



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10166.728458/2015-82
ACÓRDÃO	9202-011.818 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	15 de outubro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	HOSPITAL SANTA LUCIA S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL.
DESATENDIMENTO DE PRESSUPOSTO REGIMENTAIS. NÃO
CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência quando não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial, tendo em vista a ausência de similitude fático-jurídica entre os acórdãos recorrido e paradigmas.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. POSSIBILIDADE.

Cabível a aplicação da multa qualificada, quando restar caracterizada a realização, pelo contribuinte, da conduta prevista no art. 71, 72 ou 73 da Lei no 4.502, de 1964.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. LEI MAIS BENÉFICA. RETROATIVIDADE.
APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL.

Com o advento da Lei nº 14.689/2023, que modificou o art. 44 da Lei nº 9.430/96, reduzindo o percentual da multa qualificada de 150% para 100%, aplica-se a regra da retroatividade benigna, segundo a qual deve prevalecer a penalidade mais favorável ao contribuinte, ainda que referente a fatos ocorridos sob a égide da legislação anterior.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, apenas em relação à matéria inexistência de configuração de dolo, fraude e conluio e da consequente ilegalidade da multa qualificada imposta, e no mérito, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento, apenas para reduzir a multa qualificada para o percentual

de 100%. O conselheiro Diogo Cristian Denny não votou no conhecimento da primeira matéria em razão do voto proferido pelo conselheiro Maurício Nogueira Riguetti na sessão de 26/11/24. Julgamento iniciado em 26/11/24 e concluído em 15/10/25.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim – Redator *ad hoc*

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Nogueira Righetti, Francisco Ibiapino Luz, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Diogo Cristian Denny (substituto integral), Leonardo Nunez Campos (substituto integral), Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

RELATÓRIO

Como redator *ad hoc*, sirvo-me do relatório inserido pelo relator original no diretório oficial do CARF.

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

Na origem, cuida-se de lançamento para cobrança das contribuições sociais devidas a outras entidades ou fundos (terceiros – 5,8%) incidentes sobre a remunerações dos segurados empregados do autuado, acrescidas de multa qualificada.

O relatório fiscal encontra-se às fls. 17/47.

Impugnado o lançamento às fls. 1628/1666, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ julgou-o procedente às fls. 1805/1837.

Por sua vez, a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara desta Seção negou provimento ao Recurso Voluntário de fls. 1904/1952, por meio do acórdão **2202-008.762** – fls. 2071/2105.

Inconformada, a autuada interpôs Recurso Especial às fls. 2118/2200, requerendo:

- (i) preliminarmente, seja reconhecida a nulidade do ACÓRDÃO RECORRIDO, com a consequente remessa dos autos à C. Turma Julgadora a quo para fins de apreciação da preliminar de nulidade do auto de infração que deixou de ser conhecida quando do julgamento do recurso voluntário da RECORRENTE;

(ii) caso assim não se entenda, seja admitido e provido o presente recurso especial, com a reforma do ACÓRDÃO RECORRIDO, com o consequente reconhecimento da nulidade e/ou improcedência integral do auto de infração lavrado em face da RECORRENTE;

(iii) subsidiariamente, seja afastada a aplicação da multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), reduzindo-se a multa para o patamar ordinária de 75% (setenta e cinco por cento).

Em **12/1/23** - às fls. 3226/3247 - foi dado seguimento parcial ao recurso do sujeito passivo para que fosse rediscutida a matéria **“inexistência de configuração de dolo, fraude e conluio e da consequente ilegalidade da multa qualificada imposta.”** Não foi dado seguimento em relação às seguintes matérias:

“improcedência do lançamento em razão da não configuração dos requisitos caracterizadores do vínculo empregatício”;

“aplicação obrigatória da tese jurídica de repercussão geral firmada pelo Plenário do STF quando do julgamento da ADPF 324 e do RE 958.252, conforme determina o art. 62, §2º, do RICARF”;

“inocorrência de preclusão consumativa e possibilidade de conhecimento, a qualquer tempo, de preliminar de nulidade do auto de infração por prejuízo ao direito de defesa do contribuinte, por se tratar de matéria de ordem pública”; e

“nulidade do auto de infração, diante da impossibilidade de efetuar lançamento genérico e global na situação em exame, tendo em vista o não preenchimento das condições que autorizam a aplicação do art. 33, §6º, da Lei 8.212, de 1991”.

Não conformado, o sujeito passivo aviou Agravo às fls. 3267/3320, que foi parcialmente acolhido pelo Presidente da CSRF às fls. 3345/3357, para que fosse dado seguimento também à matéria **“improcedência do lançamento em razão da não configuração dos requisitos caracterizadores do vínculo empregatício”**.

Intimada do recurso interposto pela contribuinte em 16/12/23 (processo movimentado em 16/11/23 – fl. 3387), a Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões tempestivas às fls. 3388/3405 (em 23/11/23), pugnando:

I) seja negado conhecimento à primeira matéria do recurso especial; ou caso não seja este o entendimento, requer que, no mérito, seja negado provimento.

II) seja negado provimento à terceira matéria recurso especial.

Apreciação pela CSRF e designação de redator *ad hoc*

Na sessão do dia 26/11/2024, esta Colenda Turma apreciou o presente caso, oportunidade em que o Relator original votou por conhecer parcialmente do Recurso Especial,

apenas em relação à primeira matéria (“*inexistência de configuração de dolo, fraude e conluio e da consequente ilegalidade da multa qualificada imposta*”). Contudo, o julgamento não foi concluído em razão do pedido de vista por mim formulado, conforme decisão abaixo extraída da respectiva ata, retificada na sessão de outubro/2025:

Decisão: Vista para o conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim. O relator votou por conhecer da primeira matéria do Recurso Especial do Contribuinte. Iniciados os debates pediu vista o conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim. Não houve votação de conhecimento. Presidiu o julgamento a conselheira Liziane Angelotti Meira.

Fez sustentação oral presencial o patrono do contribuinte Dr. Roberto Duque Estrada, OAB/RJ 80.668.

Conforme art. 58, inciso III, do RICARF, este Conselheiro foi designado como redator *ad hoc* para formalizar o presente acórdão, dado que a relator original, Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, não mais compõe o colegiado.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**, Redator *ad hoc*

Como redator *ad hoc*, sirvo-me da minuta de voto inserida pelo relator original (Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti) no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzida, cujo posicionamento adotado não necessariamente coincide com o meu.

O recorrente tomou ciência do acórdão de recurso voluntário em 14/2/22 (fl. 2113) e apresentou seu Recurso Especial tempestivamente em 2/3/22 (*dia 1/3 – carnaval – ponto facultativo*), consoante se extrai de fl. 2116. Passo, com isso, à análise dos demais pressupostos para a sua admissibilidade.

Como já relatado, o recurso teve seu seguimento admitido para que fossem rediscutidas as matérias “**inexistência de configuração de dolo, fraude e conluio e da consequente ilegalidade da multa qualificada imposta**” e “**improcedência do lançamento em razão da não configuração dos requisitos caracterizadores do vínculo empregatício**”.

O acórdão recorrido foi assim ementado, naquilo que importa à análise do recurso:

CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. “PEJOTIZAÇÃO”. AFERIÇÃO INDIRETA. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

Lançadas as contribuições a partir da aferição indireta, com transparência nos procedimentos utilizados, ocorre a inversão do ônus da prova, cabendo ao

contribuinte demonstrar que os valores apurados não correspondem aos eventos ocorridos, a teor do § 6º do artigo 33 da Lei nº 8.212/1991.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA QUALIFICADA. PREVISÃO LEGAL.

Sempre que restar configurado pelo menos um dos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, o percentual da multa de que trata o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 deverá ser duplicado.

LEI Nº 13.429/17. MULTA QUALIFICADA. PEJOTIZAÇÃO. INOCORRÊNCIA DE RETROATIVIDADE BENIGNA.

A Lei nº 13.429/17 não deixa de considerar infração a pejotização, o ato de simular a existência de empresas jurídicas interpostas e dissimular a existência das relações pessoais de trabalho, conforme art. 71 da Lei nº 4.502/64, não sendo possível aplicar art. 106, II, “a”, do CTN para afastar a qualificação da multa, prevista no art. 44, § 1º, da Lei 9.430/1996.

A decisão se deu nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, à exceção das alegações constantes no item “IV.A” do recurso voluntário (“Preliminar de nulidade do auto de infração pela análise não individual das supostas relações de emprego. Não comprovação da materialidade do fato gerador e prejuízo ao direito de defesa”) e, na parte conhecida, negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões a Conselheira Sonia de Queiroz Accioly.

Antes de passarmos à análise propriamente dita do recurso, cumpre registrar, em preliminar, que o recorrente atravessou duas petições aos autos após o deslinde da admissibilidade prévia de seu recurso. Foram elas:

Fls. 3366/3375. Nesta, a pretexto de dar conhecimento da existência de “fato superveniente”, noticia o trânsito em julgado a seu favor – no TST – da ação que visava reconhecer o vínculo empregatício entre os médicos e ela, a aqui recorrente, que fora citada no relatório fiscal; além de pugnar pela aplicação das disposições da Lei 14.689/23, que alterou o artigo 44 da Lei 9.430/96. Nesse ponto, argumentou o peticionário que referido artigo, no que toca à multa qualificada, só seria aplicável quando individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os artigos. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/96, além do que, teria havido a redução do seu percentual – de 150% para 100%.

Quanto à questão do trânsito em julgado da ação no TST, referido ponto será abordado por ocasião da análise do recurso no que toca à matéria “**improcedência do lançamento em razão da não configuração dos requisitos caracterizadores do vínculo empregatício**”.

No que tange às alterações do dispositivo que dá fundamento à cobrança da multa qualificada, importa destacar as suas duas redações – antes e após a alteração. Veja-se:

§ 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)**

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado 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, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

Perceba-se, com isso, que as condutas praticadas na forma dos artigos 71, 72 e 73 continuam sendo apenas mediante a majoração da multa de 75%, não havendo que se falar em nova disposição em sentido contrário. No que diz respeito à exigência legal no sentido de que reste configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa, referido ponto será abordado por ocasião da análise do recurso quanto à matéria **“inexistência de configuração de dolo, fraude e conluio e da consequente ilegalidade da multa qualificada imposta”**

E, por fim, quanto à temática da redução dos percentuais, trata-se de disposição legal que deverá ser observado pela unidade de preparo da RFB, caso mantida a qualificadora em razão do resultado deste julgamento, ressalvada a circunstância de o recurso ser desprovido quanto ao mérito da obrigação principal pelo voto de qualidade, consoante estabelece o § 9º-A do artigo 25 do Decreto 70.235.

Fls. 3410/3411 – Nesta, pleiteia o recorrente sejam os autos encaminhados à unidade de origem da RFB, antes mesmo do julgamento de seu REsp, para que seja aplicada à multa de ofício a novel disposição da Lei 14.689/23. Neste ponto, tenho que o encaminhamento deva se dar após o julgamento do Recurso, já previamente admitido em parte e, igualmente já contrarrazoado, eis que a depender do resultado do julgamento, a exemplo do provimento do recurso em relação à matéria principal ou daquela atinente à própria multa, haveria a perda de objeto desse pleito.

Feito o registro, passemos à análise do apelo.

CONTEXTO

Como adiantado, cuida o caso de lançamento para cobrança das contribuições sociais devidas a outras entidades ou fundos (terceiros – 5,8%) incidentes sobre a remunerações dos segurados empregados do autuado, acrescidas de multa qualificada.

Consignou o autuante que a recorrente seria um Hospital de grande porte, com sede em Brasília, e sua atividade constitui de atendimento à saúde em diversas especialidades

médicas, inclusive de alta complexidade como UTI (unidade de tratamento intensivo), **entretanto formalmente não seriam registrados em seus quadros de funcionários nenhum médico.**

Aduziu ainda que a realidade fática encontrada, contudo, seria que os médicos que laboravam nas dependências do HSL teriam sido contratados sob o manto da intermediação de pessoa jurídica (prática denominada de "pejotização") para ocultar a verdadeira relação de emprego existente entre esses profissionais e o Hospital Santa Lúcia, tendo como resultado a sonegação de contribuições previdenciárias.

Em arremate, esclarece que a pejotização aqui analisada consistiria na contratação do profissional de saúde, pessoa física, como empresa, não obstante permanecer laborando nas mesmas condições da relação de emprego.

Para tanto, envidou esforços no sentido de demonstrar presentes os requisitos da relação de emprego e, ao final, por entender ter havido conluio na prática de simulação tendente à sonegação, qualificou a multa de ofício ordinária.

CONHECIMENTO - improcedência do lançamento em razão da não configuração dos requisitos caracterizadores do vínculo empregatício.

Quanto a esta matéria, aduz o recorrente, de início, que pelo fato de o autuante ter se valido das disposições da Súmula 331, do TST, posteriormente declarada inconstitucional pelo STF, ele teria se furtado à comprovação adequada da presença dos elementos de pessoalidade, subordinação, onerosidade, habitualidade e alteridade na suposta relação empregatícia existente entre ele, recorrente, e os médicos integrantes das sociedades prestadoras de serviços.

Mais a frente, passou a colacionar as razões de fato declinadas na decisão recorrida relacionadas à cada um dos requisitos caracterizadores da relação de emprego – subordinação, pessoalidade, não eventualidade e onerosidade – para, a partir delas, comparar com as dos acórdãos indicados como paradigmas – acórdãos **2401-005.900** e **2401-004.412** – e concluir pela demonstração de divergência jurisprudencial que pretende ver solucionado a seu favor.

De sua vez, a recorrida sustenta, valendo-se do despacho do Presidente da Câmara recorrida (*agravado*), que havia negado seguimento a essa matéria, que inexistiria similitude fática entre os casos a viabilizar a demonstração da divergência invocada.

Ocorre que referido despacho foi reformado pelo Presidente da CSRF, que identificou a similitude e a divergência jurisprudencial suscitadas.

Segundo asseverou o acórdão recorrido, encampando as razões de decidir do colegiado de primeira instância, referidos requisitos estariam caracterizados pela existência das seguintes circunstâncias fáticas:

Pessoalidade:

- o trabalho que o empregador pretendia obter ao contratar a pessoa jurídica era o de um determinado e específico profissional e não de qualquer outro – serviços

médicos determinados e personalíssimos, a ponto de fazer veicular a propaganda do alto nível de especialização e experiência de seu corpo clínico;

- a prestação de serviço pela “pessoa jurídica” era efetivada pelos sócios, sem o concurso de empregados;

- nenhuma das pessoas jurídicas contratadas possuía empregado;

- as GFIP das “contratadas”, ou não tinham movimento, ou não eram declaradas, ou tinham remuneração simbólica ou, ao final, muito próxima do valor pago nos contratos;

Um detalhe estarrecedor chama a atenção de forma incontestável: a atuação dos médicos sócios de empresas interpostas aqui analisadas, pauta-se em procedimentos no HSL de longa data. ***Eles recebem remuneração mensal, sendo que, muitos, inclusive, estão cadastrados no CNES (Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde) há mais de dez anos, trabalhando em uma escala horária semanal, regularmente, que pode variar de 12h a 100 horas semanais de trabalho.***

Subordinação:

- os contratos assinados pela “empresas” prestadoras eram na modalidade adesão, com a padronização dos mesmos;

- os serviços são realizados de acordo com as instruções da contratante, mais especificamente em seu Regimento Interno. Não há a liberdade de protocolos médicos por parte dos pejetizados;

- determinação de horário de trabalho, controle de escala indicam o poder diretivo;

- no atendimento de urgência aos pacientes pela pediatria do HSL, por exemplo, a Autoridade Tributária e Aduaneira da União observou in loco os seguintes passos:

- 1) O paciente que chega ao HSL é recepcionado pelo atendente funcionário do HSL, que preenche a ficha com dados do paciente e seu convênio;

- 2) O atendente encaminha o paciente para que um profissional de saúde (geralmente um enfermeiro) examine a classificação de risco ou estado do paciente, para definir a urgência do atendimento;

- 3) O paciente é atendido pelo médico “pejetizado” que faz a prescrição médica em um papel timbrado do HSL, assinado com seu nome e CRM, contudo, sem constar o nome da empresa interposta da qual figura como sócio;

- 4) No caso de necessidade de medicação ou exames, são administrados no próprio HSL por seus profissionais de apoio médico.

Portanto, durante o trabalho do médico no HSL não foi detectado ingerência das empresas interpostas, visto que todos os serviços de atendimento ao paciente

eram organizados segundo interesse do Hospital Santa Lúcia, o paciente, e a pessoa física, profissional de saúde.

A pessoa jurídica interposta somente aparece na assinatura do contrato, no recebimento dos valores devidos e na sonegação dos impostos, vez que na prestação dos serviços e na assunção das responsabilidades técnicas é o médico que as assume. Tanto assim que o próprio Regimento do Corpo Clínico do HSL define as penalidades a que estão sujeitos seus membros (médicos) que respondem civil, penal e eticamente por seus atos profissionais.

Onerosidade:

- os pagamentos são referentes a aos trabalhos executados nas dependências do HSL;
- estes mesmos pagamentos serão feitos até o quantitativo, “coincidente” de 12 por ano;

Este requisito é facilmente identificado na contabilidade e notas fiscais de empresas interpostas, já que todos os profissionais de saúde eram remunerados pelo trabalho, não sendo detectada a prestação de serviços médicos voluntários e gratuitos na presente relação.

Habitualidade

Esse pressuposto está configurado pelo prolongado período em que os obreiros prestaram serviços remunerados ao HSL, combinado com a espécie de serviços prestados, os quais são inerentes a atividade essencial e fim da empresa autuada.

Também os depoimentos acostados aos autos indicam esta direção, na medida em que asseveram, com clareza meridiana, que

Que todos os serviços foram prestados por intermediação da referida empresa interposta, e nunca foi proposto pelo Hospital Santa Lucia a contratação direta na qualidade de pessoa física. Que durante o ano de 2011, além do contato com o senhor Gustavo, já relatado, tinha contato com Cícero Dantas, Diretor Técnico do Hospital Santa Lúcia, superior hierárquico do depoente. Que durante o ano de 2011 foi um ano atípico, e não tinha escala fixa, pois tinha semana que chegava a fazer 100 horas semanais ou mais, e que ficava a disposição do Hospital Santa Lúcia, 24 horas, sete dias por semana, como coordenador da pediatria...

A habitualidade resta caracterizada pela não interrupção dos serviços, uma vez efetivada a “contratação” da pessoa jurídica. [...]

No caso dos autos, resta amplamente demonstrada a natureza não-eventual dos serviços prestados pelas pessoas jurídicas contratadas, visto que todas atuaram na atividade fim da empresa, ou seja, em atividades essenciais à consecução dos seus objetivos sociais, ou seja, serviços médicos. O trabalho é prestado tem caráter de permanência, não se qualificando como trabalho esporádico. [...]

A rigor, tem-se que a divergência que deve ser solucionada por esta instância especial não se estabelece em relação às provas ou ao conjunto indiciário dos autos. Todavia, esta turma vem/vinha entendendo que a depender do caso, quando há uma significativa aproximação do arcabouço probatório dos autos, pode ser que o dissenso interpretativo se estabeleça e recaia sobre o critério de valoração adotados pelos colegiados para, em um caso, entender demonstrada a relação de emprego e, em outro, entender pela sua (*das provas*) insuficiência.

Nessa linha, pode-se citar os acórdãos 9202.004.640, 9202-007.031, 9202-010.461, 9202-011.169 e 9202-011.423, onde se examinou os requisitos da relação de emprego a partir dos elementos dos respectivos autos.

Dito isso, passemos a análise dos paradigmas indicados.

2401-005.900

Nesse caso, o relator do voto condutor inicia sua exposição tecendo comentários acerca da legislação de regência que, grosso modo, vai ao encontro da análise legislativa levada a efeito no recorrido. Todavia, na sequência, entendeu que o fisco não se desincumbiu de demonstrar e provar a existência dos requisitos da relação de trabalho, em especial, o da subordinação. Transcreveu o eventual único parágrafo em que o autuante discorreu sobre o tema. Veja-se:

87. E fica clara a subordinação em todos os contratos, pois ao participar do Corpo Clínico do hospital o médico passa a sujeitar-se à hierarquia do hospital, ao Estatuto Social, ao Regulamento Interno, ao Regimento do Corpo Clínico e as Normas de Serviços impostas pelo hospital. (...) (destaques originais)

Ato contínuo, apresentou algumas circunstâncias daquele caso que, segundo o colegiado, seriam suficientes para afastar o lançamento. São elas, com os meus destaques:

Ademais, no caso concreto, **as empresas que prestaram serviços a Recorrente têm agendas dinâmicas, sendo elas próprias responsáveis pela definição de sua disponibilidade (datas e horários) para exercerem as atividades contratadas, não se sujeitando a controle de jornada de seus integrantes**, conforme depreende das escalas às e.fls. 9.046/9.066).

Não sendo o bastante, **as pessoas jurídicas foram constituídas antes da celebração dos contratos com a autuada (fls. 9.437/9.576) e, a meu ver, são verdadeiras empresas, com estrutura própria e disponibilização dos serviços a todo mercado, como exemplo temos que a PJ Maternorte, prestou serviço a outros tomadores**, inclusive o Senado Federal, entre outros exemplos verificados com base em notas fiscais não sequências (fls. 7.891/8.120).

A meu ver, as razões encimadas já são suficientes para afastar o lançamento, [...]

Em relação à definição da disponibilidade dos médicos, constou do recorrido, como uma das evidências da subordinação: “- *determinação de horário de trabalho, controle de escala indicam o poder diretivo;*” E, mais a frente, colacionando trecho de declaração prestada por um

dos médicos coordenadores, asseverou que: “...durante o ano de 2011 foi um ano atípico, e não tinha escala fixa, pois tinha semana que chegava a fazer 100 horas semanais ou mais, e que ficava a disposição do Hospital Santa Lúcia, 24 horas, sete dias por semana, como coordenador da pediatria.”

No que toca à constituição das PJ tidas por interpostas e sua estrutura, assim fez constar o acórdão recorrido – seja no relatório, seja no voto condutor - com os meus destaques:

[...]

e) Empresas interpostas **sem estrutura operacional para funcionar**, com inexistência de empregados médicos, inclusive, em muitos casos, inexistem, inclusive, empregados na área de apoio, para prestar os serviços acordados, o que indica uma realidade diversa daquela formalizada em contratos;

f) **Serviços eram prestados em regra pelos médicos sócios das empresas interpostas, nas dependências do HSL, alguns até de forma exclusiva**, exercendo cargo ou função de confiança, como coordenador, chefias de equipes médicas e UTI, etc, indicando claramente relação de emprego;

[...]

- a prestação de serviço pela “pessoa jurídica” era efetivada pelos sócios, **sem o concurso de empregados**; - **nenhuma das pessoas jurídicas contratadas possuía empregado**; - **as GFIP das “contratadas”, ou não tinham movimento**, ou não eram declaradas, ou tinham remuneração simbólica ou, ao final, muito próxima do valor pago nos contratos;

[...]

4) **No caso de necessidade de medicação ou exames, são administrados no próprio HSL por seus profissionais de apoio médico.**

Vê-se, portanto, que as condições postas pelo relator do paradigma que, a juízo daquele colegiado, seriam suficientes ao cancelamento do lançamento, parecem não encontrar eco nas que se tem no recorrido. Não se consegue dizer, com isso, que o resultado do julgamento do recurso voluntário do aqui recorrente teria diferente desfecho caso houvesse sido promovido por aquele outro colegiado.

Na sequência, contudo, o relator do **paradigma** prosseguiu na análise para concluir que o Fisco não teria demonstrado a subordinação – seja hierárquica, seja organizacional – entre o contratante e as PJ contratadas, limitando-se o autuante a transcrever e analisar fragmentos do contrato de prestação de serviços celebrados entre o tomador e cada prestador. Confira-se:

Nenhuma prova das alegações fiscais. Nenhuma comprovação nem por amostragem de que uma pessoa física, aquele ser individualmente considerado, prestou serviço pessoal para o tomador, por intermédio de pessoa jurídica.

Nenhuma comprovação, mesmo que indiciária, de que fulano de tal estava subordinado, hierarquicamente ou por meio de inserção no modelo organizacional do tomador de seus serviços.

Ora, mera análise de contrato, embasada em percepção da autoridade fiscal, fundada em frase de efeito e imputações de vícios de consentimento e de ilicitudes várias, não tem o condão de comprovação da fraude, ou simulação previstas no artigo 9º da CLT que ensejam a aplicação das normas trabalhistas ao caso concreto.

Não há subordinação que seja ínsita a um tomador de serviços que, por previsão contratual, determine o local da prestação de serviços!

Nesse ponto, diferentemente do caso em exame, lá assentou-se que a pretensão do Fisco em demonstrar a existência de subordinação teria se voltado à mera análise dos termos contratuais. Aqui, tenho que a pretensão não se resumiu a isso! Longe disso. O autuante procedeu à verificação *in loco* da rotina no atendimento médico, além de ter diligenciado junto às três empresas com maior movimento econômico com o recorrente; ainda analisou as disposições do seu Regimento Interno.

Com efeito, não me parece que haja similitude fático-jurídica suficiente a assegurar que aquele colegiado paradigmático decidiria em sentido favorável às pretensões do aqui recorrente.

Cumpre ressaltar que referido paradigma também não foi aceito pelo i Relator do voto condutor do acórdão **9202-011.423**, prolatado na sessão de 22/8/24, no processo nº 10166.726902/2015-25, em que o aqui recorrente figurara como solidária na autuação junto ao Hospital Maria Auxiliadora, consoante se observa do seguinte trecho do voto:

Foram acatados como paradigmas os Acórdãos 2401-005.900 e 2401-004.412. Entretanto, em que pese o prévio exame de admissibilidade exercido pela Presidência da Câmara, compete a este Colegiado a análise acurada e definitiva quanto ao conhecimento, ou não, do recurso especial de divergência interposto, cabendo a esta relatoria nova análise quanto ao preenchimento dos pressupostos regimentais. Nesse sentido, entendo que somente o paradigma 2401-004.412 aponta efetiva similaridade, com dissidência jurisprudencial, apta ao seguimento do Recurso Especial da contribuinte, conforme passo a demonstrar.

No que diz respeito ao paradigma acórdão **2401-004.412**, tem-se o seguinte panorama:

O Relator do voto condutor iniciou sua exposição destacando ser o requisito da subordinação aquele de principal interesse para a demonstração da existência de relação de emprego entre o contratante e o contratado, PJ.

Prosseguiu afirmando que, via de regra, a subordinação do médico não se presumiria, fazendo-se necessária *“prova cabal dessa subordinação, ou pelo menos indícios sérios,*

convergentes e contundentes da submissão da atividade que desempenha ao poder de direção do tomador, implicando clara limitação da autonomia do médico.”.

Mais a frente, registrou que a decisão de primeira instância havia reconhecido não haver comprovação da “dimensão clássica ou tradicional da subordinação jurídica, a qual se manifesta essencialmente mediante o exercício do poder diretivo sobre o trabalhador, normalmente com ordens diretas pelo tomador dos serviços ou seus prepostos”; e que, todavia, manteve o lançamento valendo-se da noção de “*subordinação estrutural, que analisa a posição do trabalhador no contexto da atividade econômica desenvolvida pela empresa e, de certa forma, é uma visão que amplia o conceito de subordinação.*”

E, nesse cenário, vazou-se o entendimento de que, mesmo para os casos em que se defende existente a subordinação estrutural, far-se-ia necessário a demonstração da existência de poder diretivo e disciplinar do empregador. Confira-se os seguintes excertos do voto:

Conquanto reconheça a importância da tese concernente às dimensões objetiva e estrutural da subordinação como ferramenta teórica utilizada para enquadrar relações modernas de trabalho no modelo de contrato de emprego previsto na legislação trabalhista, não se constitui em critério autônomo para definição e conceituação da figura do trabalhador subordinado, denominado empregado.

A par da participação integrativa do trabalhador na atividade da empresa, é necessária a demonstração adicional da existência de poder diretivo e disciplinar do empregador, afastando de vez a autonomia da atividade do trabalhador, ainda que tais requisitos não se configurem sob a forma clássica de ordens diretas voltadas à prestação de serviço.

[...]

...verifico que o Regimento Interno do Corpo Clínico do Hospital Ministro Costa Cavalcanti não estabelece uma relação vertical e hierárquica entre diretor clínico e profissional médico, mas sim, como destaca a recorrente, uma aproximação horizontal, de caráter técnico, assegurada a autonomia e a ética no exercício da medicina (fls. 8.725/8.749).

Nesse ponto, cumpre destacar que o **recorrido** entendeu comprovada a existência da **subordinação jurídica**, consoante se extrai do seguinte trecho do voto:

É, portanto, na subordinação jurídica que reside o fundamento do poder hierárquico ou poder diretivo conferido ao empregador para que possa coordenar técnica e administrativamente as atividades desenvolvidas por seus empregados.

A subordinação jurídica está presente no fato de as pessoas físicas pagas através de pessoas jurídicas por elas constituídas se colocarem à disposição da ora Autuada, sendo que o Relatório Fiscal demonstra fartamente a situação de subordinação jurídica.

Com efeito, em termos de aplicação da teoria acerca da subordinação, penso que há **convergência** nos entendimentos vazados nos acórdãos em cotejo. Ambos entenderam pela necessidade de que fosse comprovada a subordinação jurídica/hierárquica.

Voltando ao paradigma, foi feito constar, em relação à subordinação jurídica, que *(com meus destaques)*:

É frágil a proposta de descaracterizar a autonomia que usufruem os profissionais médicos pelo fato de fazerem parte do corpo clínico do hospital, **submetendo-se às normas administrativas estabelecidas no regimento**.

O **respeito dos horários de consultas e exames agendados, assim como o cumprimento das normas administrativas emanadas pela entidade hospitalar, não são de molde a caracterizar a subordinação**. Longe disto, porquanto o **respeito às normas de organização interna básica é algo imprescindível ao funcionamento de qualquer instituição que presta serviços de saúde**.

Por sua vez, **não localizei nos autos elementos contundentes que revelem a falta de definição da agenda pelo próprio médico, de modo a lhe faltar independência para estabelecer a sua jornada diária e eventuais ausências**, tendo que comparecer necessariamente ao hospital, mesmo que concedido ao profissional alguma flexibilidade nos seus horários.

[...]

Em uma visão geral, os contratos de prestação de serviços e os respectivos valores das notas fiscais emitidas indicam o **faturamento pelas pessoas jurídicas de valores constantemente alterados ao longo dos meses**, conforme fls. 8.246/8.365, evidenciando o repasse a título de **honorários médicos ao contratado, oriundos da produtividade variável aferida no atendimento a pacientes particulares e conveniados, e não o pagamento de salários**.

Segundo a fiscalização, a **disponibilização do espaço físico, da estrutura de recepção e marcação de consultas, entre outros aspectos, às pessoas jurídicas contratadas, sem custos adicionais, acabaria afastando os riscos econômicos decorrentes da criação das sociedades médicas contratadas**, demonstrando que constituía o objeto pactuado, indubitavelmente, a própria atividade do profissional de saúde.

Tal raciocínio, porém, **deve ser avaliado no contexto da natureza dos serviços prestados, em que a dispensabilidade da interposição da pessoa jurídica na relação contratual é evidente, dadas as características dos serviços médicos contratados, os quais serão desempenhados necessariamente por uma pessoa física que fornece a sua força de trabalho, ainda que vinculada a uma pessoa jurídica**.

Veja-se que, até este momento, penso que o desenvolvimento do racional posto pelo relator do paradigma, asseguraria êxito às pretensões do aqui recorrente.

Contudo, mais para o final do voto, sustentou o relator

Ante as especificidades próprias da profissão de médico, em que não há impedimento legal, segundo entendo, para a contratação de pessoa jurídica ou mesmo de autônomos (contribuintes individuais) na atividade fim de hospitais, **caberia a fiscalização, por exemplo, aprofundar a investigação junto aos prestadores de serviço, preferencialmente avaliando de maneira individual a situação do profissional.**

Tal procedimento poderia auxiliar na demonstração pormenorizada do vínculo empregatício existente, **inclusive quanto à eventual imposição pelo hospital aos médicos da forma jurídica para a sua contratação.**

É justamente nesse ponto que faz surgir a dúvida quanto à manutenção do entendimento declinado pelo colegiado paradigmático, caso estivesse diante dos procedimentos adotados pela Fiscalização nestes autos, mais especificamente e como dito alhures: a verificação *in loco* da rotina no atendimento médico e as diligências efetuadas junto às três empresas com maior movimento econômico com o recorrente, destacando-se as seguintes declarações:

QUE nunca foi proposto pelo Hospital Santa Lucia a contratação direta do depoente, na qualidade de pessoa física. (...)

QUE, ...no que se refere à escala semanal dos profissionais médicos para o desenvolvimento da prestação de serviços ao Hospital Santa Lúcia durante o exercício de 2011, a contribuinte informa que não detinha escala previamente estabelecida com a instituição Hospitalar. (grifo nosso)

QUE durante o ano de 2011 foi um ano atípico, e não tinha escala fixa, pois tinha semana que chegava a fazer 100 horas semanais ou mais, e que ficava à disposição do Hospital Santa Lúcia, 24 horas, sete dias por semana, como coordenador da pediatria... (grifos no original)

Some-se a isso o seguinte fragmento do relatório fiscal que, a meu ver, poderia vir a suprir a exigência formulada pelo relator do paradigmático:

106. Diante de todo exposto restou bastante evidenciada a relação jurídica de emprego entre as pessoas físicas (médicos) e o HSL, em face de elementos caracterizadores, dentre muitos aqui relatados, podemos resumir-los:

[...]

d) Imposição para contratação de profissionais de saúde, como PJ, conforme sugerem as fichas de credenciamento dos médicos, disponíveis na página do HSL, corroboradas pelos depoimentos de médicos, acostados nos autos;

Destarte, tal como em relação ao paradigma anterior, não me parece que haja similitude fático-jurídica suficiente a assegurar que esse colegiado paradigmático decidiria em sentido favorável às pretensões do ora recorrente.

Registo, por oportuno, que no julgamento do processo 10166.726902/2015-25, na sessão de 22/8/2024, este colegiado entendeu pelo conhecimento do recurso daquele outro recorrente, ao fundamento, s.m.j., de que, como naquele recorrido a subordinação foi reconhecida pela sua vertente estrutural, esse paradigma socorreria aquele recorrente, circunstância distinta da destes autos.

Ante o exposto, encampo a conclusão do despacho de admissibilidade da presidência da câmara recorrida e encaminhamento por não conhecer do recurso quanto a esta matéria.

CONHECIMENTO - inexistência de configuração de dolo, fraude e conluio e da consequente ilegalidade da multa qualificada imposta.

Quanto a este tema, defende a recorrente que não houve a comprovação da prática de ato doloso ou fraudulento voltados à sonegação que justificasse a qualificação da multa com esteio no artigo 71 da Lei 4.502/64, enquadramento este, dado pelo colegiado de primeira instância.

De outro lado, aduz que dever-se-ia considerar as seguintes circunstâncias:

- (i) a RECORRENTE atua legitimamente como repassadora de honorários médicos, em estrita observância a norma editada pela própria Receita Federal (art. 206, §1º, da IN RFB 971/2009)13;
- (ii) o Plenário do STF pacificou entendimento acerca da constitucionalidade da terceirização de serviços, inclusive no que se refere à consecução das atividades-fim da empresa (ADPF 324 e RE 958.252); e
- (iii) a constituição de pessoas jurídicas por profissional liberal para a prestação de serviços intelectuais é permitida pelo art. 129, da Lei 11.196/05, cuja constitucionalidade foi recentemente reafirmada pelo Plenário do STF em sede de ação de controle concentrado (ADC 66), de modo que a existência desse dispositivo legal gera, no mínimo, dúvida razoável, tornando mandatória a aplicação do art. 112 do CTN.

Indicou os acórdãos **2402-007.200** e **2402-006.777** como paradigmas representativos do dissídio jurisprudencial.

Isto porque, assentou o colegiado a quo que

Ao simular a existência de empresas jurídicas interpostas e dissimular a existência das relações pessoais de trabalho, incidem os sujeitos passivos no disposto no art. 71 da Lei nº 4.502/64, e por conseguinte, na agravante da multa, prevista no art. 44, § 1º, da Lei 9.430/1996.

[...]

Conforme a esmiuçada motivação da Autoridade Tributária e Aduaneira da União, o sujeito passivo revelou a infringência dissimulada e contumaz de seus deveres

jurídicos instrumentais, caracterizada não somente pela ausência de envio à RFB de todas as declarações obrigatórias (GFIP, DIPJ e DIRF) incluindo aqueles que possuem relação laboral com o HSL, mas pelo que denomina o Autuante simulação.

Diga-se que em relação a este tema, não há pleito em contrarrazões voltado ao não conhecimento do recurso.

De outra banda, não vejo reparos no despacho de prévia admissibilidade que reconheceu a divergência nos seguintes termos:

No recorrido, verifica-se que prevaleceu a tese de que, comprovada a ocorrência da “pejotização”, a aplicação da multa qualificada é mera decorrência de tal constatação. No paradigma, ao revés, prevaleceu o entendimento de que não basta à Autoridade Tributária demonstrar a contratação de pessoas físicas por interpostas empresas, mas deve, para impor a multa exacerbada, individualizar uma das condutas previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

Conheço, pois, do recurso quanto a esta matéria.

MÉRITO - inexistência de configuração de dolo, fraude e conluio e da conseqüente ilegalidade da multa qualificada imposta.

Quanto ao mérito, sustenta a recorrente, como dito, que não houve a comprovação da prática de ato doloso ou fraudulento voltados à sonegação que justificasse a qualificação da multa.

Não vejo dessa forma.

Note-se que não se está a discutir se houve ou não a ocorrência dos fatos imputados pelo Fisco; se estaria, ou não, configurada a relação de emprego, que já foi superada pelo julgamento relativo à matéria anterior.

A qualificação da multa foi assim fundamentada pela autoridade autuante, que dedicou um tópico exclusivamente a ela. Veja-se:

133. Por sua vez vale registrar que o processo de "pjotização" criado pela HSL configura-se como simulação, ou seja, houve o afastamento do ato real (utilização de segurados empregados) com a imposição de uma roupagem diversa (contratação de pessoa jurídica). Impõe-se, portanto, aplicação do inciso VII do art. 149 da Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN):

[...]

134. O HSL e os profissionais de saúde (médicos e outros) de forma deliberada em conluio de vontades promoveram a pejotização de empregado com o único objetivo de promover a sonegação de tributos e contribuições cometendo o ajuste doloso de que trata o artigo 73 da Lei nº4.502/64.

135. As pessoas envolvidas na pejetização (HSL; os médicos e empresas interpostas) se associarem para impedir que ocorresse o fato gerador das contribuições previdenciárias decorrentes da relação de trabalho existente entre os profissionais de saúde (MÉDICOS) e o HSL criando uma relação fictícia de terceirização de mão de obra não condizente com a realidade dos fatos. Assim promoverão (*sic*) uma ação dolosa que, conforme demonstrado anteriormente, resultou na redução dos tributos devidos (imposto sobre a renda mais contribuição previdenciária) incidindo nas tipificações previstas nos artigos 73 e 72 da referida lei, quais sejam, conluio com o objetivo de fraude cujos efeitos são a redução dos valores dos tributos a serem recolhidos.

O artigo 71 da Lei 4.502/64, define **sonegação** como sendo toda **ação** ou omissão **dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, **o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal**, sua natureza ou circunstâncias materiais; ou das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Já o artigo 72 do mesmo diploma estabelece que **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 a evitar ou diferir o seu pagamento.

Ainda, o artigo 337-A, do CPB, tipifica a sonegação sempre que a omissão de fatos geradores ou a omissão de seguro empregado em documento de informações previsto pela legislação previdenciária resulte na supressão ou redução de contribuição social previdenciária.

Prosseguindo, o dolo, consoante se extrai da definição contida no artigo 18, I, do *Codex Penal* está caracterizado sempre que demonstrada a intenção do agente na consecução de resultado juridicamente reprovável, por meio de uma conduta tipificada como crime (dolo direto); ou quando evidenciado que, mesmo não querendo o resultado, assumira o risco de produzi-lo (dolo eventual).

De sua vez, o **vocabulo “simulação”** remete-nos à falta de correspondência com a verdade; fingimento, disfarce, dissimulação. Ou ainda: “caráter do que carece de sinceridade; hipocrisia, impostura, falsidade.” E, segundo o § 1º do artigo 167 do Código Civil:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

Nessa linha, há de se perquirir se, *in casu*, estaria configurado o dolo na conduta “simulação” voltado à sonegação, a ensejar a qualificação da multa de ofício ordinária.

Penso que sim.

Não há como negar que a celebração de contratos de prestação de serviços contando como contratadas as PJ em questão serviu, neste contexto, a apenas dissimular a relação empregatícia descortinada pelo Fisco. E isso soa-me suficiente para entender ter havido simulação, na medida em que efetivamente as partes – contratante e contratados - manifestaram uma vontade contrária àquela verdadeira, voltada a dar visibilidade a um negócio jurídico não correspondente àquele que efetivamente pretenderam. É dizer: diligenciou-se e esforçou-se o autuado a evidenciar uma relação obrigacional entre partes (**recorrente e PJ**) não condizente com aquela que se tinha de fato (**recorrente e PF empregados**) com o intuito de se furtar de suas obrigações previdenciárias.

Não se tratou, por exemplo, de simples não declaração ou omissão de fatos geradores, que seria, essa conduta sim, apenada com multa ordinária; mas de ato volitivo voltado a dar aparência àquilo que inexistira de fato ou acobertar aquilo que de fato existia.

Parece-me notório o conhecimento por parte do recorrente de que as diversas contratações, da forma como efetuadas, garantir-lhe-iam uma substancial “economia” tributária. Não é crível que referida conduta - a julgar ainda pelo porte do sujeito passivo, pela extensão, qualificação e especialização do seu objeto social - tenha sido adotada sem que fosse minimamente considerado esse objetivo. Vale dizer, o sujeito passivo, ao valer-se, **deliberadamente**, de contratos por meio dos quais tentou demonstrar a existência de relação contratual diversa daquela evidenciada pelo Fisco, no mínimo assumiu o risco na produção do resultado “impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal”.

Mais a mais, penso que o recorrente poderia, alternativamente ao modelo engendrado, ter formulado consulta ao órgão de administração tributária (não há notícias sobre isso no acórdão recorrido), até mesmo para se certificar acerca do enquadramento nas disposições do artigo 129 da Lei 11.196/05 ou se estaria ao amparo dos citados julgados do STF, já que a roupagem adotada para caracterizar - ou melhor, para descaracterizar - sua relação com aqueles profissionais médicos é inquestionavelmente inusual, dadas às condições em que se dava a prestação laboral, que foram inclusive bem detalhadas pela decisão recorrida.

Dito de outra forma, a alegação de que haveria, ao menos, uma dúvida razoável acerca do modelo que adotara, em razão dos normativos acima, não se presta a servir-lhe de anteparo contra a qualificação da multa, quando não demonstra o sujeito passivo que buscou dirimi-la junto à administração tributária em momento anterior à decisão que tomou pela adoção do modelo que escolhera.

Com efeito, tenho que restou suficientemente configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa perpetrada pelo recorrente voltada à sonegação do tributo, razão pela qual, é de se manter o lançamento.

Por outro lado, em petição apresentada após o recurso especial, a contribuinte pleiteia a aplicação da multa de ofício conforme nova disposição da Lei nº 14.689/23. A despeito do acórdão recorrido não ter enfrentado, expressamente, o tema da aplicação da norma mais benéfica (até porque à época da elaboração do recurso, não tinha ocorrido a modificação da norma), entendo pela possibilidade de analisar a matéria, haja vista que restou instaurado o litígio em face da penalidade aplicada e conhecido o recurso especial neste ponto.

Nos termos do art. 106 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei 5.172/66), se aplica a retroação benéfica das leis nos seguintes casos:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 foi alterada pela Lei nº 14.689/2003, nos seguintes termos:

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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (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)~~

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado 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, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

Ou seja, a nova redação do art. 44 acima transcrito estabelece multa qualificada no percentual de 100% inicialmente, e que poderá ser aplicado o percentual de 150% nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.

Neste sentido, evidente que a nova legislação trouxe uma penalidade menos severa ao contribuinte, de modo que é possível a retroação de seus efeitos para atingir os fatos anteriores, nos termos do art. 106 do CTN.

Portanto, entendo por aplicar as disposições constantes no art. 44, §1º, VI, da Lei nº 9.430/96, ante as modificações promovidas pela Lei nº 14.689/2023, em respeito à retroatividade benigna, devendo a multa ser reduzida ao percentual de 100%.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, VOTO por CONHECER parcialmente do recurso, apenas quanto à matéria *“inexistência de configuração de dolo, fraude e conluio e da consequente ilegalidade da multa qualificada imposta”* para, na parte conhecida, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, a fim de reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%, nos termos das razões acima.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim