



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10670.720013/2015-54</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2101-003.127 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	21 de maio de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	EDVARD TADEU MOTA NOBRE
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011, 2012

**NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.**

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

**SIMULAÇÃO. OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA E PESSOA FÍSICA.**

Os rendimentos recebidos pelo sujeito passivo, decorrentes do exercício da atividade remunerada, quando recebidos por intermédio de interposta pessoa jurídica, comprovadamente inexistente, sujeitam-se ao imposto de renda na declaração anual de ajuste.

**MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. SÚMULA CARF Nº 147.**

Com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75% ou 100%).

**MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.**

Estando comprovado nos autos a prática de omissão deliberada da base de cálculo do tributo, com o objetivo de reduzir o pagamento dos tributos devidos, torna-se cabível a aplicação da multa qualificada.

**MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO A 100%.**

O inciso VI, §1º, do art. 44 da Lei n. 9.430/96, deve ser aplicado, retroativamente, tratando-se de ato não julgado definitivamente, conforme o art. 106, inciso II, alínea 'c', do CTN.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reduzir a multa de ofício qualificada para o percentual de 100%.

*Assinado Digitalmente*

**Ana Carolina da Silva Barbosa** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Mário Hermes Soares Campos** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Ana Carolina da Silva Barbosa, Cleber Ferreira Nunes Leite, Raimundo Cassio Goncalves Lima (substituto[a] integral), Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Wesley Rocha, Mario Hermes Soares Campos (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 1703/1729) interposto por EDVARD TADEU MOTA NOBRE em face do Acórdão nº. 12-80.847 (e-fls. 1666/1695) que julgou a Impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário.

Em sua origem, o Auto de Infração foi lavrado para cobrança do Imposto de Renda da Pessoa Física, relativo aos anos-calendário 2011 e 2012, em razão das seguintes infrações:

**i) Omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica**, decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício, recebidos das seguintes empresas **no ano de 2011**: 1. Confiança Companhia de Seguros – R\$ 4.000,00. 2. Prefeitura Municipal de Verdelândia – R\$ 1.000,00. 3. Prefeitura Municipal de São João do Pacuí – R\$ 600,00. 4. Prontoclínica e Hospitais São Lucas S/A – R\$ 600,00. 5. SANCOOP – R\$ 161.938,80. **No ano de 2012** foram os seguintes recebimentos: 1. Irmandade Nossa Senhora da Mercês – R\$ 1.700,00. 2. Transmoc Ltda – R\$ 600,00. 3. Prontoclínica e Hospitais São Lucas S/A – R\$ 1.800,00. 4. SANCOOP – R\$ 197.983,62.

De acordo com o Relatório Fiscal e o relatório da decisão de piso, foi apurado o seguinte:

Tais valores referiam-se originalmente a receitas recebidas da empresa **IANES – Instituto de Anestesiologia Ltda**, CNPJ 13.005.016/0001-39, cujo contribuinte, médico anestesista, é sócio juntamente com o **Dr. Torquato Gonçalves Fonseca**. Essa empresa, segundo apontaram os trabalhos fiscalizatórios, pode ser tipificada como **inexistente de fato**, tendo sido utilizada como **mera ferramenta de planejamento tributário abusivo e passou ao arrepio do que preceitua a legislação tributária ao faturar em nome da pessoa jurídica os honorários recebidos em virtude do exercício pessoal e profissional da atividade exercida por seus sócios**.

**ii) Omissão de rendimentos recebidos de pessoa física**, decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício, sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório. A fiscalização destacou o seguinte:

Assim, como restou constatada a utilização pelo fiscalizado, juntamente com seu sócio na empresa IANES, de planejamento tributário abusivo, com a finalidade de redução dos tributos a serem recolhidos, restou claro que cada um dos referidos “sócios” prestou serviços de anestesia para diferentes pessoas físicas.

**iii) Multas aplicáveis à pessoa física** - falta de recolhimento do IRPF devido a título de Carnê Leão. Foi aplicada multa qualificada de 150%, pois

entendeu o fisco que houve a tentativa de **transferir os valores dos honorários devidos às pessoas físicas dos médicos prestadores de serviços para o faturamento da empresa prestadora de serviços, ou seja, praticou o contribuinte o crime de sonegação ao esquivar-se da incidência da norma tributária do imposto de renda devido pelas pessoas físicas (mais gravosa, com alíquota de 27,5% nº caso em tela) para substituí-la pela incidência da norma tributária do imposto de renda devido pela pessoa jurídica que apura o imposto pelo regime do lucro presumido (menos gravosa, com alíquota efetiva de 11,33% no vertente caso)**.

Além disso, ao deixar de escriturar os valores descontados pela SANCOOP, tais como taxas de assessoria jurídica, taxa de centro de estudos, desconto de seguro de vida, despesas diversas, taxa de custeio do PIS, taxa de custeio da COFINS, taxa de administração, taxa de contribuição e taxa de secretariado, cujos valores

somados implicaram nas importâncias de R\$ 26.385,23 e R\$ 41.697,09 – em 2011 e 2012, respectivamente, **o contribuinte aumentou de maneira artificial e ilegal os valores dos lucros contábeis apurados nos referidos períodos.**

**Mediante tal prática o contribuinte obteve uma vantagem, também ilícita, de aumentar o lucro a ser distribuído para si mesmo e para o seu sócio, sem qualquer incidência de tributos.** Assim, o contribuinte praticou o crime de fraude, pois agiu intencionalmente para modificar as características essenciais do fato gerador do tributo (trocando uma disponibilidade de renda tributável, por uma que seria isenta/não tributável), com a meta de reduzir o montante do imposto devido bem como para evitar o seu pagamento. (grifos acrescentados)

O contribuinte foi devidamente cientificado do Auto de Infração em 12/01/2015 (e-fl. 91) e apresentou, em 05/02/2015 (e-fls. 1654/1656), a Impugnação (e-fls. 1616/1640), com as seguintes alegações (em tópicos):

- i) Da Quebra do Sigilo Bancário
- ii) Da Ausência de Enquadramento Legal
- iii) Da Regularidade da Empresa
- iv) Do Negócio Jurídico Indireto e da Inexistência da Prova da Simulação
- v) Da Multa Qualificada
- vi) Da Ilegalidade da Aplicação da Multa Isolada e de Ofício
- vii) Da Exorbitância das Multas que Ultrapassam 200%.

Na sequência, os autos foram encaminhados para julgamento e foi proferido o Acórdão nº. 12-80.847 (e-fls. 1666/1695) que julgou a Impugnação improcedente, e restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2011, 2012

SIGILO BANCÁRIO. EXAME DE EXTRATOS.

Havendo procedimento de ofício instaurado, a prestação, por parte das instituições financeiras, de informações solicitadas pelos órgãos fiscais tributários do Ministério da Fazenda, não constitui quebra do sigilo bancário, mas tão-somente sua transferência para o Fisco.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

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

**SIMULAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO.**

Restando comprovado que o contribuinte praticou atos jurídicos simulados, com o intuito doloso de reduzir indevidamente sua base de cálculo, impõe-se a desconsideração dos efeitos dos atos viciados, para que se operem consequências no plano da eficácia tributária.

**DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. COMPROVAÇÃO.**

A isenção do imposto de renda na fonte e na declaração de ajuste anual, que beneficia titular ou sócio de empresa tributada com base no lucro presumido, necessita de comprovação do efetivo recebimento dos valores a título de distribuição de lucros, especificando-se o meio utilizado e o momento em que ocorreu o pagamento, não bastando para tanto a simples informação em comprovante anual de rendimentos, recibos e livros contábeis.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.**

É cabível a aplicação da multa qualificada de 150% quando restar comprovado o intento doloso do contribuinte de reduzir indevidamente sua base de cálculo, omitindo rendimentos em sua declaração de ajuste anual, a fim de se eximir do imposto devido.

**MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE. FALTA DE RECOLHIMENTO DO CARNÊ-LEÃO.**

É devida a multa isolada concomitantemente com a multa sobre o imposto suplementar apurado na declaração, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão), que deixar de fazê-lo, por serem penalidades que têm por origem fatos distintos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O recorrente foi cientificado do resultado do julgamento pela via postal, conforme Aviso de Recebimento (e-fls. 1701), em 18/05/2016. Em 17/06/2016, foi apresentado o Recurso Voluntário (e-fls. 1703/1729) com os seguintes argumentos (em tópicos):

- (i) Preliminar de nulidade pela ausência de enquadramento legal – ausência de subsunção dos fatos à norma
- (ii) Mérito: Da ausência dos requisitos para desconsiderar atos e negócios da pessoa jurídica IANES. Da prestação de serviços realizados pela pessoa jurídica IANES. Negócio Jurídicos indireto, ausência de simulação, desnecessidade da existência sede ou de Fundo de Comércio. Da multa qualificada. Ilegalidade da cumulação da multa isolada e de ofício.

Os autos foram encaminhados para julgamento no CARF.

Em 05/05/2021 (e-fls. 1734), foi solicitada juntada de petição (e-fls. 1736/1743) argumentando fato jurídico novo e vinculativo, que seria a Solução de Consulta COSIT nº. 260, de

26 de maio de 2017 e a decisão do STF nos autos da ADC nº. 66. Pede para que seus termos sejam aplicados ao presente caso.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório

## VOTO

Conselheira **Ana Carolina da Silva Barbosa**, Relatora.

### 1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº. 70.235/72. Portanto, o recurso deve ser conhecido.

Também conheço da petição apresentada em 05/05/2021 (e-fls. 1736/1743) uma vez que traz argumentos de direito vinculados ou decorrentes dos argumentos já apresentados em sede de Impugnação e Recurso Voluntário.

### 2. Preliminar de nulidade

O recorrente alega que o Auto de Infração seria nulo em razão da ausência de enquadramento legal e ausência de subsunção dos fatos à norma jurídica, o que comprometeria o seu direito à ampla defesa e ao contraditório.

Alega que não estão nos autos as regras legais para fins de apuração do Imposto de Renda, apenas o enquadramento legal que tipifica a conduta ilegal no presente caso. Sustenta, ainda, que não houve omissão de receitas, já que todas as receitas foram declaradas pela pessoa jurídica, de modo que os rendimentos auferidos deveriam ter sido considerados como divergência de sujeição passiva tributária e não reclassificação dos rendimentos auferidos, já que, como prevê o art. 129 da Lei nº. 11.196/2005, estaria autorizado a constituir pessoa jurídica para prestação dos serviços intelectuais.

O argumento não é novo e foi enfrentado pela decisão de piso, senão, vejamos:

#### ii) Da Ausência de Enquadramento Legal

Alega a defesa que todas as infrações constantes do auto de infração se referem à omissão de rendimentos da pessoa física do Impugnante, mas inexistente omissão vez que a receita (fato econômico único) foi declarada na pessoa jurídica IANES. Diz que analisando os artigos mencionados no Auto de Infração (enquadramento legal), conclui que dizem respeito à aplicação de normas para fins de apuração de Imposto de Renda e não de enquadramento legal que tipifica conduta ilegal no presente caso.

Inicialmente, necessário esclarecer que incumbe à RFB a execução da atividade de fiscalização do imposto de renda, atividade essa que envolve o dever de efetuar a

constituição do crédito tributário por meio do lançamento, conforme disposto no art. 142 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Evidentemente, quando o legislador estabeleceu o dever de a autoridade fiscal efetuar o lançamento, teve como objetivo a identificação do verdadeiro fato gerador, a fim de determinar a efetiva matéria tributável, prevalecendo a essência sobre a forma. **Assim, sempre que possível, a autoridade deve buscar a verdade material, em detrimento dos aspectos formais dos negócios e atos jurídicos praticados, restando evidente a possibilidade de o Auditor-Fiscal desconsiderar atos e fatos aparentes e apurar o crédito tributário com base nos fatos efetivamente ocorridos.**

Como se vê, desde que fundamentada em elementos concretos de prova, pode a Fiscalização fazer o enquadramento tributário quanto aos fatos geradores apurados que melhor se coadune com a realidade encontrada. Em última análise, no caso presente, buscou a autoridade fiscal alcançar a verdade material, uma vez que lhe compete apurar a ocorrência de eventuais situações de ilicitude, as quais devem ser devidamente levadas em consideração quando da aplicação da legislação e do lançamento do crédito tributário.

Salienta-se que todas as imputações realizadas pela autoridade fiscal se deram a partir da apuração de uma série de elementos que dão sustentação ao procedimento realizado, tal como demonstrado no Relatório Fiscal. **Assim, entendeu o fisco que a receita declarada pela pessoa jurídica IANES se tratava de os honorários médicos auferidos pelo Impugnante que deveriam ter sido somados aos rendimentos constantes em sua declaração de ajuste, conforme o art. 83 do Decreto 3.000/99, in verbis:**

Art.83.A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, e Lei nº 9.477, de 1997, art. 10, inciso I):

I- de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II- das deduções relativas ao somatório dos valores de que tratam os arts. 74, 75, 78 a 81, e 82, e da quantia de um mil e oitenta reais por dependente.

Parágrafo único. O resultado da atividade rural apurado na forma dos arts. 63 a 69 ou 71, quando positivo, integrará a base de cálculo do imposto (Lei nº 9.250, de 1995, arts. 9º e 21).

**Desta forma, salvo as exceções previstas no inciso I, acima transcrito, o rendimento deverá ser somado aos demais rendimentos para que seja feito o ajuste, nos termos da legislação tributária em vigor.**

**Assim, não declarado pelo sujeito passivo o rendimento sujeito ao ajuste anual, evidenciada está a infração de omissão de rendimentos.**

**Além disso, da análise do auto de infração, especificamente da descrição dos fatos, bem como do relatório fiscal, constata-se que demonstram com clareza as infrações imputadas, com a devida indicação do enquadramento legal em cada uma das matérias apuradas, além de ampla e substancial documentação levantada pela Fiscalização.**

Nesse sentido, não restam dúvidas de que o auto de infração contém todos os requisitos legais estabelecidos no art. 10, do Decreto nº 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal, com a matéria tributada devidamente caracterizada e corretamente tipificada, tanto que foi perfeitamente compreendida pelo autuado, que revelou conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, detalhadamente, mediante a impugnação apresentada, acompanhada da documentação que entendeu pertinente, abrangendo não só a questão preliminar ora analisada como também razões de mérito, descabendo, portanto, a proposição de nulidade.

Portanto, contendo o auto de infração todos os requisitos legais estabelecidos no art. 10, do Decreto nº 70.235/72, mostrando-se devidamente motivado e trazendo as informações necessárias para que se estabeleça o contraditório e permita a ampla defesa, não há como declarar a nulidade do lançamento, nos termos pretendidos pelo requerente. (grifos acrescidos)

Não assiste razão ao recorrente.

O Auto de Infração traz toda a fundamentação legal separada por infração:

0001 OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS Omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício, conforme relatório fiscal em anexo.

(...)

Enquadramento Legal Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2011:

Arts. 37, 38, 45, 55, incisos I a IV, VI, IX a XII, XIV a XIX, 56 e 83 do RIR/99 Art. 1º, inciso V e parágrafo único, da Lei nº 11.482/07, incluído pela Lei nº 12.469/11.

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 e 31/12/2012:

Arts. 37, 38, 45, 55, incisos I a IV, VI, IX a XII, XIV a XIX, 56 e 83 do RIR/99 Art. 1º, inciso VI e parágrafo único, da Lei nº 11.482/07, incluído pela Lei nº 12.469/11.

0002 RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOA FÍSICA Omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício, sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório, conforme relatório fiscal em anexo.

(...)

Enquadramento Legal Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2011:

Arts. 37, 38, 45, 55, incisos I a IV, VI, VIII, X, XIV, XVI e XVII, 56, 106, inciso I, 109 e 110 do RIR/99 Art. 1º, inciso V e parágrafo único, da Lei nº 11.482/07, incluído pela Lei nº 12.469/11.

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 e 31/12/2012:

Arts. 37, 38, 45, 55, incisos I a IV, VI, VIII, X, XIV, XVI e XVII, 56, 106, inciso I, 109 e 110 do RIR/99 Art. 1º, inciso VI e parágrafo único, da Lei nº 11.482/07, incluído pela Lei nº 12.469/11.

0003 MULTAS APLICÁVEIS À PESSOA FÍSICA FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO A TÍTULO DE CARNÊ LEÃO O contribuinte deixou de efetuar o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), motivo pelo qual se aplica a presente multa isolada, conforme relatório fiscal em anexo.

(...)

Enquadramento Legal Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/03/2011:

Arts. 106 e 961 do RIR/99, combinados com os arts. 43 e 44, inciso II, alínea "a" da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

Art. 1º, inciso IV da Lei nº 11.482/07, com a redação dada pela Lei nº 11.945/09 Fatos geradores ocorridos entre 01/04/2011 e 31/12/2011:

Arts. 106 e 961 do RIR/99, combinados com os arts. 43 e 44, inciso II, alínea "a" da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

Art. 1º, inciso V, da Lei nº 11.482/07, incluído pela Lei nº 12.469/11.

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 e 31/12/2012:

Arts. 106 e 961 do RIR/99, combinados com os arts. 43 e 44, inciso II, alínea "a" da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

Art. 1º, inciso VI, da Lei nº 11.482/07, incluído pela Lei nº 12.469/11.

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

Há todos os demonstrativos de apuração e um Relatório Fiscal detalhado, explicitando os fatos que levaram à autuação, instruído com todos os documentos, diligências e

respostas às intimações, o que permitiu que o recorrente apresentasse uma defesa ciente de tudo o que levou o fiscal a promover o lançamento.

Não percebo nenhum cerceamento do direito de defesa em razão da forma como as informações estão dispostas no lançamento, cujos valores, fundamentos e motivações estão claros no conjunto de peças anexas aos autos de infração.

Rejeito, pois, a nulidade apontada.

### 3. Mérito

No mérito, o recorrente reitera os argumentos apresentados em sede de Impugnação de que a empresa IANES era regular, que foi constituída pelos médicos para prestação dos serviços intelectuais, nos moldes do admitido pelo art. 129 da Lei nº. 11.196/2005. Ademais, alega que não teriam sido verificados requisitos para desconsideração de atos ou negócios praticados pela empresa IANES, muito pelo contrário, a empresa cumpre o seu objeto social conforme observou a própria fiscalização, não tendo sido verificado abuso de personalidade jurídica, desvio de finalidade ou confusão patrimonial. Argumenta que os atos das pessoas jurídicas apenas poderão ser desconsiderados quando preenchidos os requisitos do art. 50 do Código Civil e pelo poder judiciário, devendo seguir os procedimentos previstos no Código de Processo Civil, nos artigos 133 a 137 (incidente de desconsideração da personalidade jurídica).

O recorrente segue defendendo a regularidade da empresa IANES contra a caracterização da fiscalização de que a empresa inexistente de fato por não possuir sede ou patrimônio. Afirma que a empresa não precisa de sede para desempenhar suas atividades, e que ela funciona dentro das dependências do Hospital Santa Casa, que é onde recebe pacientes e aplica as anestésias que somente podem ocorrer em bloco cirúrgico. Afirma, ainda, que:

Outras controvérsias, como Alvarás, autorização da vigilância sanitária, cadastro junto a CNES, dentre outros documentos, são de alçada dos hospitais onde os procedimentos são realizados, e não do prestador de serviços, neste caso a Clínica IANES que, como dito, atende seus pacientes nas dependências hospitalares (Recurso e-fl. 1717).

O Hospital Santa Casa de Caridade de Montes Claros e o Hospital São Lucas, bem como a SANCOOP – Cooperativa de Trabalhos Médicos e Profissionais da Área da Saúde do Norte de Minas Ltda. confirmaram à fiscalização que a IANES prestava os serviços de anestesiologia por meio dos médicos sócios. O recorrente esclarece que a IANES é contratada pelo SUS, pelos planos de saúde ou pela SANCOOP, e o paciente não escolhe o médico anestesiológico, a empresa manda o médico disponível no momento da cirurgia.

Por fim, o recorrente alega que a fiscalização não comprovou a simulação, e que ficou comprovado que os serviços eram contratados da empresa IANES e a sujeição passiva tributária era da empresa e não das pessoas físicas sócias, que escolheram de acordo com o art. 170 da CR/88 constituir uma empresa para exercerem a sua atividade, e que a empresa não pode

ser considerada inexistente apenas pelo fato de não ter uma sede própria ou estabelecimento próprio.

Pois bem.

A possibilidade de terceirização de atividades pelas empresas foi reconhecida pelo STF, quando assegurou às empresas o direito de se organizarem e de contratar outras empresas para a execução de **quaisquer atividades a serem desempenhadas, inclusive suas atividades-fim**. A tese firmada foi a seguinte:

Tema 725: É lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, mantida a responsabilidade subsidiária da empresa contratante.

Assim, a princípio, não é ilegal a terceirização, por parte dos Hospitais da prestação de serviços médicos a outras empresas. Por outro lado, os médicos podem se organizar por meio de pessoas jurídicas para a prestação de tais serviços.

No julgamento da ADC nº. 66/DF, o STF declarou a constitucionalidade do art. 129, da Lei nº. 11.196/2005, e a relatora Ministra Cármen Lúcia, em seu voto, fez relevantes apontamentos sobre a necessidade de que seja assegurada *a liberdade de organização da atividade econômica empresarial, dotando-a da flexibilidade e da adequação atualmente exigidas, e da necessária compatibilização com os valores sociais do trabalho*.

A Ministra apontou contudo, que eventual conduta de **maquiagem do contrato**, deverá ser avaliada, *por inexistirem no ordenamento constitucional garantias ou direitos absolutos*. Dessa forma, mesmo após a entrada em vigor do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, é permitido à fiscalização tributária **desconsiderar a contratação de pessoa jurídica prestadora de serviços intelectuais, desde que demonstre que os serviços, no plano fático, são efetivamente prestados pelo sócio desta, na condição de segurado empregado além de demonstrar irregularidades e simulações na constituição de empresas.** E foi exatamente a situação de inexistência da empresa IANES que a fiscalização apresentou no Relatório Fiscal.

A declaração de voto da Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, no Acórdão nº. 9202-011.423, comenta o voto da Ministra Cármen Lúcia e do Min. Alexandre de Moraes e ressalta a importância dos julgamentos do CARF continuarem analisando as provas trazidas nos autos pela fiscalização, pois, se ficar caracterizada fraude e maquiagem do contrato, há que se imputar as obrigações tributárias e previdenciárias dos contratantes e também das pessoas físicas:

Adequando o fecho do voto da Min.<sup>a</sup> Rel.<sup>a</sup> da nossa Corte Constitucional ao âmbito no qual estamos, certo poder dizer que “eventual conduta de maquiagem de contrato – como ocorre em qualquer caso –”, há de ser apurada pela fiscalização tributária, com a consequente lavratura do auto de infração.

Certo que, com arrimo na livre iniciativa, pode a empresa optar pela forma de organização de sua atividade econômica, desde que observe os limites constitucionais e legais postos. Em nosso ordenamento, inexistente uma única liberdade absoluta, como também fez questão de destacar o Min. Alexandre de Moraes no julgamento do já citado Tema de nº 725:

Em nenhum momento a opção da terceirização como modelo organizacional por determinada empresa permitirá, seja a empresa “tomadora”, seja a empresa “prestadora de serviços”, desrespeitar os direitos sociais, previdenciários ou a dignidade do trabalhador. (...)

Caso isso ocorra, seja na relação contratual trabalhista tradicional, seja na hipótese de terceirização, haverá um desvio ilegal na execução de uma das legítimas opções de organização empresarial, que deverá ser fiscalizado, combatido e penalizado.

**Não é compatível com a ordem constitucional demandar da autoridade fazendária a caracterização do fato gerador dissociada da realidade fática, privilegiando aquilo que quiseram fazer constar em documentos. Se rótulos vêm sendo atribuídos para conferir a negócios jurídicos um verniz de legalidade, tem a administração fazendária não só o poder, como o dever, de desconsiderá-los.**

(...)

A bem da verdade, ainda que não houvesse a autorização contida no § 2º do art. 229 do RPS, da conjugação das previsões contidas no art. 142 e 149 do CTN, bem como em atenção ao disposto no parágrafo único do art. 116 do Digesto Tributário, cuja constitucionalidade igualmente já veio ser reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, resta evidente a possibilidade de reclassificar atos que visam escamotear a realidade dos fatos. Isso porque, no exercício de seu poder de polícia, pode a autoridade fazendária, desde que de forma fundamentada, desconsiderar situações que, embora previstas no papel, não se descortinam na realidade. Como é, exatamente o caso, sob apreciação.

Não se está a negar o que decidido pela Mais Alta Corte do país, tanto no Tema nº 725, quanto na ADC nº 66. Apesar de despicienda a advertência acerca da autoridade dos Tribunais pátrios, prescreve o Novo RICarF, em seu art. 99, que [a]s decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. Da análise do arcabouço fático-probatório, como fartamente demonstrado no voto do em. Relator, colhidos elementos capazes de comprovar que a forma eleita pela parte recorrente para a prestação dos serviços afronta o ordenamento pátrio.

Não basta a aparência de que há conformidade com o direito, arvorando-se nas decisões proferidas pelo Pretório Excelso. Imprescindível que, no caso concreto,

as características de uma verdadeira prestação de serviços por pessoas jurídicas estejam presentes. (sem grifos no original)

Muitas decisões da Justiça do Trabalho têm sido canceladas pelo STF após os julgamentos mencionados. O teor das decisões proferidas pelo CARF também acompanhou as mudanças<sup>1</sup>, passando a avaliar, de forma mais detida, a presença dos requisitos caracterizadores da situação de segurado empregado: pessoalidade; da habitualidade e não-eventualidade; da subordinação e pagamento de remuneração, bem como a presença de fraudes, inexistência das empresas, maquiagem dos contratos, etc.

No presente caso, a fiscalização logrou êxito em comprovar as irregularidades que levaram à consideração da inexistência da empresa IANES, **desde à falta de comprovação da integralização do capital da empresa, até problemas de comprovação da movimentação financeira, pagamentos feitos ao recorrente, e escrituração contábil, falta de estabelecimento próprio, dentre outros.** É o que se vê do trecho abaixo:

#### III.1 - DA INEXISTÊNCIA DE FATO DA EMPRESA IANES:

Em primeiro lugar, é preciso ressaltar que o Dr. Edvard, quando intimado, **não conseguiu comprovar, mediante a apresentação de documentos hábeis e idôneos, a integralização de capital da referida empresa.** Em resposta ao TIF 01, o fiscalizado alegou que a subscrição das quotas, no valor de R\$ 5.000,00 teria ocorrido em 01/10/2010, sendo integralizada em moeda corrente, conforme “recibos anexos”. **Tais recibos não foram sequer apresentados a esta fiscalização.**

Caso idêntico ocorreu com o outro sócio da IANES, que apresentou a mesma resposta e não apresentou qualquer recibo anexo, comprobatório da alegada integralização de capital.

Já a empresa IANES, quando intimada a comprovar a efetiva distribuição de lucros aos seus sócios (mediante item 1 do TIF 03), também **não comprovou de maneira cabal a efetividade da saída dos recursos de seu patrimônio e a consequente transferência para o patrimônio dos sócios.**

Na resposta apresentada, a mesma alega que os valores das distribuições de lucros “foram feitos via caixa, em espécie moeda corrente nacional”, em conformidade com os livros apresentados (Diário e Razão).

**Ocorre, que de acordo com os vícios apurados na “escrituração” apresentada pela empresa IANES (vide item III-2 a seguir), a mesma não se coaduna com a realidade dos fatos contábeis observados, não servindo para fazer prova, entre outras coisas, da efetiva transferência de recursos do “patrimônio da empresa” para o patrimônio dos sócios.**

<sup>1</sup> PINTO, Alexandre Evaristo. (2019) CONJUR. Direto do CARF. Carf analisa tributação da pejetização pela contribuição previdenciária, Disponível em < <https://www.conjur.com.br/2019-abr-03/direto-carf-carf-analisa-fenomeno-pejetizacao-tributacao/>> Acessado em 05/07/2024.

Diante das respostas apresentadas ao TIF 1782, conclui-se que **a empresa não possui imóvel, máquinas, equipamentos, funcionários registrados, não paga contas de energia, água, taxa de condomínio, contas de telefone fixo ou celulares, não recolhe taxa de incêndio, não possui alvará da vigilância sanitária. Ou seja, a empresa é completamente destituída de qualquer patrimônio, e tampouco, possui despesas que seriam perfeitamente comuns no caso de uma clínica, consultório, ambulatório, hospital ou qualquer empresa congênere.**

Ainda de acordo com a resposta ao mencionado termo os “serviços prestados pelos sócios são de anestésias, feitos exclusivamente no Hospital Irmandade Nossa Senhora da Mêrces/Santa Casa de Montes Claros/MG.” Como os sócios prestam seus serviços somente na SANTA CASA, tal fato foi elencado como causa da empresa não possuir alvará, equipamentos médicos, empregados, telefone, etc. – pois o hospital SANTA CASA já possuiria todas estas coisas, necessárias ao uso dos “sócios” da IANES.

**Além de se utilizarem de toda a estrutura da SANTA CASA, restou constatado que a empresa IANES possui outra coisa em comum com o referido hospital: o domicílio fiscal informado no cadastro CNPJ. Conforme consta do CNPJ, as duas empresas funcionam no mesmo endereço, qual seja, no número 22 da Praça Honorato Alves, no centro desta cidade de Montes Claros (CEP.: 39.400-103).**

Como esta fiscalização somente tinha conhecimento da existência do hospital SANTA CASA no referido endereço, mediante item II-1 do TIF 01, intimou-se o referido hospital, conforme relatado nº item II-3 do presente termo.

Em resposta ao referido item a intimada respondeu: “**Não é do conhecimento da Santa Casa a utilização do endereço da Instituição como sede da empresa IANES - INSTITUTO DE ANESTESIOLOGIA LTDA, motivo pelo qual, informamos que notificaremos os responsáveis para que regularizem tal situação.**” E acrescentou: “**Aproveitamos a oportunidade e em virtude desta situação, solicitamos pela boa relação que mantemos com esse órgão, que caso exista qualquer outra empresa fazendo utilização do endereço da Praça Honorato Alves, 22 - Centro, Cep. 39.403-103 Montes Claros/MG, gentileza nos informar para devidas providências.**” Diante da resposta apresentada pela SANTA CASA, outra constatação se impõe: o fato de a empresa IANES, **além de não possuir patrimônio, empregados, máquinas e equipamentos – ser também destituída de uma sede, ou seja, de qualquer imóvel/lugar onde a mesma pudesse, manter uma caixa, um cofre ou qualquer coisa do gênero – para guardar o dinheiro mantido no caixa da empresa, vez que a mesma também não possui conta em banco.**

É preciso ressaltar que a conta caixa da empresa IANES, apresentou um saldo médio de R\$ 87.081,28 no ano calendário 2011, chegando a acumular um valor máximo de R\$ 403.535,08 (ao final do dia 30/12/2011). Já no ano seguinte, 2012, a mesma conta caixa apresentou um saldo médio de R\$ 459.726,52 – chegando a registrar um saldo máximo de R\$ 593.956,88 (ao final do dia 17/07/2012).

**Como já relatado, a empresa não possuía conta corrente em banco e nem mesmo uma sede.**

**Assim sendo, é difícil de saber em que lugar valores tão vultosos de recursos eram mantidos.**

Por outro lado, conforme consta do item II-8 do presente relatório, foi possível identificar que o ora fiscalizado utilizou-se de crédito junto ao BANCO DO BRASIL, tendo pagado juros nos meses de maio e junho/2011 e, ainda, em janeiro/2012. Para citar um exemplo, em 02/01/2012, o mesmo pagou juros na conta corrente do Banco do Brasil, conforme registrado no extrato. Enquanto isto, nos dias 31/12/2011 e 06/01/2012, a conta caixa da empresa IANES – do qual o fiscalizado é sócio – ostentava os polpidos saldos de R\$ 333.335,08 e R\$ 333.935,08 – respectivamente.

**Como entender tal paradoxo: de um lado, o fiscalizado tem no caixa da sua empresa sobra de vultosa soma em recursos, enquanto por outro lado, está tomando dinheiro emprestado, a juros, de uma instituição financeira. Tais fatos são totalmente ilógicos e carentes de qualquer verossimilhança.**

O inciso II do artigo 27, da Instrução Normativa RFB nº 1.183, de 19 de agosto de 2011, vigente à época dos períodos fiscalizados, estabeleceu:

“Art. 27. Pode ser baixada de ofício a inscrição no CNPJ da pessoa jurídica:

...

II – inexistente de fato, assim entendida aquela que:

a) não disponha de patrimônio e capacidade operacional necessários à realização de seu objeto, inclusive a que não comprove o capital social integralizado.

...”

Diante da legislação e dos fatos constatados, a conclusão que se chega é que a **empresa IANES pode ser tipificada como inexistente de fato, tendo sido utilizada como mera ferramenta de planejamento tributário abusivo, e passou ao arrepio do que preceitua a legislação tributária, a faturar em nome da pessoa jurídica os honorários recebidos em virtude do exercício pessoal e profissional da atividade exercida por seus sócios.**

Ao contrário do que afirmado pelo recorrente, a fiscalização apontou várias razões que levaram à constatação de que a empresa IANES era uma ficção jurídica e não apenas a ausência de sede. Como se viu, a empresa não tinha sede, conta bancária, patrimônio, e não conseguiu comprovar sequer as distribuições de lucros que teriam sido feitas aos sócios. O trecho abaixo do Relatório Fiscal apresenta também considerações sobre os vícios de escrituração a empresa:

III.2 – DOS VÍCIOS DA ESCRITURAÇÃO DA EMPRESA IANES:

Já a empresa IANES, quando intimada a comprovar a efetiva distribuição de lucros aos seus sócios (mediante item 1 do TIF 03), também não comprovou de maneira cabal a efetividade da saída dos recursos de seu patrimônio e a consequente transferência para o patrimônio dos sócios.

Na resposta apresentada, a mesma alega que os valores das distribuições de lucros “foram feitos via caixa, em espécie moeda corrente nacional”, em conformidade com os livros apresentados (Diário e Razão).

Ocorre que a escrituração apresentada pela empresa IANES, não se encontra respaldada na realidade dos fatos ocorridos, bastando para isto efetuar um cotejo entre os valores dos pagamentos efetuados pela empresa SANCOOP e a referida escrituração.

De fato, de acordo com a “contabilidade” apresentada pela IANES, as datas dos pagamentos, escrituradas na conta contábil 11010101 – CAIXA, das notas emitidas para o cliente SANCOOP, que se encontram escrituradas na conta contábil 41010101 – SERVIÇOS MÉDICOS A VISTA, coincidem perfeitamente com a data de emissão das referidas notas fiscais, conforme demonstrado no quadro a seguir:

(...)

Todavia, percebe-se que a escrituração dos referidos pagamentos não encontra qualquer respaldo na realidade, quando se examina as datas e valores dos cheques emitidos pela empresa SANCOOP, para pagamento pelos serviços prestados pelos sócios da empresa IANES, conforme consta dos demonstrativos NOTAS FISCAIS EMITIDAS PELA IANES X REPASSES EFETUADOS PELA SANCOOP, relativos aos anos-calendário 2011 e 2012.

**Os diversos cheques foram emitidos pela SANCOOP, sempre em datas anteriores às datas de emissão das notas fiscais da IANES. Assim sendo, para refletir os fatos contábeis realmente ocorridos, deveria constar da escrita apresentada os adiantamentos dos valores efetuados pela cliente e o posterior reconhecimento da receita, quando da emissão do documento fiscal – o que não aconteceu.**

Em relação aos valores das retenções efetuadas pelas fontes pagadoras da IANES (pessoas jurídicas das quais os seus sócios receberam), constatou-se o seguinte:

- Confiança Companhia de Seguros: Não apresentou DIRF tendo como beneficiária de pagamentos a empresa IANES.
- Prontoclínica e Hospitais São Lucas: Apresentou DIRF's relativas aos anos-calendário 2011 e 2012, em que a IANES figura como beneficiária de pagamentos. Todavia não informou qualquer retenção efetuada.
- Irmandade Nossa Senhora das Mercês de Montes Claros (SANTA CASA): Apresentou DIRF relativa ao ano-calendário 2012, tendo a IANES como beneficiária de pagamentos. Foram efetuadas retenções do IMPOSTO DE RENDA

RETIDO NA FONTE (IRRF), código de receita 1708, nos períodos de abril a julho/2012.

- SANCOOP: Apresentou DIRF's relativas aos anos-calendário 2011 e 2012, em que a IANES figura como beneficiária de pagamentos. Foram efetuadas retenções do IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF), código de receita 1708, nos períodos de abril/2011 a dezembro/2012, bem como retenções de contribuições (CSLL, PIS e COFINS), código de receita 5952, nos períodos de maio/2011 a dezembro/2012.

A fiscalização continua trazendo vários pontos relevantes sobre os pagamentos feitos pela SANCOOP, Confiança Companhia de Seguros, com as constatações:

- A nota fiscal, emitida em 05/07/2011, foi escriturada numa conta intitulada Serviços Médicos a Vista, quando o efetivo recebimento da referida nota somente ocorreu em 12/08/2011 – mais de um mês após a sua emissão.
- A retenção de R\$ 60,00 não foi efetuada pela fonte pagadora, a empresa Confiança Companhia de Seguros. Todavia foi escriturada e deduzida do imposto de renda a pagar.
- Por fim, o valor do recebimento da nota fiscal, que se deu em 12/08/2011, foi efetuado diretamente na conta corrente do médico prestador dos serviços – o ora fiscalizado Dr. Edvard. Assim sendo, também o valor da entrada no Caixa da empresa não passa de uma ficção, pois além de ser escriturado na data errada (05/07/2011) e com o valor errado (R\$ 3.940,00), jamais ocorreu de fato.

Ao analisar os pagamentos realizados pelas empresas IANES, principalmente no que diz respeito à SANCOOP, **vê-se que a IANES escriturou receita a maior, que fazia parte da estratégia do planejamento tributário.** Assim, além da estrutura permitir uma tributação bem inferior (24,19% pessoa física x 11,33% pessoa jurídica lucro presumido), ainda propiciou a distribuição de lucros obtidos de forma artificial pela empresa aos sócios:

Mas esta não foi a única vantagem auferida com o mencionado planejamento tributário. Como relatado anteriormente, em razão de não escriturar os demais descontos efetuados pela cooperativa SANCOOP, restou constatado que a receita da pessoa jurídica (IANES), ficou artificialmente majorada nos valores de R\$ 26.177,97 e R\$ 41.697,34 – em 2011 e 2012, respectivamente.

As pessoas jurídicas tributadas pelo regime do lucro presumido podem, independentemente da apuração do resultado contábil do período, distribuir aos seus sócios sob a forma de rendimentos não tributáveis, a parcela do valor presumido como lucro, deduzida do montante dos impostos devidos. No caso em tela, caso a IANES adotasse tal critério, a mesma poderia – a grosso modo - distribuir a título de lucros para os seus sócios, os seguintes valores:

(...)

Desta maneira, caso a empresa não houvesse elaborado a escrituração (livros Diário, Razão e Demonstração de Resultados), somente poderia distribuir aos sócios, sem o pagamento de tributos o montante de R\$ 222.226,43 – relativos aos anos calendário de 2011 e 2012. Tal valor equivale a menos de 21% do total da receita bruta escriturada.

(...)

Assim sendo, o valor do lucro que pode ser distribuído para os sócios como rendimentos isentos/não tributáveis alcança o considerável montante de R\$ 903.540,12 – o que equivale a pouco mais de oitenta e quatro por cento da receita bruta escriturada.

Tendo em vista que a receita apurada restou majorada artificialmente, como já relatado anteriormente, a consequência disto é que o lucro apurado – que poderá ser distribuído aos sócios sem qualquer tributação – também foi artificialmente aumentado, nos valores de R\$ 26.177,97 e R\$ 41.697,34 – em 2011 e 2012, respectivamente, proporcionando uma vantagem obviamente ilegal, obtida mediante prática de planejamento tributário abusivo.

É preciso aqui, fazer a seguinte ressalva: o aumento artificial do valor de lucro contábil, e, em consequência do lucro a distribuir, da maneira como foi efetuada na contabilidade da IANES, poderia ser considerada, à primeira vista, sem qualquer efeito prático.

Dizer que o lucro foi artificialmente aumentado significa que o lucro que existe de fato é, e não poderia ser de maneira diversa, equivalente ao total das receitas efetivas diminuída dos gastos efetivos – quer tenham sido estes últimos sido escriturados ou não.

Assim sendo, o lucro a maior a distribuir existiria tão somente no papel, ou seja, na contabilidade da empresa – não sendo passível de real distribuição aos sócios.

Não obstante tal constatação, o diferencial de lucros, cuja existência seria tão somente na contabilidade da empresa, poderia perfeitamente ser utilizado para justificar rendimentos não declarados pelos “sócios” da pessoa jurídica, oriundos de fontes diversas.

Entendo que, no presente caso, a fiscalização comprovou que a empresa IANES não existia, na realidade, tendo sido prestados os serviços diretamente pelos sócios pessoas físicas, de modo que a tributação dos valores pagos devem ser considerados como base de cálculo omitida do Imposto de Renda da Pessoa Física, assim como destacado pela fiscalização.

Também no que diz respeito aos valores omitidos recebidos de pessoas físicas, entendo que a fiscalização comprovou a infração cometida, como bem constatado pela decisão de piso:

**ii) Omissão de rendimentos recebidos de pessoa física**

No tocante à infração de Omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, conforme consta dos demonstrativos de fls. 68 e 75, o fiscalizado recebeu, e não declarou nas Declarações de Ajuste Anual, os valores referentes às notas fiscais emitidas pela IANES, conforme consta dos quadros de fl. 61. Tais serviços foram prestados pelo contribuinte, conforme se apurou através do que consta escrito nas próprias notas fiscais, através da intimação de terceiros, mediante intimação do próprio tomador/cliente dos serviços e, por fim, mediante intimação do próprio fiscalizado.

Assim, como restou constatada a utilização pelo fiscalizado, juntamente com seu sócio na empresa IANES, de planejamento tributário abusivo, com a finalidade de redução dos tributos a serem recolhidos, restou claro que cada um dos referidos “sócios” prestou serviços de anestesia para diferentes pessoas físicas.

Diante do exposto, entendo que a autuação está devidamente embasada e deve ser mantida.

#### 4. Das Penalidades

Foram aplicadas duas penalidades no referido processo: (i) multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão; (ii) multa de ofício qualificada, em razão da conduta dolosa do contribuinte.

Insurge-se o Recorrente contra a aplicação da multa isolada do carnê-leão.

Com a edição da MP nº 351 de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pela falta de pagamento ou recolhimento a menor do imposto sobre a renda.

Assim, deve ser aplicado o entendimento da Súmula nº 147 deste Conselho Administrativo:

Súmula CARF nº 147:

Somente com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%)

Tem-se, portanto, por devida a aplicação da multa isolada por falta de pagamento do carnê-leão, relativamente aos anos-calendário 2011 e 2012, objeto desse lançamento fiscal, visto que posterior à edição da MP nº 351/2007.

No que diz respeito à multa de ofício, como se viu, foi aplicada na forma qualificada (150%), com fulcro no artigo 44, I da Lei n.º 9.430/1996, e o recorrente alega que não teria ficado comprovada sua conduta dolosa.

Da leitura do Relatório Fiscal, vê-se que a fiscalização indicou que o contribuinte teria, de forma deliberada, reduzido a base de cálculo do seu Imposto de Renda, usado a estrutura descrita num planejamento tributário abusivo, com a constituição de uma empresa inexistente e com registros contábeis elaborados de forma artificial para obter vantagens tributárias. A leitura do trecho abaixo esclarece:

VI – DA MULTA AGRAVADA:

Segunda a doutrina existem dois tipos de planejamento de tributário: aquele que pode ser considerado legal, também denominado elisão fiscal. E o segundo tipo, conhecido como planejamento tributário abusivo, também denominado de evasão fiscal.

**Uma definição de planejamento tributário abusivo estabelece tal fenômeno como sendo uma “conduta voluntária do contribuinte que, mediante a realização de atos ou negócios jurídicos, formalmente lícitos, busca obter uma economia de tributos, esquivando-se de forma habilidosa e com astúcia da incidência da norma tributária (Heleno).” A presente fiscalização deparou-se com um caso de planejamento tributário abusivo, uma vez que a simples abertura de uma empresa, constitui-se em um negócio jurídico formalmente lícito.**

**Já a tentativa de transferir os valores dos honorários devidos às pessoas físicas dos médicos prestadores de serviços, para o faturamento da empresa prestadora de serviços, foi uma tentativa de esquivar-se da incidência da norma tributária do imposto de renda devido pelas pessoas físicas (mais gravosa, com alíquota marginal de 27,5% no caso em tela) para substituí-la pela incidência da norma tributária do imposto de renda devido pela pessoa jurídica que apura o imposto pelo regime do lucro presumido (menos gravosa, com alíquota efetiva de 11,33% no vertente caso).**

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, estabeleceu:

"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;

...

§ 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."

A Lei nº 4.502/64, dispôs, nos seus artigos 71, 72 e 73:

“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 tributária 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 a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.”

No presente caso, o contribuinte incidiu, em tese, nos três artigos da referida lei, conforme se demonstra a seguir.

Em primeiro lugar, ao substituir a pessoa física do contribuinte pela pessoa jurídica IANES, como se fosse esta última a responsável pelos atendimentos efetuados, e, em consequência pelo recebimento dos honorários médicos, o contribuinte praticou o crime de sonegação, ao agir de maneira intencional com o intuito de impedir/retardar o conhecimento da autoridade fazendária DAS CONDIÇÕES PESSOAIS DO CONTRIBUINTE, SUSCETÍVEIS DE AFETAR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO CORRESPONDENTE (troca de uma alíquota efetiva de 24,19% - do IRPF – por uma alíquota efetiva de 11,33% - do IRPJ LUCRO PRESUMIDO), conforme relatado no item III.2 do presente relatório, o que implicou num recolhimento a menor de tributos federais no valor de R\$ 138.314,56 (cento e trinta e oito mil, trezentos e catorze reais e cinquenta e seis centavos).

Em segundo lugar, ao deixar de escriturar os valores descontados pela SANCOOP, tais como taxas de assessoria jurídica, taxa de centro de estudos, desconto de seguro de vida, despesas diversas, taxa de custeio do PIS, taxa de custeio da COFINS, taxa de administração, taxa de contribuição e taxa de secretariado, cujos valores somados implicaram nas importâncias de R\$ 26.385,23 e R\$ 41.697,09 – em 2011 e 2012, respectivamente, **o contribuinte aumentou de maneira artificial e ilegal, os valores dos lucros contábeis apurados nos referidos períodos.**

**Mediante tal prática o contribuinte obteve uma vantagem, também ilícita, de aumentar o lucro a ser distribuído para si mesmo e para o seu sócio, sem qualquer incidência de tributos.**

**Assim, o contribuinte praticou o crime de fraude, pois agiu intencionalmente para modificar as características essenciais do fato gerador do tributo (trocando uma disponibilidade de renda tributável, por uma que seria isenta/não**

tributável), com a meta de reduzir o montante do imposto devido bem como para evitar o seu pagamento.

**Por fim, os atos praticados pelo contribuinte tiveram a participação pelo menos do seu “sócio” na empresa IANES, implicando no cometimento de conluio, que consiste no ajuste intencional entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando ao cometimento dos crimes de sonegação e/ou fraude.**

Tais constatações resultaram na imposição de penalidade agravada, razão pela qual foi lavrada representação fiscal para fins penais, e aplicada para as infrações apuradas nos itens V-1 e V-2, a multa de 150%.

A decisão de piso apenas corroborou o entendimento da fiscalização:

De fato, no caso concreto, verifica-se a presença dos pressupostos para a qualificação da multa.

O contribuinte auferiu rendimentos decorrentes da prestação de serviços médicos, o que resta incontroverso no presente processo. Com o objetivo de eximir-se do pagamento do imposto de renda da pessoa física a que se encontrava sujeito, valeu-se de uma pessoa jurídica da qual era sócio, engendrando com terceiros a pactuação de negócios envolvendo a prestação de serviços de anestesia como se esses fossem prestados pela pessoa jurídica. É irrelevante se, para esse fim, a pessoa jurídica foi constituída anteriormente e foram cumpridas as formalidades legais a que estaria em tese obrigada, uma vez que a emissão de notas fiscais, a contabilização dos rendimentos, o cumprimento de obrigações fiscais acessórias e a tributação na pessoa jurídica ocorreram justamente com o objetivo de afastar a correta tributação dos rendimentos pela pessoa física.

A tentativa de caracterizar-se como beneficiário de lucros da pessoa jurídica, quando na realidade os rendimentos àquela atribuídos pertenciam à pessoa física, que deveria tê-los oferecido à tributação no ajuste anual, visou impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador pela autoridade fiscal, o que se amolda à figura da sonegação do art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964; o ato de deixar de escriturar os valores descontados pela SANCOOP, aumentando de maneira artificial e ilegal os valores dos lucros contábeis apurados nos referidos períodos, caracteriza-se como fraude, na acepção do art. 72 do dispositivo legal; e a participação das demais pessoas jurídicas e de seu sócio nesses procedimentos evidencia a presença do conluio, como prevê o art. 73 da lei.

O Conselho de Contribuintes, atual Carf, vem se manifestando, em várias decisões, que cabe o lançamento de ofício quando resta caracterizada a simulação. Neste caso, o entendimento é que a simples ostentação de legalidade das transações não é garantia da legitimidade das operações quando estas não representam a real intenção dos contratantes.

SIMULAÇÃO. Caracterizada a simulação, os atos praticados com o objetivo de reduzir artificialmente os tributos não são oponíveis ao fisco, que pode desconsiderá-los. (Acórdão nº 101-95537, de 24/05/2006 )

SIMULAÇÃO – Configura-se como simulação, o comportamento do contribuinte em que se detecta uma inadequação ou inequivalência entre a forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta e a substância ou natureza do fato gerador efetivamente realizado, ou seja, dá-se pela discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para exteriorização dessa vontade.(Acórdão nº 101-95409, de 23/02/2006)

DESCONSIDERAÇÃO DE ATO JURÍDICO – Devidamente demonstrado nos autos que os atos negociais praticados deram-se em direção contrária a norma legal, com o intuito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária (art. 149 do CTN), cabível a desconsideração do suposto negócio jurídico realizado e a exigência do tributo incidente sobre a real operação. (Acórdão nº 101-94771, de 11/11/2004)

SIMULAÇÃO - A simulação se caracteriza pela divergência entre a exteriorização e a vontade, isto é, são praticados determinados atos formalmente, enquanto subjetivamente, os que se praticam são outros. Assim, na simulação, os atos exteriorizados são sempre desejados pelas partes, mas apenas no aspecto formal, pois, na realidade, o ato praticado é outro. SIMULAÇÃO E ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - Comprovado que o contribuinte realizou a operação pretendida por meio de outrem, ato simulado, não há que se falar em erro na identificação do sujeito passivo quando o crédito tributário é constituído e exigido daquele que realmente praticou o negócio.” (Acórdão nº 104-23129, de 23/04/2008)

Já sobre a multa, transcreve-se a seguinte ementa do CARF:

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA — A multa de ofício qualificada, nº percentual de 150%, é aplicável nos casos em que fique caracterizado o evidente intuito de fraude, conforme definido pelos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964. A simples realização de contrato entre a empresa da qual o contribuinte era sócio e terceiro para a prestação de serviços de natureza pessoal pelo sócio, ainda que com o propósito de se beneficiar de tributação mais favorecida, não caracteriza o evidente intuito de fraude. **Já a realização de operações envolvendo empresas com o propósito de dissimular o recebimento de remuneração por serviços prestados por pessoa física, caracteriza a simulação e, conseqüentemente, o evidente intuito de fraude, ensejando a exasperação da penalidade.** ACÓRDÃO 104-20.915 em 11/08/2005

Portanto, presentes os seus pressupostos legais, deve ser mantida a multa qualificada aplicada. (sem grifos no original)

No tocante à multa qualificada, a redação atual, determina a aplicação do percentual de 150% “nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 1964” Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

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

(Vide Lei nº 10.892, de 2004) (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; (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 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;

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)

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.

Para a configuração as condutas dos art. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, exige-se sempre o dolo, elemento subjetivo do tipo. **É dizer, para haver dolo não basta o agente querer o resultado, é indispensável à vontade consciente de se praticar a conduta prevista no tipo.**

No caso concreto, a qualificação está devidamente justificada pela fiscalização e reforçada pela decisão de piso. A inexistência da empresa ficou demonstrada pela fiscalização e também a conduta dolosa do recorrente, de modo que, entendo que a multa qualificada deve ser mantida.

Contudo, é necessário verificar se cabe algum ajuste no valor da multa qualificada, pois, nos termos da alteração promovida pela Lei nº. 14.689/2023, ela foi reduzida de 150% para 100%, nos casos de não verificada a reincidência do sujeito passivo.

**Nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN, a lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.**

Portanto, deve-se aplicar a retroação disposta na Lei n. 9.430/96, art. 44, § 1º, VI, reduzindo o percentual da multa de ofício para 100%.

#### **5. Conclusão**

Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário, rejeito a preliminar de nulidade e no mérito, dou-lhe parcial provimento para reduzir a multa de ofício qualificada para o percentual de 100%.

*Assinado Digitalmente*

**Ana Carolina da Silva Barbosa**