição de pessoa jurídica por médicos é lícita e prevista na legislação;
- b) há propósito comercial comprovado por contratos com planos de saúde e entidades públicas;
- c) inexistem simulação e dolo;
- d) a desconsideração da pessoa jurídica foi indevida;
- e) houve cerceamento de defesa pela não apreciação integral dos argumentos;
- f) as multas aplicadas são ilegais ou excessivas.

Ao apreciar a impugnação, o órgão julgador de origem houve por bem julgá-la improcedente, ao fundamento de que restou comprovada a omissão de rendimentos e a artificialidade da estrutura adotada.

Entendeu que a pessoa jurídica foi utilizada sem propósito comercial autônomo, com o objetivo de reduzir a tributação, legitimando a requalificação das receitas e a aplicação das penalidades, inclusive a multa qualificada.

Referido acórdão foi assim ementado:

“OMISSÃO DE RENDIMENTOS. RECEITAS DE PESSOA FÍSICA. DESPESAS DE LIVRO CAIXA.

Constatado que o contribuinte deixou de oferecer à tributação a totalidade das receitas auferidas, enseja o lançamento de ofício dos tributos devidos com aplicação da penalidade cabível.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO.

A constatação de prática reiterada e contumaz de inserção de dados inexatos nas declarações de imposto de renda de pessoa física, visando modificar as características do fato gerador de modo a reduzir o cálculo da tributação mediante as condutas descritas nos artigos 72 e 73 da Lei 4.502/64, enseja a aplicação de multa de ofício qualificada nos termos do § 1º do artigo 44 da Lei 9.430/96.

COMPENSAÇÃO DE DÉBITO DA PESSOA FÍSICA COM CRÉDITO DE PESSOA JURÍDICA.

O suposto crédito advindo do pagamento de impostos pela pessoa jurídica não é passível de compensação com débito do sujeito passivo (pessoa física).

MULTA ISOLADA SOBRE CARNÊ-LEÃO E MULTA DE OFÍCIO -SIMULTANEIDADE. É cabível o lançamento da multa isolada sobre carnê leão não recolhido concomitante à multa de ofício sobre o imposto apurado de ofício na declaração inexata, visto que se trata de infrações distintas. Instrução Normativa nº 93 de 1997.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA.

Demonstrado nos autos que a inserção de dados inexatos e despesas inexistentes nas declarações de imposto de renda de pessoa física, decorrem de prática artificiosa e reiterada em múltiplos exercícios, visando reduzir a base de cálculo da tributação enseja a aplicação de multa de ofício qualificada nos termos do § 1º do artigo 44 da Lei 9.430/96.”

(fls. 1810)

Cientificado do resultado do julgamento em 10/07/2019, uma quarta-feira (fls. 1.843), a parte recorrente apresentou este recurso voluntário em 04/08/2019, um domingo (fls. 1.844)<sup>1</sup>, em que se sustenta, sinteticamente:

<sup>1</sup> O registro informa que a interposição do recurso foi feita por via eletrônica.

- a) A parte-recorrente sustenta a nulidade do acórdão recorrido por cerceamento de defesa, ao argumento de que a decisão deixou de enfrentar argumentos essenciais e documentos apresentados, violando o contraditório e a ampla defesa, razão pela qual pleiteia o retorno dos autos à instância de origem (fls. 1848-1850).
- b) A parte-recorrente afirma que a pessoa jurídica possui existência material e propósito negocial, demonstrados por contratos com planos de saúde e entidades públicas, emissão de notas fiscais e estrutura operacional, de modo que a desconsideração promovida pela fiscalização carece de fundamento fático e jurídico (fls. 1847-1854).
- c) A parte-recorrente argumenta que a constituição de pessoa jurídica por médicos é expressamente permitida pela legislação e que a opção pelo lucro presumido constitui faculdade legítima, inexistindo irregularidade na forma de tributação adotada (fls. 1620-1625).
- d) A parte-recorrente sustenta a inexistência de simulação ou dolo, afirmando que a atividade médica é naturalmente personalíssima, o que não descaracteriza a pessoa jurídica, e que a ausência de separação física não implica fraude (fls. 1620-1625).
- e) A parte-recorrente impugna a multa qualificada, alegando ausência de conduta dolosa e violação aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e vedação ao confisco, pleiteando seu afastamento ou redução (fls. 1881).
- f) A parte-recorrente contesta a cumulação de multa isolada e multa de ofício, sustentando que tal prática excede limites legais e constitucionais, requerendo sua exclusão ou limitação (fls. 1881).

Diante do exposto, pede-se, textualmente:

“225. Diante do exposto, requer seja admitido, conhecido e provido o presente recurso voluntário, anulando-se o acórdão nº 16-87.245 da 19ª Turma da DRJ/SPO, determinando-se o seu retorno à Delegacia de origem para novo julgamento.

226. Subsidiariamente, requer seja conhecido e provido o recurso voluntário para que, com a reforma do acórdão nº 16-87.245, seja julgada improcedente a exigência fiscal, de modo a anular o auto de infração.

227. Caso assim não se entenda - o que não se espera - requer a revisão da exigência fiscal, para o fim de: a) permitir a dedução dos tributos pagos pelo MG INSTITUTO DE OLHOS, conforme tópico IV; b) afastar a cumulação das multas, conforme tópico V c) afastar a multa qualificada, ou, subsidiariamente, limitar a incidência da multa qualificada a 75%, conforme tópico VI;

d) determinar a baixa dos autos em diligência, com a intimação da contabilista Adriana dos Santos Zacheo, inscrita no CRC/PR nº 041539/0-7, assim como dos tomadores dos serviços (do recorrente e da pessoa jurídica MG INSTITUTO DE OLHOS, inscrita no CNPJ nº 07.762.398/0001-42), a fim de comprovar a existência de propósito negocial e a licitude de todos os atos praticados pelo recorrente e sua empresa.” (fls. 1881-1882)

Requerimento para juntada de memoriais foi indeferido (fls. 1.927), diante da existência de orientação para que tais documentos sejam encaminhados por via própria (<https://www.gov.br/carf/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/carta-de-servicos/protocolo-de-memoriais>).

Para boa compreensão da matéria, apresento síntese do quadro fático-jurídico em exame nestes autos:

Motivação e fundamentação do lançamento	Argumento na impugnação	Fundamento do acórdão recorrido	Argumento nas razões recursais
1 Desconsideração da pessoa jurídica por simulação e abuso de forma (fls. 1517-1523)	Existência real da PJ e propósito negocial comprovado (fls. 1620-1625)	PJ sem propósito negocial autônomo (fls. 1818-1819)	Nulidade e reconhecimento da licitude da estrutura (fls. 1848-1850)
2 Requalificação de receitas da PJ para PF (fls. 1588-1590)	Regular segregação entre PF e PJ (fls. 1620-1625)	Tributação correta na PF diante da realidade fática (fls. 1813-1816)	Improcedência da exigência fiscal (fls. 1847-1848)
3 Multa qualificada por dolo e simulação (fls. 1590-1592)	Inexistência de dolo ou simulação (fls. 1620-1625)	Prática reiterada justifica qualificação (fls. 1810)	Afastamento ou redução da multa (fls. 1881)
4 Multa isolada concomitante (fls. 1592-1593)	Vedação à cumulação de multas (fls. 1620-1625)	Possibilidade de cumulação por infrações distintas (fl. 1810)	Afastamento da cumulação (fls. 1881)

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Thiago Buschinelli Sorrentino**, Relator

### 1 CONHECIMENTO

Presentes os pressupostos, conheço parcialmente do recurso voluntário, com exceção das matérias delineadas a seguir.

Nos termos da Súmula CARF 2, “o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Desse modo, não se conhece de alegação de inconstitucionalidade de multa.

## 2 PRELIMINARES

### 2.1 REQUERIMENTO PARA CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA

Rejeito o requerimento para conversão do julgamento em diligência.

No caso em exame a diligência é prescindível, na medida em que o critério decisório determinante para a rejeição da despesa é interpretativo, sem se apoiar na ausência de elementos factuais pertinentes à prestação dos serviços.

A propósito, nos termos da Súmula CARF 163:

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

### 2.2 PRELIMINAR DE NULIDADE DO JULGAMENTO, POR CERCEAMENTO DE DEFESA

Rejeito as preliminares, porquanto a argumentação do recorrente se confunde com o exame das questões de mérito do recurso.

De fato, se o órgão julgador de origem errou por apreciar equivocadamente as provas apresentadas, por falhar na aplicação de precedentes vinculantes firmados pelo Supremo Tribunal Federal, além de orientações da própria administração tributária, tais questões se revelam matéria de fundo, próprias de revisão da fundamentação recursal (*error in iudicando*), e não, propriamente, erro de procedimento ou de aplicação de normas regulamentares (*error in procedendo*).

O caráter material ou substancial do vício decorrente da má interpretação probatória pode ser confirmado a partir de precedentes deste CARF, como exemplificado a partir das seguintes ementas:

**Numero do processo:**13603.720062/2007-79

**Turma:**3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

**Câmara:**3ª SEÇÃO

**Seção:**Câmara Superior de Recursos Fiscais

**Data da sessão:**Tue Apr 26 00:00:00 UTC 2016

**Data da publicação:**Mon Aug 15 00:00:00 UTC 2016

**Ementa:**Assunto: Classificação de Mercadorias Data do fato gerador: 12/11/2002 AUTO DE INFRAÇÃO. RECLASSIFICAÇÃO FISCAL. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL. Sendo a descrição dos fatos e a fundamentação legal

da autuação elementos substanciais e próprios da obrigação tributária, os equívocos na sua determinação no decorrer da realização do ato administrativo de lançamento ensejam a sua nulidade por vício material, uma vez que o mesmo não poderá ser convalidado ou sanado sem ocorrer um novo ato de lançamento. Por isso, a falta de motivação e indicação das normas de interpretação adotadas na reclassificação fiscal de mercadoria importada alcança a própria substância do crédito tributário, não havendo de se cogitar em vício de ordem formal. A ausência de motivação no Auto de Infração acarreta a sua nulidade, por vício material. Recurso Especial do Procurador Negado.

**Numero da decisão:**9303-003.811

**Decisão:**Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. ACORDAM os membros da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em: (a) Por voto de qualidade, conhecer do recurso especial, vencidos os Conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello (Relatora) e Maria Teresa Martínez López. Designado o Conselheiro Júlio César Alves Ramos para o voto vencedor quanto à admissibilidade; e, (b) no mérito, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional. Os Conselheiros Gilson Macedo Rosenberg Filho e Henrique Pinheiro Torres votaram pelas conclusões. Fez sustentação oral a Dra. Raquel Novais, OAB/SP nº 76.649, advogada do sujeito passivo. Henrique Pinheiro Torres - Presidente Substituto Vanessa Marini Ceconello - Relatora Júlio César Alves Ramos - Redator Designado Participaram do presente julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos (Substituto convocado), Tatiana Midori Migiyama, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Demes Brito, Rodrigo da Costa Pôssas, Érika Costa Camargos Autran, Charles Mayer de Castro Souza (Substituto convocado), Vanessa Marini Ceconello (Relatora), Maria Teresa Martínez López e Henrique Pinheiro Torres (Presidente Substituto). Ausente, justificadamente o Conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

**Nome do relator:**VANESSA MARINI CECCONELLO

**Numero do processo:** 11080.727602/2015-76

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

**Câmara:** Segunda Câmara

**Seção:** Segunda Seção de Julgamento

**Data da sessão:** Thu Apr 06 00:00:00 UTC 2023

**Data da publicação:** Mon May 29 00:00:00 UTC 2023

**EMENTA:** ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012 RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA, VALOR VIGENTE NA DATA DE APRECIÇÃO DO RECURSO. SÚMULA CARF Nº 103. Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada

vigente na data de sua apreciação em segunda instância, conforme a Súmula CARF nº 103. FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO NÃO VERIFICADO. ART. 142 DO CTN. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL. O vício material diz respeito aos aspectos intrínsecos do lançamento e se relaciona com a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, a teor do que dispõe o art. 142 do CTN. GILRAT. ENQUADRAMENTO. O fato da lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, preconizado no art. 5º, inc. II, e da legalidade tributária, art. 150, I, ambos da Constituição da República. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. REGISTRO NO CNAS E CEBAS. NECESSIDADE. ART. 55 DA LEI Nº 8.212, DE 1991. CONSTITUCIONALIDADE. STF. RE 566.622. O art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, foi julgado constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Especial RE 566.622, em sua redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001, sendo exigível, à época de ocorrência dos fatos geradores, o registro junto ao Conselho Nacional de Assistência Social e o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, para efeito de fruição do benefício de desoneração das contribuições devidas à seguridade social. As exigências para fruição do benefício fiscal encontram-se expressamente previstos em atos normativos, cabendo à parte interessada a prática dos atos necessários a torná-la apta à fruição do benefício. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2). É vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF, ressalvadas as expressas exceções, afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS. As decisões administrativas e judiciais, mesmo proferidas pelo CARF ou pelos tribunais judiciais, que não tenham efeitos vinculantes, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se estendem a outras ocorrências, senão aquela objeto da decisão.

**Numero da decisão:** 2202-009.823

**Decisão:** Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício e conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo dos argumentos de defesa, relativos ao AI/Debcad nº 51.036.046-7, de decadência, nulidade e desqualificação da multa de ofício; e na parte conhecida do recurso voluntário, por maioria de votos, dar-lhe provimento parcial, para declarar que a nulidade do AI Debcad nº 51.036.046-7 é por vício material, vencido o conselheiro Mário Hermes Soares Campos (relator) que negou provimento. Os conselheiros Leonam Rocha de Medeiros e Martin da Silva Gesto votaram pelas conclusões com relação ao pedido de reconhecimento da imunidade da recorrente. Designado para redigir

o voto vencedor o conselheiro Martin da Silva Gesto. (documento assinado digitalmente) Mário Hermes Soares Campos – Presidente e Relator (documento assinado digitalmente) Martin da Silva Gesto - Redator Designado Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sônia de Queiroz Accioly, Leonam Rocha de Medeiros, Christiano Rocha Pinheiro, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Martin da Silva Gesto e Mário Hermes Soares Campos (Presidente).

**Nome do relator:** MARIO HERMES SOARES CAMPOS

**Numero do processo:**15504.000128/2009-16

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

**Câmara:**Segunda Câmara

**Seção:**Segunda Seção de Julgamento

**Data da sessão:**Thu Sep 15 00:00:00 UTC 2022

**Data da publicação:**Mon Oct 10 00:00:00 UTC 2022

**Ementa:**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004 MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. O Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento de controle administrativo e de planejamento das atividades da Administração Tributária. Este instrumento não pode obstar o exercício da atividade de lançamento conferida ao Auditor Fiscal, que decorre exclusivamente da Lei. Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal não constitui motivo suficiente para a nulidade do lançamento, especialmente quando não resultam em preterição do direito de defesa. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. Inexistindo a demonstração probatória não há que se falar em nulidade no lançamento. A identificação clara e precisa dos motivos que ensejaram a autuação afasta a alegação de nulidade. Não há que se falar em nulidade quando a autoridade lançadora indicou expressamente a infração imputada ao sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade cabível, efetivando o lançamento com base na legislação tributária aplicável. A atividade da autoridade administrativa é privativa, competindo-lhe constituir o crédito tributário com a aplicação da penalidade prevista na lei. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004 CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. CUSTEIO. CONTRIBUIÇÃO A CARGO DA EMPRESA. REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL. EMPRESA COM MAIS DE UM ESTABELECIMENTO E MAIS DE UMA ATIVIDADE. ATIVIDADE RURAL E ATIVIDADES AUTÔNOMAS DE NATUREZA NÃO RURAL. CONCEITO DE ATIVIDADE ECONÔMICA PREPONDERANTE DA EMPRESA. REGRA DE ENQUADRAMENTO ÚNICO PARA TODA A EMPRESA (MATRIZ E FILIAIS), INAPLICABILIDADE DA SÚMULA 351 DO STJ, CONSTRUÍDA PARA O SAT/RAT/GILRAT, QUE PERMITE DIFERENCIAÇÃO PELO

CNPJ. EMPRESA DE PESQUISA EM SUA CONCEPÇÃO ECONÔMICA INTEGRAL. ATIVIDADE RURAL EM ESTABELECIMENTO/FILIAL DOTADO DE CNPJ. RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÃO SOBRE COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUÇÃO PRÓPRIA DO ESTABELECIMENTO. PRETENDIDO ENQUADRAMENTO SUBSTITUTIVO. IMPOSSIBILIDADE. RECOLHIMENTO CORRETO SOBRE A FOLHA DE PAGAMENTOS DE TODOS OS EMPREGADOS E TRABALHADORES AVULSOS. Com exceção das agroindústrias, é vedada às empresas, compreendidas a partir de seu todo (matriz e filiais), integrada por todos os estabelecimentos com CNPJ, que exploram outra atividade econômica, além da atividade rural, a prerrogativa de apurar a contribuição patronal a seu cargo, referente aos empregados da área rural, tomando como base o valor da comercialização da produção rural. A empresa, concebida como um todo, que desempenha outra atividade econômica autônoma de natureza comercial, industrial ou de serviços não está sujeita à contribuição previdenciária patronal substitutiva incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção, mantendo a condição de sujeito passivo das contribuições previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei 8.212, de 1991, em relação à remuneração de todos os segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço. A empresa (a pessoa jurídica), nessa conceituação, composta de sua matriz e filiais, e não cada estabelecimento de modo isolado, é a responsável pelo pagamento das contribuições sociais incidentes sobre a folha de pagamento. OPERAÇÃO DE MÚTUO. NÃO COMPROVAÇÃO. RECLASSIFICAÇÃO DOS FATOS PELA FISCALIZAÇÃO. POSSIBILIDADE. CONTRIBUIÇÕES DOS SEGURADOS. Para comprovação da operação de mútuo, firmado por instrumento particular, não se faz necessário o registro dos contratos de empréstimo em títulos e documentos, tampouco é exigido reconhecimento de firma para a sua validade, mas é imprescindível demonstrar, por meio de documentos hábeis e idôneos, a ocorrência efetiva da operação de mútuo, sob pena do seu não reconhecimento. Não tendo o contribuinte comprovado a existência efetiva da operação de empréstimo, com suporte em documentação hábil e idônea, pode a fiscalização reclassificar os fatos, buscando a natureza dos fatos efetivamente ocorridos e lançar contribuições sociais previdenciárias relativo à entrega de numerários aos sócios sob o fundamento de que era decorrente de contrato de mútuo.

**Numero da decisão:**2202-009.219

**Decisão:**Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. (documento assinado digitalmente) Mário Hermes Soares Campos - Presidente (documento assinado digitalmente) Leonam Rocha de Medeiros - Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sonia de Queiroz Accioly, Leonam Rocha de Medeiros, Samis Antonio de Queiroz, Ricardo Chiavegatto de Lima (suplente convocado), Martin da Silva Gesto e Mário Hermes Soares Campo (Presidente).

**Nome do relator:**LEONAM ROCHA DE MEDEIROS

Em verdade, os argumentos coligidos pelo recorrente demonstram insatisfação contra o resultado do julgamento, e não, propriamente, com o modo como ele foi conduzido, isto é, com suposta inobservância de rito, procedimento ou garantia processual. O acórdão está motivado e fundamentado, ainda que com o resultado não concorde o recorrente, e que, eventualmente, eles estejam em desconformidade com o direito federal.

O acórdão recorrido, no ponto, reconheceu a regularidade do procedimento e julgou improcedente a impugnação, partindo da premissa de que os elementos constantes dos autos eram suficientes para a formação do convencimento e que incumbia à parte-recorrente comprovar fato impeditivo, modificativo ou extintivo do crédito tributário, concluindo que, diante da ausência de comprovação suficiente, seria lícito manter integralmente o lançamento, sem necessidade de outras diligências ou enfrentamento adicional de argumentos (fls. 1817-1818) .

De outro lado, a parte-recorrente sustenta a nulidade do acórdão recorrido por cerceamento de defesa, ao argumento de que a decisão deixou de enfrentar argumentos relevantes e provas apresentadas, especialmente no tocante à existência de propósito negocial da pessoa jurídica e à licitude da estrutura adotada, pleiteando, por isso, o retorno dos autos à instância de origem para novo julgamento com apreciação integral das alegações (fls. 1881-1882) .

Pois bem. O exame da alegação de cerceamento de defesa deve ser feito à luz da exigência de que a decisão administrativa enfrente os fundamentos essenciais capazes de infirmar a conclusão adotada, à luz dos elementos constantes dos autos. No caso concreto, verifica-se que o acórdão recorrido não se limitou a afirmar genericamente a suficiência da prova, mas incorporou, em sua motivação, a descrição pormenorizada da fiscalização constante do Termo de Verificação (fls. 1517-1544) e enfrentou a tese central da defesa, qual seja, a existência da pessoa jurídica com propósito negocial, para rejeitá-la sob o fundamento de ausência de autonomia material e de artificialidade da estrutura, inclusive com base nas declarações do sócio e na inexistência de segregação operacional (fls. 1818-1819) .

Esses elementos indicam que houve apreciação do núcleo essencial da controvérsia, ainda que de forma contrária à pretensão da parte-recorrente.

Assim, não se identifica omissão apta a caracterizar cerceamento de defesa, razão pela qual a preliminar deve ser rejeitada.

Ante o exposto, reiterado o exame das questões apresentadas no momento oportuno, durante o julgamento de mérito, REJEITO a preliminar de nulidade por cerceamento de defesa, violação do contraditório, contrariedade à ampla defesa e falha na observância do devido processo legal.

Sem outras preliminares, passo ao exame das questões de mérito.

### 3 MÉRITO

#### 3.1 DESCARACTERIZAÇÃO DO CONTRATO SOCIETÁRIO COM A CONSEQUENTE RECLASSIFICAÇÃO DOS INGRESSOS COMO REMUNERAÇÃO PELO TRABALHO ASSALARIADO OU PELO TRABALHO AUTÔNOMO TERCEIRIZADO.

É conhecida a minha interpretação acerca da legislação de regência e das orientações vinculantes do STF sobre a matéria, inclusive em reclamações constitucionais posteriores, que reafirmaram e mantiveram a autoridade dos precedentes obrigatórios violados em decisões administrativas e judiciais, tanto na seara tributária como no campo trabalhista.

Por todos, remeto à leitura dos seguintes julgados: 15956.720051/2017-96, 15956.720169/2016-33; 15586.720085/2016-55; e 11516.721823/2017-35.

Nesse contexto, apesar de rejeitar os demais elementos interpretados pela autoridade lançadora como descaracterizadores da existência autônoma da pessoa jurídica, observo que remanesce um ponto dissociado dessa discussão, suficiente em si para manutenção da conclusão de que havia simulação.

Refiro-me à circunstância de o sujeito passivo exercer a mesma atividade mediante duas estruturas diversas, concomitantemente como pessoa natural e como entidade empresarial personificada.

Essa parte da motivação não afeta a constatação de que havia atividade autônoma e independentemente da típica relação de subordinação empregatícia, mas se volta especificamente quanto à existência econômica da pessoa jurídica.

O acórdão recorrido, no ponto, entendeu que a pessoa jurídica MG Instituto de Olhos S/S Ltda, embora formalmente existente, não possuía propósito comercial autônomo, tendo sido constituída com aparência funcional, porém com a finalidade exclusiva de elidir a tributação, deslocando receitas para um regime mais benéfico, destacando, para tanto, a ausência de separação entre pessoa física e jurídica, a inexistência de estrutura própria, o fato de o sócio minoritário participar apenas figurativamente e não receber lucros, bem como a constatação de que os serviços eram prestados exclusivamente pela pessoa física do autuado, elementos que, em conjunto, caracterizariam artificialidade e abuso de forma, legitimando a requalificação das receitas na pessoa física (fls. 1818-1819 e remissão às fls. 1517-1523).

De outro lado, a parte-recorrente sustenta que a pessoa jurídica possui existência real e propósito comercial efetivo, afirmando que exerce atividade médica por meio de estrutura organizada, com emissão de notas fiscais, contratos com planos de saúde e entidades públicas e atuação regular no mercado, defendendo que a constituição de pessoa jurídica por profissionais da medicina é prática lícita e usual, não havendo qualquer simulação ou dolo, nem exigência legal de separação física absoluta entre pessoa física e jurídica, razão pela qual a desconsideração promovida pela fiscalização seria indevida (fls. 1847-1854 e 1881).

Aqui, a existência autônoma da pessoa jurídica é afetada pela circunstância de o sujeito passivo executar o mesmo tipo de atividade de modo a segregar apenas suas receitas entre a destinação à pessoa física, de um lado, e à pessoa jurídica.

Sem a indicação de que essa estrutura vai além da partilha formal das receitas, é impossível reconhecer-lhe existência própria e inconfundível.

A propósito, lê-se no acórdão-recorrido, *verbatim* (fls. 1.814):

Em diligências no local e respostas, verificou que não havia separação de espaço físico, recursos humanos ou equipamentos no atendimento seja pela Pessoa Jurídica ou pela pessoa física do sócio Marcelo Rosa Gameiro sendo este o único que realiza atendimento, conforme resposta à pergunta 3. Fls. 1519 que transcreveu.

Verificou que por atuar como Pessoa Física e também pela empresa, tributou parte dos honorários como receitas de Pessoa Física (convênios) e parte de Pessoa jurídica (provenientes de convênios e particulares).

Às fls. 1523/1524, apresenta a TABELA 1 demonstrando a diferença entre os valores das despesas contabilizadas na Pessoa Física e Jurídica e constatou serem bem maiores as despesas da pessoa física e, por outro lado, suas receitas são bem inferiores.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

### 3.2 MULTA QUALIFICADA

Dispõe a legislação de regência:

#### **LEI Nº 4.502 DE 1964:**

Art. 68. A autoridade fixará a pena de multa partindo da pena básica estabelecida para a infração, como se atenuantes houvesse, só a majorando em razão das circunstâncias agravantes ou qualificativas provadas no processo. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)  
(...)

§ 2º São circunstâncias qualificativas a sonegação, a fraude e o conluio. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)  
(...)

Art. 71 - Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:  
I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão, dolosa, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou deferir o seu pagamento.

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no art. 71 e 72.

#### LEI 9.430/1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Especificamente, a simulação e a fraude consistem em atos ou falhas intencionais que buscam prevenir ou adiar a ocorrência de um evento tributável, ou alterar suas características fundamentais, com o objetivo de diminuir a quantia do imposto a ser pago ou adiar seu pagamento. A distinção importante é que essas ações ou omissões ocorrem antes do evento tributável, impedindo que ele aconteça ou modificando seus elementos essenciais para reduzir ou postergar intencionalmente o tributo devido, na hipótese de simulação, e são retroativas, no caso da fraude (cf. DANIEL NETO, Carlos Augusto. *A Assimetria Conceitual entre as Sanções Administrativas e Penais na Tributação Federal*. Revista Direito Tributário Atual, n. 46. p. 145-170. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral).

O acórdão recorrido, no ponto, manteve a aplicação da multa de ofício qualificada, ao fundamento de que teria havido prática reiterada de inserção de dados inexatos nas declarações, associando tal conduta à caracterização de simulação e à intenção de reduzir a carga tributária, circunstâncias que, segundo entendeu, justificariam a incidência da penalidade agravada (fl. 1810)

De outro lado, a parte-recorrente sustenta a improcedência da multa qualificada, afirmando a inexistência de dolo, fraude ou simulação, destacando que todos os rendimentos foram devidamente declarados, que não houve ocultação de informações nem utilização de expedientes fraudulentos e que a opção pela tributação via pessoa jurídica decorreu de escolha lícita prevista no ordenamento, não sendo suficiente, para fins de qualificação da penalidade, a

mera divergência interpretativa quanto ao enquadramento jurídico dos fatos (fls. 1620-1625 e 1857-1858) .

Pois bem. A aplicação da multa qualificada exige, como parâmetro de controle, a demonstração de conduta dolosa, caracterizada por fraude, sonegação ou simulação, não se prestando a esse fim a mera reinterpretação jurídica de fatos declarados ou a adoção de estrutura negocial posteriormente desconsiderada pela fiscalização.

No caso concreto, conforme já examinado, restou comprovada a ocorrência de simulação, pois foram identificados elementos objetivos indicativos de fraude, consistente na isolada alocação de receitas decorrentes de atividades homogêneas, sem a existência de estrutura econômica própria, ainda que não entendida apenas como recursos humanos e materiais duplicados.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

### 3.3 CUMULAÇÃO DE MULTAS

O acórdão recorrido, no ponto, entendeu ser legítima a aplicação concomitante da multa isolada sobre o carnê-leão e da multa de ofício sobre o imposto apurado, ao fundamento de que se tratam de penalidades distintas, incidentes sobre infrações diversas, não havendo vedação à sua cumulação, conforme previsto na regulamentação aplicável (fl. 1810) .

De outro lado, a parte-recorrente sustenta a impossibilidade de incidência simultânea das referidas penalidades, ao argumento de que a cumulação resultaria em excesso punitivo, com aplicação de multas que superam o próprio valor do tributo, violando os princípios da razoabilidade, proporcionalidade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, pleiteando, assim, o afastamento de uma das penalidades ou a limitação de sua incidência (fl. 1849-1850) .

Pois bem. A análise da cumulação de multa isolada com multa de ofício deve partir da distinção entre as hipóteses de incidência de cada penalidade, sendo a primeira relacionada ao descumprimento de obrigação autônoma de recolhimento antecipado, no caso, o carnê-leão, e a segunda decorrente da apuração de imposto devido não declarado ou declarado incorretamente, no lançamento de ofício. No caso concreto, conforme expressamente consignado no acórdão recorrido, as penalidades foram aplicadas com fundamento em infrações distintas, o que afasta a alegação de duplicidade sancionatória sobre o mesmo fato gerador. Ademais, não se identifica, a partir dos elementos dos autos, qualquer peculiaridade que justifique o afastamento da sistemática aplicada pela autoridade administrativa, a qual encontra respaldo na orientação expressamente adotada na decisão recorrida (fl. 1810).

Assim, à vista desse enquadramento e inexistindo demonstração concreta de sobreposição indevida de penalidades sobre o mesmo fato, deve ser mantida a cumulação da multa isolada com a multa de ofício, rejeitando-se a pretensão recursal neste ponto.

### 3.4 “COMPENSAÇÃO” DE VALORES RECOLHIDOS PELA PESSOA JURÍDICA DESCONSIDERADA

O acórdão recorrido, no ponto, afastou a possibilidade de compensação entre os tributos recolhidos pela pessoa jurídica e o crédito tributário exigido da pessoa física, ao fundamento de que se tratam de sujeitos passivos distintos, não sendo juridicamente admissível a compensação de créditos de pessoa jurídica com débitos de pessoa física, razão pela qual manteve integralmente a exigência sem qualquer abatimento (fl. 1810) .

De outro lado, a parte-recorrente sustenta que, uma vez promovida a requalificação das receitas originalmente tributadas na pessoa jurídica para a pessoa física, torna-se necessário considerar os tributos já recolhidos pela pessoa jurídica sobre essas mesmas receitas, sob pena de ocorrência de tributação excessiva e materialmente duplicada, afirmando que não se trata de compensação em sentido estrito entre sujeitos distintos, mas de ajuste necessário para refletir corretamente a carga tributária incidente sobre os mesmos fatos econômicos, pleiteando, assim, o abatimento dos valores pagos pela pessoa jurídica (fls. 1849-1850 e 1857-1858) .

Pois bem. A análise da matéria deve partir da distinção entre “compensação tributária” (*rectivs*: correta alocação de pagamentos ao sujeito passivo, que foi identificado pela autoridade fiscal como sendo a pessoa física, natural, e não a pessoa jurídica) em sentido técnico, que pressupõe identidade subjetiva entre credor e devedor, e a necessidade de evitar duplicidade de tributação sobre o mesmo fato econômico quando há requalificação promovida pela própria Administração. No caso concreto, a autoridade fiscal desconsiderou a tributação realizada na pessoa jurídica e deslocou integralmente as receitas para a pessoa física, alterando o critério jurídico de incidência originalmente adotado. Nessa hipótese, a manutenção integral dos valores exigidos, sem qualquer consideração dos tributos já recolhidos sob a sistemática anterior, implicaria exigir novamente imposto sobre a mesma base econômica, o que extrapola a lógica do lançamento de ofício como mecanismo de correção da incidência tributária.

Mais especificamente, os autos indicam que os rendimentos foram efetivamente oferecidos à tributação, ainda que sob a forma de pessoa jurídica, não havendo alegação de ausência total de recolhimento, mas sim de inadequação da forma de tributação eleita. Assim, uma vez promovida a requalificação, impõe-se, por coerência lógica e material, que se proceda ao ajuste dos valores exigidos, com a consideração dos montantes já pagos, sob pena de desconsiderar a realidade econômica subjacente e impor ônus fiscal superior ao efetivamente devido.

À vista desse quadro, e considerando que o próprio lançamento parte da premissa de que as receitas são as mesmas, apenas alterando-se o sujeito passivo e o regime de tributação, mostra-se juridicamente adequada a dedução dos tributos comprovadamente recolhidos pela pessoa jurídica relativamente às receitas requalificadas, não como compensação entre sujeitos distintos, mas como medida necessária à correta quantificação do crédito tributário. Assim, deve

ser acolhida a pretensão recursal neste ponto, determinando-se o recálculo da exigência com o abatimento dos valores pagos pela pessoa jurídica.

Diante do exposto, acolho o argumento.

#### 4 DISPOSITIVO

Ante o exposto, CONHEÇO PARCIALMENTE do recurso voluntário, com exceção das alegações de inconstitucionalidade, REJEITO as preliminares, e, no mérito, DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO, tão-somente para reconhecer o direito à compensação dos valores devidos pela pessoa física com valores pagos pela pessoa jurídica, a título de Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Thiago Buschinelli Sorrentino**

#### DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Henrique Perlato Moura

Entendo que neste caso existe uma situação excepcional apta a atrair o aproveitamento dos valores de tributo recolhidos pela pessoa jurídica sobre as receitas requalificadas, dado que entendeu-se pela inexistência de substância da pessoa jurídica que, em verdade, era *longa manus* do contribuinte.

É dizer, dada a confusão entre a atividade pessoal exercida e a conduzida pela pessoa jurídica, a fiscalização compreendeu que houve fraude pela utilização de despesas que seriam da PJ em Livro Caixa, aumentando a margem de lucro da sociedade, que era tributada pelo lucro presumido. Com isso, deflacionou-se a receita da PF e inflou-se a receita da PJ, com supressão do tributo devido.

Normalmente não adiro à compensação com base em racional de que existem duas pessoas distintas, mas neste caso específico há um elemento adicional que leva à convicção de que esta é uma situação que merece tratamento diferenciado.

Como destacado na fase de fiscalização, a Recorrente possui 99% do capital social e o sócio Danilo possui 1%. Ocorre que sua qualificação de sócio foi questionada pela fiscalização, que entendeu que este suposto sócio seria meramente figurativo e não teria recebido distribuição de lucros em nenhum momento, nos termos abaixo:

Contudo, não foram apresentados documentos que indicassem a efetiva participação do Sr. DANILO MALUCELLI na empresa, e, tampouco sua prestação de serviços médicos nesta empresa. Digno de nota que os recursos a título de distribuição de lucros ao Sr. Danilo imputados foram registrados a crédito da CONTA CAIXA da empresa.

Outrossim, o Sr. DANILO MALUCELLI, “suposto” sócio do contribuinte na empresa MG INSTITUTO DE OLHOS, declarou que sua participação nesta sociedade era apenas figurativa e não recebeu recursos a título de distribuição de lucros da empresa citada.

Dessa forma, constatado que só existe prestação efetiva pela Recorrente e não há terceiro envolvido, entendo que neste caso particular existe um racional similar à possibilidade de aproveitamento dos tributos recolhidos na sistemática do Simples Nacional pela mesma pessoa excluída, sem envolvimento de obrigações de terceiros, o que poderia atrair o racional da Súmula CARF nº 76 – ainda que por analogia, dada a diferença fática dos casos paradigmas ao presente.

Feitos estes breves esclarecimentos, entendo que nesta hipótese deve-se permitir o aproveitamento dos valores pagos pela pessoa jurídica.

*Assinado Digitalmente*

Henrique Perlatto Moura