



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15956.720042/2017-03
ACÓRDÃO	2002-009.600 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ANDRE FERNANDO HALLAK RICCIO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015

INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 02. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

SOCIEDADE. LUCROS. NATUREZA JURÍDICA DOS RENDIMENTOS PAGOS AOS SÓCIOS. VERDADE MATERIAL.

Apurado-se que as atividades e os negócios jurídicos desenvolvidos possuem aspectos diversos da realidade formal, sendo os supostos sócios prestadores de serviços e o lucro, na verdade, refere-se à remuneração dos serviços prestados, os valores recebidos devem ser classificados, segundo a sua efetiva natureza jurídica, como rendimentos tributáveis de prestação de serviços, que correspondem a verdade material dos fatos, e não como lucros isentos do Imposto de Renda.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO. RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI N. 14.689/2023. REDUÇÃO DE 150% PARA 100%. Cabível a imposição da multa qualificada, prevista no artigo 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430/1996, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra na hipótese tipificada nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Na hipótese de existência de processo pendente de julgamento, seja administrativa ou judicialmente, tendo como origem auto de infração ora lavrado com base na regra geral de qualificação, a nova regra mais benéfica (art. 8º da Lei 14.689/2023) deve ser aplicada retroativamente, nos termos do artigo 106, II, “c” do CTN, in casu, reduzida ao patamar máximo de 100% do valor do tributo cobrado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade e violação a princípios constitucionais. No mérito, por maioria de votos, reduzir a multa qualificada a 100%. Vencido o Conselheiros Carlos Eduardo Ávila Cabral (Relator), que dera provimento parcial em maior extensão, no sentido de desqualificar a multa de ofício, reduzindo ao patamar de 75%.

Assinado Digitalmente

André Barros de Moura – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo de Sousa Sateles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento Andre Barros de Moura, Carlos Eduardo Avila Cabral (substituto[a] integral), Luciana Costa Loureiro Solar, Marcelo Freitas de Souza Costa, Rafael de Aguiar Hirano, Marcelo de Sousa Sateles (Presidente)

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo em parte o relatório da decisão ora recorrida:

Em ação fiscal levada a efeito no contribuinte acima qualificado, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 176-189, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, anos-calendário de 2012, 2013, 2014 e 2015, por meio do qual foi apurado crédito tributário no montante de R\$ 179.892,24, sendo R\$ 63.946,07 referentes ao imposto, R\$ 95.919,09 à multa proporcional, e R\$ 20.027,08 aos juros de mora (calculados até 02/2017).

Conforme descrição dos fatos e enquadramento legal (fl. 135), foi apurada a seguinte infração:

- Rendimentos Classificados Indevidamente na DIRPF O procedimento fiscal que resultou na constituição do crédito tributário acima referido encontra-se relatado no Termo de Constatação e Intimação Fiscal e Termo Verificação de Infração, anexos, respectivamente, às fls. 02/91 e 163/175.

Em face dos documentos colhidos no curso do procedimento fiscal instaurado junto à empresa COMED – Corpo Médico Ltda, CNPJ nº 03.423.724/0001-36, e de diligências realizadas junto a terceiros, apurou-se que os valores pagos a centenas de profissionais médicos, entre eles o contribuinte, sob a forma de distribuição de lucros pela participação nos quadros da sociedade, não passou de mera simulação com o objetivo de sonegar tributos, notadamente as contribuições previdenciárias e o imposto de renda, decorrentes da contratação desses profissionais.

Dessa forma, os rendimentos isentos informados pelo interessado nas declarações de imposto de renda pessoa física dos anos-calendário de 2012, 2013, 2014 e 2015, a título de lucros distribuídos pela pessoa jurídica acima citada, nos respectivos montantes de R\$ 66.198,55, R\$ 74.764,78, R\$ 57.500,88 e R\$ 34.066,96, foram reclassificados como rendimentos tributáveis do trabalho.

Em face do exposto, foi lavrado o competente Auto de Infração para exigir do sujeito passivo o imposto de renda pessoa física devido, juros legais e multa de ofício, exasperada em razão do claro intuito de fraude, uma vez constatado que os partícipes, COMED e médicos, agiram em conluio para a consecução de seus objetivos.

Formalizada, ainda, a Representação Fiscal para Fins Penais (processo nº 15956.720043/2017-40), a ser encaminhada ao Ministério Público Federal, tendo em vista o entendimento de que o sujeito passivo praticou, em tese, crime contra a ordem tributária.

Cientificado da autuação em 22/02/2017 (fl. 198), o interessado apresentou, em 24/02/2017 (fl. 201), a impugnação de fls. 201/217, por meio da qual alega, em síntese, o que segue:

os valores considerados pela fiscalização como omissão de rendimentos são frutos de lucros e dividendos recebidos da empresa Comed;

o recorrente recebeu tais rendimentos como rendimentos isentos e não tributáveis;

o recorrente figura no quadro societário, e os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, quando pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, estão isentos do imposto de renda na fonte e na declaração de rendimentos do beneficiário (art. 10 da lei 9.249/1995);

a isenção somente se aplica em relação aos lucros ou dividendos distribuídos por conta de lucros apurados no encerramento de períodos base ocorridos a partir de

janeiro de 1996, e não abrange valores pagos a outro título, tais como pró-labore, aluguéis e serviços prestados (art. 48, §§ 5º e 6º da IN 93/97);

quanto ao mérito, não assiste razão à RFB em aplicar ao requerente auto de infração, pois a distribuição de lucros aos sócios de capital ou de serviço é isenta de imposto de renda na fonte. Tal distribuição deve ocorrer de acordo com os percentuais acordados pelos sócios, e a não incidência de impostos é para evitar que a empresa pague novamente o imposto de renda da pessoa física, pois ela já paga o imposto de renda da pessoa jurídica sobre o que fatura; a CF/88 proíbe o uso de tributos com efeito de confisco (art. 150, IV). A dificuldade acerca deste tema diz respeito à sua generalidade e de o legislador atual não ter fixado um parâmetro para se aferir a ocorrência do confisco;

a vedação ao confisco se direciona tanto ao tributo quanto às multas tributárias, sejam de mora ou punitivas;

a despeito da inexistência legal de um limite percentual em relação ao montante devido, o STF não tem se esquivado de considerar confiscatórias multas tributárias que superem 30% do tributo devido, nos casos de não recolhimento tempestivo;

juntou elementos da doutrina e jurisprudência;

a efetiva verificação do confisco depende da análise do caso concreto. O percentual da multa de 75% tem sido considerado abusivo pelo STF.

Por outro lado, já decidiu que multas nos percentuais de 20% ou 30% do valor do imposto devido não são abusivas nem desarrazoadas. Portanto, a redução da multa punitiva para o percentual de 20% se mostra compatível com a CF/88;

o impugnante entende então que resta demonstrada a total insubsistência do lançamento. Alternativamente, requer a redução da multa de 150% para um percentual de 20%.

A 3ª Turma da DRJ/SDR por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação em acórdão com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015 CLASSIFICAÇÃO INDEVIDA DE RENDIMENTOS.

COMPROVAÇÃO DA NATUREZA TRIBUTÁVEL.

Comprovado que os valores pagos a diversos profissionais médicos, entre eles o contribuinte, sob a forma de distribuição de lucros pela participação nos quadros de pessoa jurídica, constituiu-se, na verdade, em remuneração por serviços prestados, cuja natureza é tributável, correta é a reclassificação desses rendimentos promovida pela fiscalização.

SIMULAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO.

Evidenciada a realização de operação simulada com o intuito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária e gerar maiores vantagens fiscais, cabível a desconsideração do suposto negócio jurídico realizado e a exigência do tributo incidente sobre a real operação.

MULTA QUALIFICADA.

É cabível a aplicação da multa qualificada quando restar comprovado o intento doloso do contribuinte de reduzir indevidamente sua base de cálculo, a fim de se eximir do imposto devido.

MULTA DE OFÍCIO. ARGUIÇÃO DE EFEITO DE CONFISCO.

A multa constitui penalidade aplicada como sanção de ato ilícito, não se revestindo das características de tributo, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de primeira instância em 03/08/2017, o sujeito passivo interpôs, em 09/08/2017, Recurso Voluntário, alegando que a improcedência do lançamento reiterando sua impugnação.

É o relatório

VOTO

Conselheiro **André Barros de Moura**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo.

Entretanto, dele não conheço em relação às arguições de inconstitucionalidade e violação de princípio constitucionais relativa à multa qualificada em razão da aplicação da Súmula CARF n. 2, segundo a qual:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

O litígio versa sobre rendimentos classificados indevidamente na DIRPF.

Tendo em vista que o recorrente trouxe em sua peça recursal basicamente os mesmos argumentos deduzidos na impugnação, nos termos do art. 114, § 12º, I do Regimento Interno do CARF (RICARF/2023), reproduzo no presente voto, em parte, a decisão de 1ª instância com a qual concordo e que adoto:

Rendimentos Classificados Indevidamente O presente feito teve início em razão de denúncia efetuada contra a empresa COMED – Corpo Médico Ltda, CNPJ nº 03.423.724/0001-36, a qual era contratada por órgãos públicos (prefeituras) e

outras empresas privadas (hospitais, casas de saúde, planos de saúde) para a prestação de serviços médicos, por meio de seus sócios.

Conforme o Termo de Verificação de Infração, apurou a fiscalização que a mencionada sociedade simulou a forma de contratação dos médicos prestadores de serviços como sócios, para que, assim, seus participantes (empresa e médicos) pudessem eximir-se dos encargos tributários, notadamente contribuições previdenciárias e imposto de renda. Concluiu, então, que os valores pagos sob a forma de distribuição de lucros, pela participação nos quadros da sociedade, a esses profissionais, entre os quais, o contribuinte, tratava-se, na verdade, de remunerações pelos serviços prestados.

Assim, os valores declarados pelo contribuinte, a título de lucros distribuídos pela empresa nos anos-calendário de 2012, 2013, 2014 e 2015, nos respectivos montantes de R\$ 66.198,55, R\$ 74.764,78, R\$ 57.500,88 e R\$ 34.066,96, foram considerados indevidamente classificados como rendimentos isentos e reclassificados como rendimentos tributáveis.

Em sede de impugnação, o interessado argumenta que figura no quadro societário da COMED, e que recebeu da mesma lucros e dividendos, que são rendimentos isentos do imposto de renda na fonte e na declaração de rendimentos do beneficiário, conforme art. 10 da Lei 9.249/1995. Portanto, não caberia à RFB aplicar ao requerente o auto de infração.

No tocante à distribuição de lucros, alega que ocorre de acordo com os percentuais acordados pelos sócios.

Do acima exposto, infere-se que o cerne do presente litígio consiste sobretudo em definir se os valores pagos à pessoa física (contribuinte) pela pessoa jurídica (COMED) representam contraprestação por serviços profissionais prestados e, portanto, configuram rendimentos tributáveis, tese defendida pela fiscalização, ou lucros distribuídos, constituindo-se, por conseguinte, em rendimentos isentos, tese defendida pelo impugnante.

Para tanto, não se deve analisar apenas os elementos formais da relação jurídica existente entre a sociedade e os “sócios”, sendo necessário identificar a realidade fática envolvida na execução dos serviços profissionais que geraram os rendimentos objeto de tributação nesses autos.

Desse modo, não obstante os argumentos expendidos pelo impugnante, de que o mesmo figura no quadro societário da COMED e que, portanto, seus rendimentos recebidos a título de lucros e dividendos seriam isentos, conforme art. 10 da Lei 9249/2005, diversos são os indícios coletados pela fiscalização que põem em dúvida o pressuposto fático da existência de uma sociedade, que é a cooperação mútua e participação efetiva e direta de todos os sócios na consecução dos objetivos comuns, a chamada *affectio societatis*.

A COMED arregimentava os médicos para trabalhar nas dependências de seus clientes com promessas de benefícios diversos, dentre eles, a possibilidade de

receber os valores, fruto de seu trabalho, sem incidência de impostos e, com esse objetivo, utilizava-se de publicidade veiculada em mídia. Por vezes, também eram enviados e-mails a alguns dos profissionais médicos, tendo um deles, inclusive, subsidiado a denúncia que deu origem à instauração do procedimento fiscal contra a empresa (fl. 161).

Ao ingressarem na COMED, os supostos sócios abriam mão de seu direito de decidir diretamente sobre o rumo da sociedade empresarial, delegando amplos poderes, por procuração, ao sócio majoritário para representá-los em todos os atos societários da empresa.

No caso específico do contribuinte autuado, a referida procuração foi outorgada aos responsáveis pela COMED em 27/12/1999 (fl. 14), muito embora ele só tenha ingressado no quadro de sócios da pessoa jurídica na 9ª alteração contratual da empresa, datada de 10/08/2010, protocolada no Ofício de Registro Civil de Pessoas Jurídicas da Comarca de Sertãozinho-SP em 18/11/2010 e com seu registro em 28/11/2010 (fls. 58, 79 e 83).

A fiscalização esclareceu que a distribuição de lucros era efetuada a inúmeros profissionais, antes mesmo de fazerem parte do quadro societário da empresa, o que corroborava a assertiva de que a denominação “lucro” não correspondia à realidade.

O exame da Cláusula Quinta da supracitada alteração contratual (fl. 70) mostra que o investimento do impugnante na sociedade foi de apenas R\$ 1,00 (um real), representando 0,026% do capital social (fl. 76), que era composto por 3.841 cotas, sendo 3.383 delas pertencentes ao sócio majoritário e administrador, Sr Márcio José Ramos de Sant’Anna (fl. 74), correspondente a 88,07%, e as restantes 458, aos demais “sócios”.

Além disso, segundo relatou a fiscalização, os sócios que se desligavam do quadro societário tinham suas cotas obrigatoriamente repassadas ao sócio-administrador, que, assim, mantinha e aumentava seu poder de direção e decisão no empreendimento.

Nesse ponto, a carta subscrita pelo sócio majoritário, Márcio José Ramos Sant’Anna, e enviada a todos os médicos plantonistas, estipulando a cobrança de multa equivalente a seis horas de trabalho, nos casos de falta sem aviso ou justificativa coerente (fl.162), demonstra o poder hierárquico que aquele sócio exercia sobre os demais.

Assim, a alta a rotatividade dos médicos contratados no período de cinco anos (970 ingressos e 753 saídas, fl. 165), a concentração da maior parte das cotas da sociedade nas mãos do sócio majoritário e administrador, Sr Márcio José Ramos de Sant’Anna, e a ínfima participação dos demais sócios no capital social revelam a fragilidade do elo societário e a ausência de ânimo em mantê-lo.

Tais elementos sugerem que o interesse das partes era atuar de forma isolada, não em sociedade, levando à conclusão de que o ajuste pactuado entre a pessoa

jurídica e os sócios assemelhava-se mais a uma prestação laboral em troca de remuneração do que, propriamente, a uma relação societária.

No que tange aos valores pagos aos profissionais, as evidências coletadas pela fiscalização mostram que tais pagamentos, ao invés de refletirem a apuração e distribuição de lucro pela empresa, decorreram de remuneração por serviços médicos prestados (plantões) e que a denominação “lucro” não passou de uma farsa montada para burlar o Fisco.

Ficou constatado que a antecipação do pagamento de lucros ocorria sem a demonstração de que a empresa os obteve no período, e antes mesmo do efetivo ingresso dos supostos sócios no quadro social da empresa, contrariando o disposto no art. 1.001 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), segundo o qual “as obrigações dos sócios começam imediatamente com o contrato, se este não fixar outra data, e terminam quando, liquidada a sociedade, se extinguirem as responsabilidades sociais”.

A par disso, verificou-se que os pagamentos aconteciam muitas vezes dentro do mesmo mês e, por vezes, em um mesmo dia, fato demonstrado pela própria contabilidade da COMED, e que os valores pagos eram pré-definidos, ou seja, fixos em razão da localização da unidade em que o profissional iria prestar os serviços médicos (plantões), isto é, o pagamento se dava com base na carga de trabalho individual dos médicos.

Documentos internos da COMED endereçados aos médicos sócios cotistas e obtidos pela fiscalização junto ao processo trabalhista nº 0011421-72.2015.5.15.0113, que tramita na 5ª Vara do Trabalho de Ribeirão Preto/SP, demonstram os valores dos plantões em algumas unidades onde eram prestados os serviços. São eles: i) e-mails de 20/12/2011 e 17/02/2012, endereçados a vários destinatários (médicos), que fixavam para os plantões na Santa Casa de Sertãozinho, nos meses de janeiro/2012 e março/2012, os valores líquidos de R\$ 750,00 e R\$ 700,00, para os turnos diurno e noturno, respectivamente (fls. 148-151); ii) escalas de plantão da UPA (Unidade de Pronto Atendimento) situada à Av. Moacir Dias de Moraes nº 505, na cidade de Batatais/SP, referente ao mês julho/2013, onde se pode verificar o valor de R\$ 750,00 líquido para o plantão de doze horas (fls. 152-153); iii) escalas de plantão referentes ao mês de outubro/2012 das seguintes unidades/localidades: UBS Lineu Zacharias (Bairro Bela Vista) da cidade de Pradópolis/SP; Centro Médico de Pradópolis/SP; Pronto Socorro da cidade de Jardinópolis/SP; Santa Casa de Sertãozinho/SP; Pronto-Socorro Hospital Municipal Santa Isabel, da cidade de Jaboticabal/SP, nas quais há menção aos valores dos plantões: R\$705,00/12hs, R\$ 705,00/12hs, R\$740,00/12hs, R\$ 850,00/12hs e R\$ 760,00/12h, respectivamente, com a observação de que nas duas primeiras escalas os valores de R\$ 705,00 seriam novos valores a vigorar a partir de 23/04/2012 (fls. 154-160).

É de se ter em conta que os lucros de uma entidade correspondem ao resultado contábil positivo da sociedade em determinado período e são normalmente apurados ao final do exercício social.

Em princípio, a distribuição de lucros deve acontecer de forma a privilegiar a devida proporção das quotas sociais que cada sócio possui. No entanto, o artigo 1007 do Código Civil traz exceção a esta regra, ao estabelecer a possibilidade de ser estipulada forma diversa de distribuição de lucros.

Na situação dos autos, a Cláusula Treze da 9ª alteração do contrato social da COMED previu que a distribuição do lucro da sociedade seria proporcional à participação de cada sócio na execução dos serviços prestados para obtenção das receitas da sociedade (fl.78).

A par disso, a Cláusula Doze da supracitada alteração contratual estipulou que, além do balanço patrimonial elaborado ao final de cada exercício social (período de 1º de janeiro a 31 de dezembro), poderiam ser levantados balanços intermediários ou intercalares, com base nos quais poderiam ser distribuídos os lucros (fl. 78).

Todavia, as planilhas de fls. 84-88 demonstram que os supostos lucros foram distribuídos ao impugnante várias vezes durante o ano, inclusive mais de uma vez dentro do mesmo mês, não havendo registro de que tais distribuições tenham sido suportadas por balanços ou balancetes mensais.

Percebe-se, portanto, que o contribuinte era remunerado independentemente da apuração de lucros, o que indica que os valores percebidos não eram verdadeiramente lucros, mas simples contraprestação pelos serviços individuais prestados, tal qual prescreve o art. 43 do Código Tributário Nacional – CTN, ou seja, remuneração disfarçada de lucro.

Patente, pois, a prestação de serviços pelo sujeito passivo e demais médicos participantes do esquema em favor da COMED, a qual se interpôs entre o médico e o real contratante dos serviços e assumiu diretamente a incumbência de remunerar os profissionais, exercendo controle sobre os serviços prestados pelos mesmos e a coordenação da atividade laboral.

Resta evidenciada, assim, pela conjugação de diversos fatos coligidos, devidamente motivados e demonstrados pela fiscalização, a inexistência de fato de um vínculo social entre a COMED e os médicos associados.

Os profissionais eram, na verdade, mão-de-obra qualificada, essencial ao desempenho das atividades da empresa, que lhes atraía com a benesse da não incidência tributária sobre os valores a eles pagos, remunerando-os pelo seu labor, consoante trabalho nas unidades tomadoras dos serviços da empresa.

Observe-se que o esquema engendrado sugeria vantagem para todas as partes envolvidas.

Os contratantes (prefeituras, hospitais, casas de saúde, planos de saúde) se beneficiavam porque não formavam vínculos com os prestadores diretos de serviços (médicos) e não suportavam encargos previdenciários e trabalhistas incidentes sobre os mesmos.

A cedente (COMED), ao tipificar os prestadores de serviços como sócios, buscava livrar-se da incidência de contribuições sociais, previdenciárias e outros encargos trabalhistas decorrentes das contratações, e, ao remunerá-los sob a forma de lucro, eximia-se de uma tributação mais gravosa.

Os sócios (médicos prestadores de serviços), por outro lado, recebiam a remuneração como rendimento isento (lucro) e deixavam de pagar o imposto de renda da pessoa física incidente sobre os rendimentos recebidos.

Esclareça-se que a existência ou não de vínculo de emprego é irrelevante para a incidência do imposto de renda devido pela pessoa física, posto que ambos constituem-se em rendimentos produzidos pelo trabalho e, como tal são tributáveis, sujeitando-se à retenção do imposto de renda pela fonte pagadora, no momento de sua percepção, e também à tributação na declaração de ajuste anual pelo contribuinte.

Veja-se nesse sentido, o que dispõem o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), arts. 43 e 45; a Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, arts. 1º a 3º, e parágrafos, e art. 7º, I e II; a Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990.

RIR/1999 Art. 43. São tributáveis os rendimentos provenientes do trabalho assalariado, as remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos e funções, e quaisquer proventos ou vantagens percebidos, tais como (Lei nº 4.506, de 1964, art. 16, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, §4º, Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, e Lei nº 9.317, de 1996, art. 25, e Medida Provisória nº 1.769-55, de 11 de março de 1999, arts. 1º e 2º):

(...)Art. 45. São tributáveis os rendimentos do trabalho não-assalariado, tais como (Lei n.º 7.713/88, art. 3º, § 4º):

I - honorários do livre exercício das profissões de médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas; (grifos nossos)Lei nº 7.713/1988 Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

§ 1º - Constituem rendimento bruto todo o produto do Capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

(...)§ 4º - A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores de renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

(...)Art. 7º Ficam sujeito à incidência do imposto de renda na fonte, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei: (Vide Lei nº 8.134, de 1990) (Vide Lei nº 8.383, de 1991 (vide Lei nº 9.250, de 1995);

I - os rendimentos do trabalho assalariado, pagos ou creditados por pessoas físicas ou jurídicas; (Vide Lei Complementar nº 150, de 2015)

II - os demais rendimentos percebidos por pessoas físicas, que não estejam sujeitos à tributação exclusiva na fonte, pagos ou creditados por pessoas jurídicas. (grifos nossos)Lei nº 8.134/1990 Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1991, os rendimentos e ganhos de capital percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no artigo 11.

Art. 3º O imposto de renda na fonte, de que tratam os artigos 7º e 12 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, incidirá sobre os valores efetivamente pagos no mês.

(...)Art. 10. A base de cálculo do imposto, na declaração anual, será a diferença entre as somas dos seguintes valores:

I - de todos os rendimentos percebidos pelo contribuinte durante o ano-base, exceto os isentos, os não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte; e II - das deduções de que trata o art. 8º.

Art. 11. O saldo do imposto a pagar ou a restituir na declaração anual (art. 9º) será determinado com observância das seguintes normas:

I - será apurado o imposto progressivo mediante aplicação da tabela (art. 12) sobre a base de cálculo (art. 10) ;

II - será deduzido o valor original, excluída a correção monetária, do imposto pago ou retido na fonte durante o ano-base, correspondente a rendimentos incluídos na base de cálculo (art. 10).

Assim, segundo se depreende do art. 2º deste último diploma legal, o imposto será devido à medida do recebimento dos rendimentos, sem prejuízo do ajuste anual previsto em seu art. 11, que, por sua vez, remete à base de cálculo prevista no art. 10, que é a diferença entre a soma de todos os rendimentos recebidos durante o ano-calendário, incluindo-se os rendimentos do trabalho com ou sem vínculo empregatício, e a soma das deduções previstas em seu art. 8º.

É de se ressaltar também que, a teor do § 4º, art. 3º, da Lei nº 7.713, de 22/12/1988, a incidência do imposto de renda vincula-se ao rendimento como benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título, independentemente da denominação ou classificação contábil adotada pela fonte pagadora. Portanto, a denominação atribuída aos pagamentos no comprovante de rendimentos fornecido pela sociedade à interessada não tem o condão de alterar a sua natureza e, tampouco, pode afastar a incidência das normas tributárias.

Assim, reputa-se comprovada a natureza tributável dos rendimentos recebidos da COMED pela contribuinte e correta a reclassificação promovida pela fiscalização.

Simulação. Desconsideração do Negócio Jurídico No Direito Brasileiro, o conceito de simulação, em que pese inserir-se na Teoria Geral do Direito, encontra-se positivado no Código Civil em vigor:

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

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

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

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

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

A respeito do tema, esclarece Washington de Barros Monteiro, em sua obra Curso de Direito Civil, 25ª ed., São Paulo: Saraiva, 1985, vol I, pág. 207-208:

“Como o erro, simulação traduz uma inverdade. Ela caracteriza-se pelo intencional desacordo entre a vontade interna e a declarada, no sentido de criar, aparentemente, um ato jurídico que, de fato, não existe, ou então oculta, sob determinada aparência, o ato realmente querido. Como diz Clóvis, em forma lapidar, é a declaração enganosa da vontade, visando a produzir efeito diverso do ostensivamente indicado.”(...)

“A própria causa simulandi tem as mais diversas procedências. Ora visa a burlar a lei, ora a fraudar o fisco, ora a prejudicar a credores, ora a guardar em reserva determinado negócio.” Outros estudiosos da teoria geral do direito também se

debruçaram sobre o tema. Marcos Bernardes de Mello assim conceitua simulação (Teoria do fato jurídico: plano de validade, 1ª ed., São Paulo: Saraiva, 1995, p. 153):

“Simular significa, na linguagem comum, aparentar, fingir, disfarçar. Simulação é o resultado do ato de aparentar, produto do fingimento, da hipocrisia, do disfarce. O que caracteriza a simulação é, precisamente, o não ser verdadeira, intencionalmente, a manifestação de vontade. Na simulação quer-se o que não aparece, não se querendo o que efetivamente aparece. Ostenta-se o que não se quis; e deixa-se, inostensivo, aquilo que se quis’.

Do ponto de vista jurídico, no entanto, a simulação somente constitui defeito invalidante do ato jurídico quando praticada com a intenção de prejudicar terceiros, mesmo quando não havendo má-fé, efetivamente lhes cause dano. À base do ato simulado estão o seu caráter mentiroso e sua natureza danosa a terceiros.” Alberto Xavier também oferece uma grande contribuição, tendo em vista a sua precisão ao explicar a simulação (Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva):

“Simulação é um caso de divergência entre a vontade (vontade real) e a declaração (vontade declarada) procedente de acordo entre o declarante e o declaratário e determinada pelo intuito de enganar terceiros.” Hermes Marcelo Huck, em Evasão e Elisão — Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário, São Paulo: Saraiva, 1997, pág. 117 e 118, assim trata a matéria:

A par da fraude, a simulação serve como instrumento constantemente utilizado na elaboração dos planos e práticas de natureza evasiva. Vício do ato jurídico, a simulação consiste na celebração de um ato com aparência jurídica normal, mas que, na verdade, não visa ao efeito que juridicamente deveria produzir.

Poderá ser então definida a simulação como a declaração de vontade irreal, emitida conscientemente, mediante acordo entre as partes, objetivando a aparência de negócio jurídico que não existe ou que, se existe, é distinto daquele que efetivamente se realizou, com o fito de iludir terceiros. No ato simulado ocorre uma divergência entre a declaração aparente e externa feita pelo sujeito ou sujeitos, que pretendem as partes seja visível em relação a terceiros (ou ao Fisco), e a vontade ou declaração interna, que pretendem seja a vigente entre elas, declaração essa necessária para que tenha eficácia a real intenção das partes, escondidas por trás da declaração aparente. Há um contraste entre a forma extrínseca do ato praticado e a vontade íntima (e real) das partes que o praticam. No processo de simulação há uma deformação da declaração de vontade das partes, conscientemente desejada, com o objetivo de induzir terceiros ao erro ou engano. No caso de planejamento tributário ou estratégias fiscais com objetivos evasivos, o processo simulatório visa a enganar e iludir o Fisco.

Prossegue o referido autor, fazendo a distinção entre simulação absoluta e relativa (pág. 119 e 120):

É absoluta a simulação quando as partes praticam de forma ostensiva um ato, mas não pretendem, no íntimo, realizar qualquer negócio. O intuito é apenas o de enganar maliciosamente terceiros. As partes não têm em vista a realização de qualquer negócio e, por conseguinte, não esperam qualquer efeito do ato simulado que executaram. A simulação absoluta conduz a uma aparência de negócio, a um negócio sem conteúdo e inexistente quanto a seus efeitos. É o caso da venda simulada de bens para fraudar credores. O intuito não é o de alienar bens, mas apenas subtraí-los à eventual execução, não havendo entre as partes a intenção de qualquer negócio alternativo que o simulado pretendesse encobrir.

A simulação relativa ocorre quando as partes desejam negócio distinto do pactuado e aparente, quando o sujeito é diverso daquele que integra a relação jurídica aparente ou ainda quando há falsidade em qualquer outro elemento da relação jurídica. Exemplo típico, sempre lembrado pelos doutrinadores, é o da venda de bem para ocultar doação, sendo esta tributariamente mais onerosa do que aquela. Nesses casos, o que se tem é um negócio verdadeiro, mas dissimulado, que se caracteriza de ordinário numa contradecaração, e ele a sobreposta, ocultando-o, o negócio aparente, dito simulado. Na simulação relativa, mascara-se com um determinado tipo de negócio um outro negócio, este efetivamente querido pelas partes, e distinto do primeiro. Por vezes, constata-se a existência de dois contratos na simulação relativa, o contrato que se simula, destinado regra geral a fugir à aplicação da lei, e o contrato de fato realizado, que consubstancia o negócio escondido pela simulação.

Assim, há simulação absoluta quando as partes praticam de forma ostensiva um ato, mas não pretendem, no íntimo, realizar qualquer negócio. O intuito é tão somente o de enganar maliciosamente terceiros, pois as partes não pretendem, de fato, realizar qualquer negócio e, por conseguinte, não esperam qualquer resultado do ato simulado que executaram. Verifica-se, então, uma aparência de negócio, um negócio sem conteúdo e inexistente quanto a seus efeitos. A simulação relativa fica caracterizada quando as partes desejam negócio distinto do pactuado e aparente, quando o sujeito é diverso daquele que integra a relação jurídica aparente ou ainda quando há falsidade em qualquer outro elemento da relação jurídica.

No âmbito do direito tributário, são encontradas situações que suscitam a simulação da segunda espécie, ou seja, a relativa. Nesses casos, ao Fisco só interessa provar que ocorreu o negócio encoberto.

É dever do Fisco buscar a realidade material dos fatos economicamente valorados pela norma fiscal, que deverá prevalecer sobre a forma estabelecida entre as partes.

Nesse sentido, o artigo 118 do Código Tributário Nacional, a seguir reproduzido, dispõe que a definição do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados.

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

I – dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, incluído pela Lei Complementar nº 104/2001, veio elucidar eventuais dúvidas sobre a questão:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

(...)Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

A exposição de motivos que acompanhou o Projeto que resultou na Lei Complementar nº104/2001 assim justifica a criação desta norma antielisiva:

"A inclusão do parágrafo único ao art. 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário adotados com abuso de forma ou de direito".

Questão bastante debatida, tanto na doutrina como na jurisprudência, é a distinção entre a economia fiscal legítima, conhecida como elisão fiscal, e a redução ilegal da carga tributária, denominada evasão fiscal. Enquanto a primeira caminha pelas oportunidades dadas pela lei de modo que o contribuinte possa optar pela via que lhe proporcione melhor resultado fiscal, a segunda utiliza-se de caminhos à margem da lei de forma a ocultar do Fisco a ocorrência do fato gerador.

Na doutrina brasileira a elisão é definida como uma conduta lícita do contribuinte, antes da ocorrência do fato gerador, sem envolver nenhuma prática simulatória, com o escopo de obter uma carga tributária menor, legalmente aceita.

Quando se afirma que a simulação para fins tributários fundamenta-se em práticas ilegais não significa que os atos em si examinados separadamente sejam, necessariamente, todos ilegais e não previstos em lei. Para caracterizar a simulação basta que o procedimento adotado, mesmo que formado pelo conjunto de atos legais, se desvie das normas tributárias. Com muita propriedade Marco Aurélio Grecco (Planejamento Tributário, Dialética, São Paulo, 2011, p.283) trata do tema:

"Outra forma que aparece nos debates sobre planejamento tributário é o abuso de formas jurídicas.

Quando se fala em abuso de formas, vários doutrinadores afirmam que não é só o negócio simulado que está vedado; também a utilização abusiva pelo contribuinte das formas jurídicas lícitas para obter a redução do imposto poderia ser questionada pelo Fisco e neutralizado seus efeitos.” A simulação, pela sua própria definição, sempre decorre de conduta fraudulenta, já que sempre é resultado de vontade deliberada do contribuinte que, conhecendo a formalidade correta, opta pela via transversa com o único intuito de não recolher o tributo que seria devido.

Assim, identificada a simulação, cabe à autoridade fiscal, com fundamento nos artigos 121, parágrafo único, inciso I, 142 e 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional, identificar o verdadeiro sujeito passivo, revelar o real fato gerador da obrigação tributária e constituir o crédito tributário dela decorrente, anteriormente ocultados pelo manto da simulação, aplicando também a multa qualificada, prevista no artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

Entretanto, a prova da simulação é uma tarefa trabalhosa, em decorrência da própria natureza dos atos simulados, que são praticados justamente para ludibriar, buscando esconder os atos efetivos.

Sobre esse tema, manifesta-se Francisco Ferrara (A simulação nos negócios jurídicos, Campinas: Red Livros, 1999), verbis:

“A simulação como divergência psicológica da intenção dos declarantes, escapa a uma prova directa. Melhor se deduz, se pode arguir, se infere por intuição do ambiente em que surgiu o contrato, das relações entre as partes, do conteúdo do negocio, das circunstâncias que o acompanham. A prova da simulação é uma prova indirecta, de indícios, conjectural (per coniecturas, signa et urgentes suspiciones), e é esta que fere verdadeiramente a simulação, porque a combate no seu próprio terreno.” Dessa forma, dificilmente haverá prova direta da verdadeira motivação que norteou os atos praticados, sendo o conjunto probatório, por excelência, indiciário, indireto, colhido nas circunstâncias do ambiente no qual o ato ou negócio foi produzido.

A comprovação material é passível de ser produzida não apenas a partir de uma prova única, concludente por si só, mas também como resultado de um conjunto de indícios que, isoladamente nada atestam, mas, agrupados, têm o condão de estabelecer a inequivocidade de uma dada situação de fato. Nestes casos, a comprovação é deduzida como consequência lógica destes vários elementos de prova, não se confundindo com as hipóteses de presunção.

Portanto, a prova indirecta, resultante da soma de indícios convergentes, é meio idôneo para referendar exigências tributárias. Em outras palavras, se os fatos relatados pelo fisco forem convergentes, vale dizer, se todos levarem ao mesmo ponto, a prova estará feita.

É certo que a Constituição Federal, em seu art. 170, assegura a todos o livre exercício de atividade econômica independente de autorização de órgãos

públicos, salvo nos casos previstos em lei e, portanto, em regra, não cabe ao Fisco interferir na forma de administração das empresas.

Entretanto, é atribuição do Fisco a busca da realidade jurídica e de seus efeitos tributários e, por isso, tem a Administração Tributária o poder-dever de desconsiderar os negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária e, verificando a ocorrência do real fato gerador da obrigação tributária, lançar o tributo devido.

No caso concreto sob análise, como já demonstrado, o trabalho fiscal está calcado num encadeamento lógico de indícios convergentes que convencem o julgador de que a COMED Corpo Médico Ltda agiu como empresa interposta, contratando profissionais médicos, dentre eles o contribuinte, para prestar serviços a terceiros, tais como órgãos públicos (prefeituras) e outras empresas privadas (hospitais, casas de saúde, planos de saúde). Para tanto, simulou a forma de contratação dos médicos prestadores de serviços como sócios e remunerou-os sob a forma de distribuição de lucros pela participação nos quadros da sociedade.

Reforça tal conclusão o fato de alguns médicos ex-sócios da COMED terem interposto reclamações trabalhistas em face da mencionada sociedade e de suas contratantes (hospitais, santas casas e prefeituras). Como exemplo, transcrevem-se trechos de Acórdão do TRT 15, proferido no processo judicial trabalhista nº 00591-2006-066-15-00-9, tendo como segunda reclamada a COMED, que dão uma idéia da simulação engendrada:

O reclamante, médico, sempre se ativou na atividade-fim da primeira reclamada, em plantões de 12 horas, recebendo remuneração pelas horas laboradas. Para continuar prestando o mesmo trabalho que antes lhe era determinado, entretanto, teve que aderir aos quadros da segunda reclamada, sociedade civil de prestação de serviços médicos, adesão que não gerou qualquer tipo de alteração no contrato antes havido com o hospital tomador de seus serviços, tudo, aliás, como confessado pelo preposto do primeiro reclamado” (grifos nossos)(...)Por outro lado, a fraude da inserção do reclamante no quadro social da segunda reclamada fica patente quando se analisa o depoimento do representante legal de tal entidade, abaixo transcrito: (grifos nossos)“à vista do documento de fl. 146 justificou a diferença do número de cópias do Dr. Márcio José, no fato dele ser fundador e o responsável pela organização da segunda reclamada; que o critério utilizado pelo segundo reclamado para remunerar os plantões era apenas o que considera o número de horas trabalhadas, esclarecendo que normalmente não há distinção do valor da hora pelo fato de ser ela trabalhada de dia ou de noite, muito embora tudo dependa da unidade contratante dos serviços; que a necessidade do médico conveniado registrar sua presença e as horas trabalhadas em um documento de controle de ponto justifica-se não apenas na necessidade de demonstrar que trabalhou para a finalidade de receber o pagamento, como também para viabilizar a cobrança da primeira reclamada pela segunda; que

normalmente os médicos iniciam o trabalho para o segundo reclamado sem vinculação formal com o convênio e posteriormente aderem como cooperados; que o tempo de trabalho inicial para o segundo reclamado sem a adesão é o equivalente aquele necessário para que o médico providencie a documentação que o habilitará como cooperado;...”.

(...)

Havia um proprietário da segunda entidade, portador da maioria esmagadora das cotas sociais (2945 cotas, das 3.000 existentes, conforme fl. 146). Os médicos plantonistas estavam inseridos no quadro social da segunda reclamada com uma cota, exclusivamente, sendo patente que se tratava de mera empresa que, irregularmente, intermediava a prestação dos serviços. De sócio, efetivamente, o reclamante não se tratava; jamais recebeu participação, mas só as horas laboradas nos plantões; só aderiu ao quadro social porque isso lhe foi exigido, para que desse continuidade à prestação dos serviços que já anteriormente desenvolvia e que continuaram a ser executados de idêntica forma, conforme confessado pelo preposto do primeiro reclamado. (grifos nossos) Registre-se que não houve, no caso, a desconsideração da personalidade jurídica da sociedade. A fiscalização não negou a existência da COMED nem, tampouco, adotou qualquer procedimento no sentido de efetivar a desconsideração de sua personalidade jurídica. A dita pessoa jurídica permaneceu com sua personalidade intacta, tendo a autoridade fiscal procedido apenas à desconsideração do negócio jurídico simulado, qual seja, a distribuição de lucros.

Pelo exposto, evidenciado que, por trás da verdade declarada (recebimento de rendimentos isentos, a título de lucros, pelos sócios), existia uma outra verdade, qual seja, a remuneração por serviços prestados de forma individual, com o intuito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária e gerar maiores vantagens fiscais, cabível a desconsideração do suposto negócio jurídico realizado e a exigência do tributo incidente sobre a real operação.

Multa Qualificada O autuado discorda da aplicação da multa qualificada de 150%, tendo em vista seu caráter confiscatório. Requer, alternativamente, que o percentual da multa seja reduzido a 20%.

Impende frisar, antes de mais nada, que o art. 61 da Lei nº 9.430/1996 prevê a aplicação de multa moratória, que é recolhida pelo próprio contribuinte, de forma espontânea, juntamente com o tributo devido e os juros de mora, quando verifica estar em atraso no cumprimento de sua obrigação tributária, constituindo-se em um percentual de 0,33% por dia de atraso, podendo chegar a 20% do tributo não recolhido à época própria.

Todavia, quando o descumprimento da obrigação é verificado pela autoridade fazendária, ensejando o dever de se efetuar o lançamento, a multa imposta é a de ofício prevista no art. 44, da mesma Lei nº 9.430/1996.

Observe-se que, em que pese o caráter sancionatório de ambas as multas, os valores são diferentes porque o legislador não poderia conferir o mesmo tratamento a condutas diversas, vale dizer, sujeitar ao mesmo gravame o contribuinte que espontaneamente recolhe o tributo em atraso e aquele que, fugindo de suas obrigações, somente venha a cumprila depois de ocorrido um procedimento de auditoria fiscal, com o dispêndio de recursos financeiros inerentes ao movimento do aparato do Estado.

Sobre a aplicação da multa prevista nos casos de lançamento de ofício, cabe transcrever o art. 44, da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15/06/2007, que, assim, determina, in verbis:

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;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

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

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 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.

No que tange ao conceito de sonegação, fraude ou conluio, cuja caracterização pressupõe a constatação do dolo, assim dispõem os referidos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64:

Art. 71 – Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

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

Art. 72 – Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária

principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou deferir o seu pagamento.

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

(...)

A fraude fiscal pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, um propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à Fazenda Pública, onde se utilizando subterfúgios escamoteiam a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

O conceito de dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Decreto-lei nº 2.848, de 07 de dezembro de 1940 - Código Penal, que dispõe ser o crime doloso aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo. A doutrina decompõe, ainda, o dolo em dois elementos: o cognitivo, que é o conhecimento do agente do ato ilícito; e o volitivo, que é a vontade de atingir determinado resultado ou em assumir o risco de produzi-lo.

Na aplicação da multa qualificada, a autoridade fiscal deve subsidiar o lançamento com elementos probatórios que mostrem de forma irrefutável a existência destes dois elementos formadores do dolo, elemento subjetivo dos tipos relacionados nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, aos quais o § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430 de 1996 faz remissão. É, pois, esta comprovação nos autos requisito de legalidade para aplicação desta multa qualificada.

A correta identificação do elemento subjetivo, intencional, quando do cometimento do fato típico, é indispensável à configuração tanto da fraude quanto da sonegação e trata-se de elemento que deve restar plenamente comprovado nos autos.

Saliente-se que é irrelevante distinguir se a conduta fraudulenta se configurou em sonegação, fraude ou conluio, bastando apenas que a conduta fraudulenta se enquadre em qualquer um dos tipos infracionais definidos na lei e que no lançamento tenham sido indicadas todas as circunstâncias que possibilitaram a identificação do intuito fraudulento.

No caso que ora se discute, como se viu, restou clara a intenção de ludibriar o Fisco, quando se promoveu a alteração das características essenciais dos honorários profissionais, mascarando-os como se fossem lucros distribuídos. Tal conduta demonstrou o propósito deliberado de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, obtendo como resultado a redução do montante do tributo devido.

Não é razoável supor que o autuado, na qualidade de médico, não tivesse o conhecimento e discernimento necessários para compreender o mecanismo e as consequências tributárias da prática adotada.

Ainda mais, se levarmos em conta as vantagens que a opção pelo pagamento dos serviços por intermédio de pessoa jurídica acarretaria para os sócios, como a possibilidade de uma remuneração mais vantajosa, em face da economia de tributos, contribuições e de outros encargos trabalhistas e previdenciários gerados para os contratantes e também para a COMED.

Assim, não restam dúvidas de que a participação do contribuinte no esquema acima mencionado foi feita de forma consciente, isto é, que o mesmo tinha pleno conhecimento da ilicitude cometida e assumiu o risco de adotá-la, objetivando com tal prática a obtenção de vantagem financeira (aumento da remuneração e redução da carga tributária).

A relevância em termos de valores omitidos e a reiteração da omissão por quatro anos consecutivos evidenciam que não houve por parte do impugnante um mero erro que passou despercebido ou desconhecimento da extensão da ilicitude do fato, ou seja, erro escusável, e demonstram a real intenção do contribuinte em se valer de subterfúgios para fugir à tributação devida.

Como bem afirma a autoridade lançadora, também o conluio restou caracterizado, em face do interesse recíproco da COMED e da pessoa física na economia tributária obtida. O dolo, portanto, restou demonstrado.

Contudo, existe matéria a ser conhecida de ofício. Entendo que a multa qualificada deve ser reduzida ao patamar de 100%.

Isso porque, a Lei nº 14.689/2023 alterou o dispositivo do §1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, que trazia a previsão da multa duplicada. Vejamos a antiga e a nova redação:

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

Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023 § 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:

(...)VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

Como se vê, a nova regra geral da multa de ofício nos casos previsto nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 prevê a majoração ao patamar de 100%, conforme dispõe o inciso IV, §1º, da Lei nº 9.430/96.

Destaca-se que referida lei criou uma hipótese de majoração ao patamar de 150%, prevista no inciso VII, mas apenas nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. Esta hipótese trata-se da instituição de uma nova penalidade, e que deve ser aplicada apenas aos fatos geradores ocorrida após a vigência da lei, haja vista, ainda, a necessidade de motivação pela autoridade fiscal.

Portanto, considerando o disposto no art. 106, II, alínea “c”, do CTN, tem-se por aplicar a retroatividade benigna, devendo-se a multa de ofício qualificada ser reduzida ao patamar de 100%.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por conhecer em parte do Recurso Voluntário não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade e violação a princípios constitucionais, no mérito, dar parcial provimento para reduzir a multa de ofício ao patamar de 100%.

Assinado Digitalmente

André Barros de Moura