



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11065.720273/2015-21
ACÓRDÃO	2101-003.200 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LETICIA BERTIN PRUX
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2011, 2012

REPRESENTANTE COMERCIAL AUTÔNOMO. TRIBUTAÇÃO COMO PESSOA FÍSICA.

As pessoas físicas que, individualmente, exerçam a atividade de representante comercial, ainda que com o concurso de auxiliares, não estão equiparadas às pessoas jurídicas. Os rendimentos de representação comercial, quer auferidos no exercício isolado da profissão, quer quando auferidos através de firma individual, devem ser tributados como rendimentos da pessoa física, sendo irrelevante a existência de registro como pessoa jurídica.

ART. 129 DA LEI Nº 11.196/2005. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO ÀS EMPRESAS INDIVIDUAIS.

Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 Código Civil.

A interposição legal de pessoa jurídica apenas é cabível em caso de sociedades empresárias e não no caso de empresas individuais que não tenham a atividade intelectual como elemento de empresa.

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, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reduzir a multa de ofício qualificada para o percentual de 100%, em razão da alteração promovida pela Lei nº. 14.689/2023.

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, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Mario Hermes Soares Campos (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Heitor de Souza Lima Junior.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 497/519) interposto por LETICIA BERTIN PRUX em face do Acórdão nº. 12-82.009 (e-fls. 477/493), que julgou a Impugnação improcedente.

O Auto de Infração foi lavrado para lançamento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, anos-calendário 2010 e 2011, conforme constatação de ocorrência da seguinte infração: omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica. Foi imposta a multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento). Foi formalizado o processo de representação fiscal para fins penais de nº110665720274/2015-75.

A contribuinte foi cientificada do Auto de Infração pela via postal, conforme Aviso de Recebimento, em 05/02/2015 (e-fl. 444), e apresentou a impugnação (e-fls. 453/466), em 06/03/2015, apresentando as seguintes alegações, aqui resumidas pela decisão de piso:

- a) é empresária individual e titular de pessoa jurídica LB Prux Representações EPP;
- b) a partir da edição da Lei nº11196/2005, para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços em caráter personalíssimo ou não, quando for realizado pela empresa prestadora de serviços se sujeita tão somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas;
- c) percebe-se a nítida preocupação da autoridade fiscal em tentar desvincular seu procedimento ao disposto na novel legislação. Pedem-se escusas pela repetição de trecho anteriormente transcrito contido no relatório fiscal, mas, pela importância do tema, tal ato justifica-se: "a constituição de pessoa jurídica pelo contribuinte para tratar de seus interesses trabalhistas, previdenciários, etc, é irrelevante no caso em apreço para fins de Imposto de Renda [...]";
- d) anteriormente à Lei 11.196/2005 tal argumentação seria válida, mas, conforme visto, tal dispositivo legal é taxativo ao incluir as questões fiscal e previdenciária em situações como esta (e não a trabalhista!, como argumentou a autoridade fiscal);
- e) a fiscalização argumentou que não estaria desconsiderando a personalidade da pessoa jurídica. Novamente tentou driblar os ditames do novo dispositivo legal, pois, se assumisse tal procedimento, estaria afrontando a parte final do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, o qual obrigaria a observância do art. 50 do Código Civil, ou seja, necessitaria de uma decisão judicial para tanto.
- f) em situações idênticas a ora retratada, para fatos geradores ocorridos antes do advento da Lei nº 11.196/2005, as decisões administrativas dos Conselhos de Contribuintes e também do atual CARF, aquiesciam procedimentos fiscais como o ora combatido, confirmando as exigências fiscais. Após a edição da nova legislação sobre a matéria, resta evidente que o entendimento do CARF é que para se realocar rendimentos oferecidos à tributação por pessoa jurídica para a pessoa física do sócio ou titular da empresa individual que presta serviços de maneira unipessoal, seria necessária a desconsideração da personalidade jurídica. Transcreve acórdãos administrativos;
- g) os fatos geradores ocorridos em 2010 e 2011 devem ser interpretados à luz do disposto no art. 129 da Lei nº 11196/2005;
- h) os novos comandos da legislação - frise-se, aplicados também para fins fiscais - são absolutamente incompatíveis com o disposto no art. 150, § 2º, do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), cuja base legal remete a um decreto-lei editado no longínquo ano de 1964, conforme já frisado anteriormente;
- i) evidentemente, quando a lei posterior for incompatível com a anterior, ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior, estaremos

diante de uma revogação tácita, conforme dispõe o § 1º do art. 2º da Lei de Introdução às Normas do Direito brasileiro (Decreto-Lei nº 4.657/1942);

j) o nome dado à descrição dos fatos realizado pela autoridade fiscal (ou a ausência de denominação no corpo do relatório fiscal) não tem o condão de alterar a verdade dos fatos: houve descon sideração da personalidade jurídica de L.B. Prux Representações - EPP, cujo efeito foi alcançar o patrimônio de sua titular, ora impugnante, ao arripio do disposto no art. 129 da Lei nº 11.196/2005, e sem decisão judicial albergando tal procedimento, conforme impõe a parte final de tal dispositivo ao fazer menção ao art. 50 do Código Civil.

k) serviço prestado por representante comercial encontra-se albergado pelas disposições do art. 129 da Lei nº 11.196/2005. Cita doutrina para conceituar o contrato de representação comercial;

l) a própria autoridade fiscal atestou que os serviços eram prestados exclusivamente e de forma personalíssima pela impugnante.

m) que a própria Receita Federal vem se manifestando no mesmo sentido, como, por exemplo, na Solução de Consulta nº 191/2010 da Superintendência da 9ª Região Fiscal, cuja ementa recebeu a seguinte redação:

(...)

n) em razão do disposto art. 129 da Lei nº 11.196/2005, jamais a autoridade fiscal poderia ter tributado na pessoa física da impugnante os rendimentos oferecidos à tributação por L.B. Prux Representações - EPP, exceto se houvesse uma decisão judicial possibilitando a descon sideração da personalidade jurídica de L.B. Prux Representações - EPP, o que, evidentemente, não ocorreu.;

o) a exigência fiscal ora constituída não pode prevalecer, devendo o crédito tributário ser integralmente extinto.

p) na remota hipótese de manutenção da exigência, a multa qualificada cominada não pode subsistir porque a autoridade fiscal citou os artigos 71 a 73 da Lei nº 4.506/1964 sem identificar em quais desses dispositivos se enquadraria a conduta da impugnante, conforme determina o art. 44, inciso I, c/c § 1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, implicando em cerceamento do direito de defesa ;

q) não tendo sido identificada qual seria a acusação a se defender em relação à qualificação da penalidade, já restaria justificada a hipótese de redução da multa de ofício para o patamar de 75%, conforme previsto no art.44. inciso I, da Lei nº 9.430/96;

r) não há como imaginar dolosa a conduta da impugnante, uma vez que os rendimentos foram declarados na pessoa jurídica da qual é titular, informando ainda em sua declaração de renda que os rendimentos por ela auferidos advinham de distribuição de lucros dessa mesma pessoa jurídica;

s) ainda que fosse descon siderada a hipótese prevista no art. 129 da Lei nº 11.196/2005 para o caso concreto, não poderia a impugnante ter sua conduta

tachada de dolosa por mal interpretar um dispositivo legal: tratar-se-ia de erro, jamais dolo.

t) em situações anteriores à edição de tal dispositivo legal, o CARF, sempre, reduziu a penalidade em situações idênticas. Cita-se como exemplo o decidido no acórdão nº 104-22.408

u) caso não seja extinta a totalidade do crédito tributário em litígio, impõe-se, ao menos, a desqualificação da penalidade, reduzindo-a ao patamar de 75%.

Sobreveio o julgamento da Impugnação, e foi proferido o Acórdão nº. 12-82.009 (e-fls. 477/493), que restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2011,2012

RENDIMENTOS RECEBIDOS POR REPRESENTANTE COMERCIAL AUTÔNOMO.

Os rendimentos recebidos por representante comercial autônomo que exerce exclusivamente a mediação para a realização de negócios mercantis, quando praticada por conta de terceiros, são tributados na pessoa física, sendo irrelevante, para os efeitos do imposto sobre a renda, a existência de registro, como firma individual, na Junta Comercial e no CNPJ.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Presentes os pressupostos legais de qualificação da multa de ofício, correta sua imposição.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

A contribuinte foi cientificada do resultado do julgamento pela via postal, em 28/06/2016, conforme Aviso de Recebimento (e-fls. 496) e apresentou seu Recurso Voluntário em 22/07/2016 (e-fls. 4575/4577), com os seguintes argumentos:

- a) **Tempestividade:** Informa que teria sido cientificada da decisão em 24/06/2016 (sexta-feira), e o termo final seria dia 29/07/2016, razão pela qual, o recurso interposto em 22/07/2016 deve ser considerado tempestivo.
- b) **Breve Síntese dos fatos:** Reitera as informações de que a empresa LB Prux Representações – EPP foi a prestadora dos serviços de representação comercial, nos termos do art. 129 da Lei nº. 11.196/2005.

- c) **O Direito | Do Disposto no art. 129 da Lei nº. 11.196/2005, revogação tácita do art. 150, §2º do RIR/99:** Sustenta que a tributação foi realizada corretamente pela empresa, que foi criada para prestação dos serviços de representação comercial. Defende que a desconsideração da personalidade jurídica da empresa apenas poderia ter se dado por decisão judicial. Alega que a representação comercial poderia ser prestada por meio de pessoa jurídica (art. 1ª da Lei 4886/1965) estaria incluída no conceito de serviços intelectuais. Cita Solução de Consulta COSIT 200/2015.
- d) **Da multa de ofício:** Discorda da aplicação da multa qualificada de 150% pois não foi comprovada atitude dolosa. Cita julgado do CARF sobre o tema.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

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

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo, assim como atestou o Despacho de Encaminhamento (e-fls. 521) e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº. 70.235/72. Portanto, conheço do recurso, passando à análise do seu mérito.

2. Mérito

Trata-se de IRPF lançado sobre a pessoa física da recorrente referente aos rendimentos recebidos pela sua firma individual (L. B. Prux Representações- EPP), por exercer a atividade de representação comercial de forma individual, sem a caracterização de elemento de empresa.

A fiscalização promoveu o lançamento, considerando que a legislação tributária veda explicitamente a tributação na pessoa jurídica dos rendimentos oriundos da atividade de representante comercial, quando prestados em caráter individual, conforme determinava o art. 150 do Regulamento do Imposto de Renda. Na apuração do imposto devido pela pessoa física, foram aproveitados os valores do Imposto de Renda retidos pelas fontes pagadoras e também os valores pagos pela pessoa jurídica L. B. Prux Representações- EPP.

A recorrente alega que o art. 129 da Lei nº. 11.196/2005 teria revogado tacitamente o disposto no art. 150, §2º do RIR/99. Portanto, a atividade de representação comercial poderia

ser exercida por pessoa jurídica ou por pessoa física, e que apenas uma decisão judicial poderia desconsiderar a personalidade jurídica da L. B. Prux Representações- EPP. Defende, ainda, que a atividade de intermediação do representante comercial é equiparável às demais profissões regulamentadas e sempre o foi para fins tributários, fazendo menção ao texto da Solução de Consulta COSIT nº. 200, de 05/08/2015.

Pois bem.

A L. B. Prux Representações- EPP (empresário individual) é pessoa jurídica criada pelos artigos 966 a 980 do Código Civil de 2002, em substituição do antigo conceito de “firma individual”. Verificando as Declarações de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica- DIPJ 2011 e 2012 (e-fls. 12/37) entregues pela L. B. Prux Representações- EPP confirma-se que a empresa não tinha empregados no período. Nas informações previdenciárias, verificou-se a existência de apenas um empregado vinculado à Previdência Social – o contador Carlos Alberto Nogueira, que figurou na GFIP da PJ até o mês de agosto de 2010, contratado por um salário mensal de R\$ 130,00. Os rendimentos da L. B. Prux Representações- EPP foram tributados pelo lucro presumido.

A discordância da fiscalização com a forma de tributação dos rendimentos obtidos pelo Imposto de Renda encontra fundamento no disposto nos artigos 146 e 150 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99):

Art. 146. São contribuintes do imposto e terão seus lucros apurados de acordo com este Decreto (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 27):

I - as pessoas jurídicas (Capítulo I);

II - as empresas individuais (Capítulo II).

(...)

Art. 150 - **As empresas individuais, para os efeitos do imposto de renda, são equiparadas às pessoas jurídicas** (Decreto-lei nº 1.706, de 1979, art. 2º).

§ 1º. São empresas individuais:

I - as firmas individuais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea “a”);

II - as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços(Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea “b”);

III – (...).

§ 2º - O disposto no inciso II do parágrafo anterior **não se aplica às pessoas físicas que, individualmente, exerçam as profissões ou explorem as atividades de:**

(...).

III - agentes, representantes e outras pessoas sem vínculo empregatício que, tomando parte em atos de comércio, não os pratiquem, todavia, por conta própria (Decreto-lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea “c”); (grifou-se).

A disposição foi mantida no atual Regulamento do Imposto de Renda, no art. 162¹ (Decreto n. 9.580/2018), e prevê que as empresas individuais não serão equiparadas a pessoas jurídicas quando a atividade de representação comercial não seja exercida por conta própria, como elemento de empresa.

A decisão de piso trouxe a orientação expedida pela Receita Federal do Brasil por meio do manual Perguntas e Respostas do Programa do IRPF/2011, corroborando o disposto no RIR, que o representante comercial autônomo que exerce exclusivamente a mediação para a realização de negócios mercantis, nos termos do art. 1º da Lei nº 4.886, de 9 de dezembro de 1965, **quando praticada por conta de terceiros, são tributados na pessoa física**. O Relatório Fiscal Perguntas e Respostas da Receita Federal atual 2024² manteve a orientação, evidenciando que a regra continua em vigor:

REPRESENTANTE COMERCIAL AUTÔNOMO

193 — Qual é o tratamento tributário dos rendimentos recebidos por representante comercial autônomo?

Os rendimentos recebidos por representante comercial autônomo que exerce exclusivamente a mediação para a realização de negócios mercantis, nos termos do art. 1º da Lei nº 4.886, de 9 de dezembro de 1965, **quando praticada por conta de terceiros, são tributados na pessoa física. É irrelevante, para os efeitos do imposto sobre a renda, a existência de registro, como empresário ou empresa individual, na Junta Comercial e no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ).**

Alerte-se que, no caso de o representante comercial executar os negócios mercantis por conta própria, ele adquire a condição de comerciante, independentemente de qualquer requisito formal, ocorrendo, neste caso, para efeitos tributários, equiparação da empresa individual a pessoa jurídica, por força do disposto no art. 162 do Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/2018, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, sendo seus rendimentos tributados nessa condição.

¹ Art. 162. As empresas individuais são equiparadas às pessoas jurídicas. § 1º São empresas individuais: I - os empresários constituídos na forma estabelecida no art. 966 ao art. 969 da Lei nº 10.406, de 2002 - Código Civil;

II - as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, por meio da venda a terceiros de bens ou serviços; e

III - as pessoas físicas que promovam a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de terrenos, nos termos estabelecidos na Seção II deste Capítulo; § 2º O disposto no inciso II do § 1º não se aplica às pessoas físicas que, individualmente, exerçam as profissões ou explorem as atividades de: (...)

III - agentes, representantes e outras pessoas sem vínculo empregatício que, ao tomar parte em atos de comércio, não os pratiquem, todavia, por conta própria.

² <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/perguntas-e-respostas/dirpf/pr-irpf-2024.pdf/view>

(Ato Declaratório Normativo CST nº 25, de 13 de dezembro de 1989)

Assim, para que pudesse ser tributada como pessoa jurídica, a pessoa jurídica teria que executar os negócios mercantis por conta própria, assumindo o risco da atividade, sendo a representação comercial um **elemento de empresa**, o que não ficou comprovado nos autos que ocorria. Aliás, a fiscalização destacou que a existência de apenas um empregado, o contador, na época, já descaracterizaria o elemento de empresa.

Continua a fiscalização a analisar a natureza da atividade exercida pela recorrente no Relatório Fiscal, destacando:

A relação da fiscalizada com seus clientes, segundo os contratos apresentados, possui **natureza jurídica de prestação de serviço individual**, pois o clientes não contratou com outro profissional (Carlos Alberto Nogueira), mas com o “empresário (individual)” apenas, sempre representado pela titular junto ao CNPJ, que é a própria fiscalizada. **Era esta quem assinava todos os contratos e se responsabilizava pela prestação de serviço.** Aliás, a forma como esses serviços foram prestados, se requisitou ou não a ajuda de outros profissionais, não altera a sua relação jurídica com o contratante, que continua sendo individual. (grifos acrescidos)

Portanto, a fiscalização entendeu não se tratar de exploração de atividade de representação comercial na forma de uma sociedade empresária, e sim na prestação de serviços de representação comercial em caráter individual, devendo ser tributada pela pessoa física e não pela pessoa jurídica.

No Acórdão nº. 2102-01.490 (Processo nº. 13971.003140/200789), o relator, Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos analisa a evolução do tratamento concedido às sociedades pelo Código Civil:

Primeiramente, passa-se a apreciar o quadro normativo societário (e tributário) vigente no decaído Código Civil de 1916.

No regime do Código Civil de 1916 e legislação superveniente, as sociedades de prestação de serviço de profissão legalmente regulamentada eram incorporadas como sociedades civis (art. 16, I, do Código Civil de 1916).

A par das sociedades civis, tinham-se as sociedades mercantis e empresas individuais, tríduo essencial para ação do empreendedor na atividade econômica, com organização dos fatores de produção, para produzir e fazer circular bens e serviços, com fim especulativo de lucro.

A sociedade mercantil não oferecia maiores dúvidas, existindo quando duas ou mais pessoas, ligadas pela *affectio societatis*, efetuavam contrato de sociedade entre si, objetivando a produção e venda a terceiros de bens ou serviços, com o fim especulativo de lucro.

Já a empresa individual era aquela de titularidade unipessoal, igualmente com o fim de organizar os fatores de produção (capital, mão-de-obra, insumos e

tecnologia), para promover a produção e circulação de bens e serviços. Em termos de direito tributário (art. 150 do Decreto nº 3.000/99), as empresas individuais (firmas individuais; as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços; as pessoas físicas que promoverem a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de terrenos) são equiparadas à tributação das pessoas jurídicas para os efeitos do imposto de renda. **Entretanto, algumas pessoas físicas que, individualmente, exercem determinadas atividades profissionais legalmente regulamentadas, ou não, com o mesmo objetivo antes citado, jamais podem ser equiparadas à tributação da pessoa jurídica, devendo ser tributadas como pessoa física.**

(...)

Em essência, o objetivo básico da legislação do imposto de renda era impedir que pessoas físicas que prestavam serviço de profissões legalmente regulamentadas, travestidas de pessoa jurídica, pudessem aderir aos regimes tributários das pessoas jurídicas, inclusive o Simples Federal (tais pessoas físicas caso, em nome individual, explorassem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de prestação de serviço de profissão legalmente regulamentada – médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas – com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de serviços, deveriam tributar seus rendimentos como pessoas físicas, na forma do art. 150, § 2º, I, do Decreto nº 3.000/99). (grifos acrescentados)

A decisão de piso esclareceu a razão da diferença de tratamento do representante comercial que age por conta própria daquele que age por conta de terceiros:

A Representação Comercial por conta própria é a prática de atos do comércio por sua conta e risco, isto é, quem pratica o ato adquire a condição de comerciante, equiparando-se, assim, a pessoa jurídica.

Já a representação comercial por conta de terceiros é a mediação para realização de negócios mercantis, em caráter não eventual por conta de uma ou mais pessoas.

Compreende as atividades de agentes prestadores de serviços que sob contrato comercializam mercadorias por conta de terceiros e fazem a intermediação entre compradores e vendedores, mediante pagamento de honorários ou de comissões.

Assim, o representante comercial que age por conta de terceiros, via de regra, não recebe nenhum “fixo” mensal, apenas remuneração, a que faz jus logo que o comprador efetue o pagamento da mercadoria ou à medida em que o faça parceladamente, ou seja, a remuneração do representante comercial depende do efetivo pagamento da mercadoria pelo cliente, o que caracteriza uma remuneração variável ao longo do ano-calendário.

Importante frisar, ainda, que, de acordo com o disposto no art. 53 da lei nº 7.450/85, as pessoas jurídicas com a atividade de representação comercial por conta de terceiros que prestarem serviços a outras pessoas jurídicas estão sujeitas à incidência do Imposto de Renda na fonte, à alíquota de 1,5%, sobre o valor das comissões auferidas, bem como sobre qualquer outra remuneração pela representação comercial.

A defesa do contribuinte não questiona a natureza dos seus serviços. Pelo contrário, entende que a atividade de representante comercial prestada por ela estaria enquadrada nos serviços intelectuais constantes do artigo 129. (grifos acrescidos)

A diferença de tratamento tributário está na forma de exploração da atividade, seja como elemento de empresa ou não. Quando o representante comercial age por conta própria, com estrutura empresarial, assume os riscos da atividade e vende serviços, portanto, é tributado como pessoa jurídica. Mas quando o representante comercial atua individualmente, sem que a atividade constitua elemento de empresa, como é o caso em tela, está prestando um serviço, deve ser tributado pelo Imposto de Renda como pessoa física, **não sendo equiparado a pessoa jurídica.**

Tal entendimento encontra respaldo no Parecer Normativo CST nº 15, de 21 de setembro de 1983 (DOU de 29.09.1983), que também foi ressaltado na Solução de Consulta COSIT nº. 42, de 27 de março de 2018, assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF REPRESENTANTE COMERCIAL. EMPRESÁRIO. RETENÇÃO NA FONTE.

As pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, a atividade de representante comercial, **com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de serviços, estão equiparadas a pessoa jurídica.** Sendo assim, sobre o valor dos serviços pagos ou creditados a elas por outra pessoa jurídica será calculado e retido pela fonte pagadora o Imposto sobre a Renda, de acordo com as normas aplicáveis à espécie.

As pessoas físicas que, individualmente, exerçam a atividade de representante comercial, ainda que com o concurso de auxiliares, não estão equiparadas às pessoas jurídicas. Nesse caso, sobre o valor dos serviços prestados às pessoas jurídicas, será calculado e retido na fonte **o Imposto sobre a Renda, pela pessoa jurídica tomadora dos serviços (fonte pagadora), de acordo com a tabela progressiva própria para esse fim.**

Dispositivos Legais: Lei nº 7.713, de 1998, art. 7º, II; Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), art. 966; Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999), art. 150, § 1º, II, e § 2º, e art. 651, I; Parecer Normativo CST nº 25, de 1976; Parecer Normativo CST nº 38, de 1975, e Parecer Normativo CST nº 15, de 1983.

Segundo o Parecer Normativo CST nº 15, de 21 de setembro de 1983 (DOU de 29.09.1983):

(...) a venda de serviços pressupõe uma unidade econômica e jurídica sob estrutura empresarial, na qual são agrupados e coordenados os fatores materiais e humanos necessários à consecução dos objetivos do empreendimento e ao desenvolvimento de atividade profissional e lucrativa; há um conjunto de operações características de empresa, pela atividade conjugada e indiscriminada dos seus elementos na realização do seu objeto, as quais se configuram como operações de vendas de produtos, bens, ideias ou serviços, que podem ser de informações, de propaganda ou publicidade, de educação, de saúde, de transportes, de serviços de terceiros, etc.

Portanto, não há discussão nos autos sobre a forma de execução da atividade da recorrente, que não é equiparada à de uma pessoa jurídica, sendo exercício individual de uma prestação de serviços, nos termos do Parecer Normativo CST nº 25, de 1º de abril de 1976 (DOU de 29.04.1976):

(...) por exploração individual da atividade, entende-se aquela feita sem o concurso de profissionais qualificados ou especializados, nada impedindo, porém, a utilização de pessoal não qualificado para atendimento das tarefas de apoio necessárias à execução da obra.

Retomando o voto do Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos Acórdão nº. 2102-01.490 (Processo nº. 13971.003140/2007 89), concluiu não estar presentes naquele caso, atividade explorada como elemento de empresa, ou seja, que não haveria como se equiparar a atividade a atividade executada por sociedade empresária, conclusão aplicável ao presente caso:

Nessa ordem de ideias, deve-se reconhecer que, às vezes, há uma enorme dificuldade em distinguir a existência, ou não, de um elemento de empresa no exercício de uma atividade profissional, o que justifica a existência, ou não, de um empresário ou sociedade empresária. Assim, por exemplo, não há dúvida de que um advogado que contrate uma secretária para apoiar seu mister não pode ser encarado como empresário individual (empresa individual). Simplesmente é uma pessoa física, que desempenha uma profissão liberal, devendo oferecer seus rendimentos à tributação no regime das pessoas físicas. Porém, suponha dois médicos que operem uma clínica, em sociedade, com contratação de empregados. Se tais médicos não contratarem outros médicos ou profissionais de profissão regulamentada, surge a dúvida quanto à existência de um elemento de empresa, pois a prestação do serviço pelos profissionais sócios médicos se assemelha à prestação individual de cada um deles, ou seja, no máximo poder-se-ia permitir que houvesse a constituição do empreendimento como sociedade simples. Porém se houver a contratação de outros profissionais médicos, parece claro a existência de um elemento de empresa, podendo tratar essa entidade como uma sociedade empresária, com tributação como tal, e não

como pessoa física ou como sociedade simples (regime geral das demais empresas).

E a questão que aqui se coloca é se a nova tipologia societária trazida pelo Novo Código Civil, de alguma forma, teria o condão de alterar a legislação do imposto de renda no tocante a uma empresa que exerça, individualmente, profissões de atividades legalmente habilitadas.

Para o caso em debate, dentro da nova tipologia do direito da empresa do Novo Código Civil, vê-se que a recorrente sequer poderia ser considerada “empresário”, constituída como empresa individual (firma individual), nos limites do art. 966, parágrafo único, do Código Civil, nas partes abaixo destacadas, pois exerce profissão de natureza artística, desenvolvendo ela mesmo a atividade profissional, em caráter personalíssimo, não restando comprovado nos autos a presença do elemento de empresa, que seria aquela estrutura empresarial que visa movimentar fatores de produção – trabalho, capital, tecnologia etc.-, quando a atividade personalíssima da recorrente (artista/modelo) seria absorvida pela atividade empresarial (aqui não se nega que uma empresa individual/empresário individual possa contratar pessoas, instalações, outros profissionais, inclusive de profissões regulamentadas idênticas ao do titular da empresa individual, tudo a concretizar o elemento de empresa, naquela situação que a atividade empresarial do titular é absorvida pela gestão do negócio, situação, entretanto, que não se viu nestes autos

Assim, de acordo com o art. 966 do Código Civil, *não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.*

Como se viu, no presente caso, à semelhança do tratado no caso citado, a atividade de representação comercial não constituía elemento de empresa, não podendo considerar-se a recorrente como empresária ou a L. B. Prux Representações- EPP como uma sociedade empresária.

A Impugnação ou o Recurso Voluntário não trazem qualquer questionamento sobre a forma de exercício da atividade adotada pela recorrente, de modo que o lançamento foi promovido de acordo com a legislação e deve ser mantido.

Como relatado, a recorrente adota a linha de defesa de que a pessoa jurídica estaria enquadrada no disposto no art. 129 da Lei nº. 11.196/2005³, e por tal razão, seria permitida a

³Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da **sociedade prestadora de serviços**, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil. (sem grifos no original)

tributação na forma da pessoa jurídica. Alega, ainda, que a fiscalização teria promovido a desconstituição da personalidade jurídica sem autorização judicial.

De fato, o art. 129 da Lei nº. 11.196/2005 trouxe novo regime tributário para **sociedades prestadoras de serviços de natureza intelectual, incluindo-se os de natureza científica, artística ou cultural.**

Contudo, vê-se que, a recorrente não poderia ser enquadrada como empresária e a L. B. Prux Representações- EPP como sociedade empresária, de modo que o dispositivo sequer é cabível no presente caso.

Vale o destaque para o trecho da decisão de piso que conclui pelo não enquadramento da recorrente como prestadora de serviço na modalidade empresarial:

A partir de 1º de janeiro de 2006, portanto, alterou-se regime tributário atribuído às sociedades prestadoras de serviços de natureza intelectual, incluindo-se os de natureza científica, artística ou cultural; uma vez que tais sociedades terão seus rendimentos tributados na forma da legislação aplicável às pessoas jurídicas, independentemente de a prestação de serviço ter ou não caráter personalíssimo e de haver ou não a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços.

Assim, conclui-se que a lei de fato permite a constituição de pessoas jurídicas para a prestação de serviços, mesmo em caráter personalíssimo. No entanto, não se enquadram na hipótese definida no referido artigo quaisquer serviços, mas tão somente os **serviços intelectuais.** Assim, toda a prestação de serviços intelectuais, sejam de natureza científica, artística ou cultural, pode ser tributada na sistemática definida para as pessoas jurídicas, caso tenha sido constituída pessoa jurídica com este fim.

Observe-se, ainda, o disposto na publicação “Aspectos do art. 129 da Lei nº 11.196. Da terceirização e do Direito do Trabalho” (REVISTA DO TRIBUNAL REGIONAL DO TRABALHO DA 15ª REGIÃO), de autoria de Jouberto de Quadros Pessoa Cavalcante e de Francisco Ferreira Jorge Neto, que, em seu item 3, que trata dos destinatários do art. 129 da Lei nº 11.196/05, esclarece:

“Portanto, a aplicação do art. 129, da Lei nº 11.196/05, pressupõe: a) a existência de um contrato de prestação de serviços regulado pelo Código Civil; b) o objeto do contrato de prestação dos serviços deverá estar relacionado à ocorrência de atividades intelectuais, nas quais se incluem tarefas científicas, artísticas ou culturais; c) a constituição de uma pessoa jurídica; d) a prestação dos serviços intelectuais pode ser efetuada pessoalmente pelo trabalhador ou por terceiros por ele designados, inclusive, na qualidade de empregados da pessoa jurídica.”

Não há dúvida de que o novo ordenamento trouxe a possibilidade do exercício individual de **atividade econômica intelectual na modalidade empresarial, como exceção, como forma de organização e apresentação perante a sociedade.**

Todavia, a aplicação dos tributos deve obedecer ao estabelecido em norma específica, tributária, conforme determina o princípio da prevalência da norma especial sobre a geral.

Não merece guarida o argumento da interessada que com o advento da Lei nº11.196/2005 as atividades de representantes comerciais teriam tributação alterada no sentido dos serviços serem abarcados pela citada lei.

Assim, vê-se que o art. 129 da Lei nº. 11.196/2005 sequer está voltado para a empresa individual (ou, como queira, firma individual), mas apenas às **sociedades**, situação última que não se amolda ao caso aqui em debate.

Destaca-se que o entendimento aqui esposado encontra respaldo em julgados anteriores do CARF, como ilustram os casos abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário:2005, 2006, 2007, 2008

REPRESENTANTE COMERCIAL. TRIBUTAÇÃO.

Os rendimentos recebidos por representante comercial que exerce exclusivamente a mediação para a realização de negócios mercantis, quando praticados por conta de terceiros, são tributados na pessoa física.

(...)

(Acórdão nº. 2202-004.947, Relator Conselheiro Marcelo de Souza Sáteles, sessão de 12/02/2019.)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2008

RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA TRIBUTADOS NA EMPRESA INDIVIDUAL. REPRESENTANTE COMERCIAL. TRIBUTAÇÃO INDEVIDA NA PESSOA FÍSICA.

Exerce a representação comercial autônoma a pessoa jurídica ou a pessoa física, sem relação de emprego, que desempenha, em caráter não eventual por conta de uma ou mais pessoas, a mediação para a realização de negócios mercantis, agenciando propostas ou pedidos, para, transmiti-los aos representados, praticando ou não atos relacionados com a execução dos negócios. Constituindo Empresa Individual para exercer a representação comercial, recolhendo-se IRPJ dos rendimentos recebidos pela prática dos atos de comércio, indevida a tributação na pessoa física, desconsiderando injustificadamente a jurídica.

Recurso Voluntário Negado.

Crédito Tributário Mantido.

(Acórdãos 2301-006.636, Relatora Juliana Marteli Fais Feriato, sessão de 06/11/2019)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA

IRPF Exercício: 2003, 2004

(...)

IRPF. REMUNERAÇÃO PELO EXERCÍCIO DE PROFISSÃO, ATIVIDADE OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE NATUREZA NÃO COMERCIAL. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO EM CARÁTER INDIVIDUAL. DESEMPENHO DE PROFISSÃO REGULAMENTADA.

TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA. Dentro da nova tipologia do direito da empresa do Novo Código Civil, vê-se que a recorrente sequer poderia ser considerada “empresário”, constituída como empresa individual (firma individual), nos limites do art. 966, parágrafo único, do Código Civil, pois exerce profissão de natureza artística, não restando comprovado nos autos a presença do elemento de empresa. Ao revés, percebesse que a contribuinte desempenha atividade de modelo, em caráter individual, devendo os rendimentos auferidos na atividade serem tributados como pessoa física, na forma do art. 150, § 2º, I e II, do Decreto nº 3.000/99.

ART. 129 DA LEI Nº 11.196/2005. DISPOSITIVO QUE INSTITUI UM NOVO REGIME DE TRIBUTAÇÃO PARA SOCIEDADES DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO RETROATIVA A FATO GERADOR OCORRIDO ANTERIORMENTE À EDIÇÃO DE TAL LEI. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO ÀS EMPRESAS INDIVIDUAIS.

O art. 129 da Lei nº 11.196/2005 (Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 Código Civil) sequer está voltado para a empresa individual (ou, como queira, firma individual), mas apenas às sociedades, situação última que não se amolda ao caso em debate. Ainda, caso se pretenda aplicar a norma acima ao empresário individual, prestador de serviço de profissão regulamentada, não se pode retroagir tal norma, pois a legislação do imposto de renda impede a equiparação da tributação da empresa individual de profissão regulamentada à tributação da pessoa jurídica.

(...)

(Acórdão nº. 2102-01.490, Relator Giovanni Christian Nunes Campos, sessão de 24/08/2011)

IRPF - REPRESENTANTE COMERCIAL — RENDIMENTOS — TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA —

Os rendimentos de representação comercial, quer auferidos no exercício isolado dessa profissão, quer quando auferidos através de firma individual, devem ser

tributados como rendimentos pessoais da pessoa física, sendo irrelevante a existência de registro como pessoa jurídica na Junta Comercial ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica. Recurso negado.

(Acórdão nº. 104-18.550, Relator Nelson Mallmann, sessão de 23/01/2002)

Diante do exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

3. Da Multa Qualificada

A fiscalização aplicou a penalidade qualificada de 150%, considerando estar presente o dolo da recorrente. A recorrente alega, por sua vez, que não teria agido com dolo, e que, ainda que se considere que ela não estava enquadrada na possibilidade legal contida no art. 129 da Lei nº 11.196/2005, não poderia ser a sua conduta tachada de dolosa por mal interpretar um dispositivo legal.

O relatório fiscal trouxe a seguinte justificativa para a multa qualificada:

“Como restou evidenciado ao longo desta ação fiscal, a sra. Letícia Bertin Prux omitiu receitas auferidas com sua atividade de representante comercial, não somente em um, mas em dois anos-calendário consecutivos, com a clara intenção de sonegar imposto de renda.

Naturalmente, não se pode aceitar que a conduta da fiscalizada tenha sido apenas um erro. Omitir receitas por dois anos consecutivos caracteriza, sim, a prática de ação dolosa tendente a impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador do imposto, de modo a evitar o seu pagamento.

Dessa forma, considerando-se a conduta adotada pela contribuinte, esta Fiscalização entende que cabe a aplicação de multa de ofício qualificada de 150% sobre o imposto apurado e não recolhido, com base no artigo 44 da Lei nº 9.430/96.” (Relatório Fiscal, e-fls. 430)

A decisão de piso entendeu estar comprovado o dolo, diante *do propósito deliberado de transmutar a natureza dos rendimentos recebidos*, e ainda ressaltou que não se pode considerar a atitude da recorrente um erro de interpretação:

Contrariamente ao alegado pela contribuinte, o fiscal na fundamentação da multa qualificada atribuiu a conduta da contribuinte a prática de ação dolosa tendente a impedir o conhecimento do fato gerador do imposto (crime de sonegação previsto no artigo 71 da Lei n 9402/64).

Além disso, restou demonstrado nos autos do processo que a contribuinte agiu com dolo ao deixar de oferecer à tributação em 2010 o montante R\$843.864,18 e em 2011 a quantia de R\$363.997,73.

O conceito de dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Decreto-lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, ou seja, crime doloso é aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.

A lei penal brasileira adotou, para a conceituação do dolo, a teoria da vontade.

Isso significa que o agente do crime deve conhecer os atos que realiza e a sua significação, além de estar disposto a produzir o resultado deles decorrentes.

Em outras palavras, pode-se dizer que os elementos do dolo, de acordo com a teoria da vontade são: vontade de agir ou de se omitir; consciência da conduta (ação ou omissão) e do seu resultado; e consciência de que esta ação ou omissão vai levar ao resultado(nexo causal).

Conforme mencionado no Termo de Verificação Fiscal fl.4:

“A relação da fiscalizada com seus clientes, segundo os contratos apresentados, possui natureza jurídica de prestação de serviço individual, pois o cliente não contratou com outro profissional (Carlos Alberto Nogueira), mas com o "empresário (individual)" apenas, sempre representado pela titular junto ao CNPJ, que é a própria fiscalizada. Era esta quem assinava todos os contratos e se responsabilizava pela prestação do serviço. Aliás, a forma como esses serviços foram prestados, se requisitou ou não a ajuda de outros profissionais, não altera a sua relação jurídica com o contratante, que continua sendo individual.

O simples fato de eleger a forma jurídica de "empresário (individual)" para pleitear uma tributação mais favorecida já denota o erro na finalidade almejada e, em via incidental, na classificação dos rendimentos recebidos por seu intermédio como isentos, uma vez que o objeto social da aspirada firma é a prestação de serviços de representante comercial, os quais são expressamente tributados na pessoa física quando prestados em caráter individual.”

O propósito deliberado de transmutar a natureza dos rendimentos recebidos pelo contribuinte e com isso produzir uma redução do imposto devido impõe a aplicação da multa qualificada.

Conforme mencionado no início do voto a contribuinte se defende alegando que interpretou a Lei nº 11296/2005 no sentido de que seus rendimentos oriundos das atividades de representante comercial poderiam ser tributados na pessoa jurídica e com isso recolher menos imposto.

Contudo, tal justificativa não é suficiente para se afastar a multa qualificada.

Sabe-se que o Decreto nº 70235/72 em seus artigos 46 a 58 trata do Processo de Consulta.

Segundo Gilson Wessler Michels em Comentários e Anotações ao Decreto nº 70235/72 : **É por meio da consulta que o sujeito passivo, ou entidade legitimada a representa-lo, demanda manifestação formal da Administração Tributária acerca da aplicação da legislação tributária em relação à fato determinado. É instrumento destinado à elucidação do entendimento do órgão fazendário quanto ao tratamento tributário a ser dado a uma situação concreta, devidamente especificada, relativa ao consulente.** Assim, havendo dúvidas quanto aos critérios de aplicação da legislação tributária, mostra-se a consulta

como meio eficiente de o sujeito passivo prevenir-se quanto a interpretações divergentes adotadas pela Administração Tributária.

Caberia a contribuinte formular um processo de consulta caso entendesse que a tributação de sua atividade de representação comercial tivesse sido alterada por lei posterior.

Além disso, todas as orientações da Receita Federal são no sentido de que as atividades de Representantes Comerciais , no caso da contribuinte, sejam tributadas na pessoa física.

Repise-se que o Manual de Perguntas e Respostas do Programa do IRPF são bem claros ao dispor sobre o tratamento tributário dos rendimentos recebidos por representante comerciais.

O propósito deliberado de transmudar a natureza dos rendimentos recebidos pela contribuinte e com isso produzir uma redução do imposto devido impõe a aplicação da multa qualificada.

Assim, presentes os seus pressupostos legais, deve ser mantida a multa qualificada aplicada.

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.** Conforme detalhado pela decisão de piso, a recorrente deliberadamente transmudou os rendimentos recebidos a título de pagamento pela prestação de serviços para reduzir a tributação incidente sobre a renda. A recorrente justifica a sua ação em erro de interpretação da legislação. Contudo, o que se vê é uma ação deliberada no sentido de evitar a correta tributação dos seus rendimentos pelo Imposto de Renda. Se havia dúvidas sobre seu enquadramento na legislação, como destacado, a recorrente tinha meios para buscar os esclarecimentos, e por outro lado, as instruções da Receita Federal sobre o tema nunca foram obscuras sobre a não equiparação de representantes comerciais que agem de forma individual como pessoas jurídicas. Assim, a qualificação está devidamente justificada pela fiscalização e reforçada pela decisão de piso. A forma de tributação adotada levou à redução da tributação sendo que a recorrente tinha pleno conhecimento do regime cabível para a sua atividade.

No tocante à multa qualificada, a redação atual determina a aplicação de 150% nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, e quando verificada a reincidência da conduta:

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.

No presente caso é necessário ajustar o valor da multa qualificada, pois, nos termos da 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, alterada pela reduzindo o percentual da multa de ofício para 100%.

3. Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, para dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa de ofício qualificada para o percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa