



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15956.720121/2016-25
ACÓRDÃO	2002-009.442 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JOÃO GUILHERME DONANZAN REINATO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

CONHECIMENTO. COMPETÊNCIA. CARF. REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS. SÚMULA CARF Nº 28

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

PRELIMINAR. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. DECISÃO JUDICIAL. ART. 62, DECRETO 70.235/72.

O impeditivo previsto no art. 62 do Decreto 70.235/72 somente é aplicável quanto a ordem judicial foi proferida antes da instauração do procedimento fiscal.

PRELIMINAR.NULIDADE DO LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA.

É de se rejeitar a alegação de cerceamento de defesa quando os fatos que ensejaram o lançamento se encontram corretamente descritos e tipificados no Auto de Infração e no Termo de Verificação Fiscal e estão presentes nos autos todos os elementos necessários à elaboração da impugnação, tendo sido oferecida ao litigante, seja durante o curso da ação fiscal, seja na fase de impugnação, ampla oportunidade de se manifestar e de apresentar provas que elidissem a autuação.

PRELIMINAR. ILEGITIMIDADE PASSIVA. RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA PELA RETENÇÃO. SÚMULA CARF Nº 12

Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. RECLASSIFICAÇÃO DE RENDIMENTOS. COMPROVAÇÃO DA NATUREZA TRIBUTÁVEL.

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

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.

JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. SÚMULA CARF Nº 4.

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, deixando de conhecer da insurgência contra a representação fiscal para fins penais e rejeitar as preliminares suscitadas. No mérito, por maioria de votos, reduzir a multa qualificada a 100%, em razão da aplicação do princípio da retroatividade benigna. Vencidos os Conselheiros Carlos Eduardo Ávila Cabral (Relator) e Marcelo Freitas de Souza Costa, os quais deram provimento parcial em maior extensão, no sentido de excluir a qualificação da multa de ofício, reduzindo a penalidade ao patamar básico de 75%. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcelo de Sousa Sáteles, na parte em que foi vencido o Relator.

Assinado Digitalmente

CARLOS EDUARDO ÁVILA CABRAL – Relator

Assinado Digitalmente

MARCELO DE SOUSA SÁTELES – Presidente e Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros André Barros de Moura, Carlos Eduardo Avila Cabral, Carlos Marne Dias Alves (substituto[a] integral), Marcelo Freitas de Souza Costa, Marcelo Valverde Ferreira da Silva (substituto[a] integral), 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 o relatório da decisão ora recorrida:

Em ação fiscal levada a efeito no contribuinte acima qualificado, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 190/203, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, anos-calendário de 2011, 2012, 2013 e 2014, por meio do qual foi apurado crédito tributário nº montante de R\$ 418.647,57 (quatrocentos e dezoito mil, seiscentos e quarenta e sete reais e cinquenta e sete centavos), sendo R\$ 150.247,36 referentes ao imposto, R\$ 225.371,02, à multa proporcional, e R\$ 43.029,19, aos juros de mora (calculados até 08/2016).

Conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 191/192), foram apuradas as seguintes infrações:

1. Omissão de Rendimentos do Trabalho sem Vínculo Empregatício Recebidos de Pessoas Jurídicas
2. 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. 02/11 e 178/188.

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 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 e 2014, a título de lucros distribuídos, nos respectivos montantes de R\$ 83.541,19, R\$ 211.014,58 e R\$148.811,56, foram reclassificados como rendimentos tributáveis.

Em relação aos anos-calendário de 2011 e 2012, o cotejo entre os dados consignados na contabilidade da COMED e as DIRPFs apresentadas pelo sujeito passivo revelou que, no ano-calendário de 2011, o contribuinte deixou de declarar a totalidade do rendimento recebido (R\$ 2.575,00) e que, no ano-calendário de 2012, apenas parte do valor percebido foi informado a título de lucros distribuídos (R\$ 83.541,19), tendo sido omitida a importância de R\$ 105.654,00 (=R\$ 188.654,00 – R\$ 83.541,19).

Intimado a se manifestar, o interessado reconheceu ter omitido os valores apontados pela fiscalização, motivo pelo qual os mesmos foram considerados rendimentos omitidos de pessoas jurídicas sem vínculo empregatício.

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 15956.720122/2016-70), 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 05/08/2016 (fls. 213), o interessado apresentou, em 29/08/2016, a impugnação de fls. 216/229, por meio da qual alega, em síntese, o que segue:

1. não houve a identificação correta do contribuinte por parte do auditor fiscal responsável pelo lançamento, que deveria ter sido enquadrado no código 0561 como trabalhador assalariado no país e não como prestador de serviço sem vínculo empregatício nº código 0588;
2. existe uma reclamação trabalhista que versa sobre os mesmos fatos aqui discutidos e, face à possibilidade de interferência da decisão final prolatada nessa ação na apuração dos fatos pela Receita Federal, o Juiz do Trabalho responsável determinou que fosse oficiada à RFB sobre a existência dessa lide;
3. tal decisão foi juntada aos autos, mas foi ignorada pela fiscalização;
4. o lançamento deve identificar corretamente a hipótese de incidência do tributo, até mesmo para que o contribuinte possa exercer seu direito de defesa de forma plena;

5. “o art. 142 do CTN dá à expressão crédito tributário um sentido que pressupõe liquidez e certeza, mediante uma formalização que implica dizer verificação de que o fato gerador ocorreu, seguida da correta identificação do sujeito passivo, com o cálculo do montante devido.”;

6. se a RFB prevê classificações diversas para o empregado e autônomo, respectivamente códigos 0561 e 0588, é porque existem implicações diversas decorrentes da correta identificação desse contribuinte, que deveria ocorrer previamente ao lançamento;

7. assim, em razão da ausência de correta delimitação da hipótese de incidência do tributo, bem como da correta identificação do contribuinte (0561 ou 0588), providências que deveriam ter sido adotadas antes do lançamento para viabilizar o adequado exercício do direito de defesa, há que ser anulado o lançamento e restabelecido o procedimento investigativo até que se delimite a existência ou não de vínculo de emprego que já se encontra sub judice;

8. foi intimado do procedimento fiscal pela Receita Federal no final de junho e em julho já foi autuado no valor de R\$ 418.647,57, que é superior ao que recebeu pelos anos de trabalho prestados à COMED;

9. a Receita Federal foi omissa durante mais de uma década em que a COMED presta serviços, assim como dezenas de prefeituras tomadoras dos serviços, os contadores responsáveis, o Ministério Público, a Polícia Federal, sendo injusto que toda essa carga de ilegalidades comissivas e omissivas seja despejada nos ombros de um trabalhador, que toma ciência dos fatos e, em menos de dois meses, recebe uma cobrança de quase meio milhão, sob o argumento legalista da inoponibilidade ao fisco destas questões;

10. assim que notificado de que o método usado pela COMED era ilegal, o contribuinte buscou apoio técnico e propôs demanda trabalhista, optando por fazer o que era certo, mesmo ciente do corporativismo existente entre essas grandes empresas médicas, que poderá resultar em seu desemprego ou até na necessidade de mudança de cidade;

11. diante da reclamação trabalhista proposta com fortes provas da existência de vínculo de emprego, o enquadramento realizado (rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício) não é correto, pois deveria ser rendimentos do trabalho assalariado;

12. os valores recebidos pelo contribuinte e declarados como receita não tributável, em decorrência dos informes de rendimentos que lhe eram entregues anualmente pela COMED, foram requalificadas como receitas tributáveis em razão da empresa ter realizado uma verdadeira fraude fiscal que funciona há mais de uma década;

13. ao propor a reclamação trabalhista, o contribuinte acaba por concordar com a RFB no tocante ao reenquadramento da receita declarada como não tributável para que se torne tributável;

14. todavia, considerando que o RIR – Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, prevê expressamente que compete à fonte pagadora reter o imposto de renda de seus empregados (art. 717), a COMED é que deve responder como primeira responsável pelo imposto cobrado, por não ter cumprido sua obrigação legal e regulamentar;

15. caso a COMED não recolha os valores à RFB, aí, sim, surgirá a responsabilidade subsidiária do trabalhador, sob pena de se cobrar novamente o imposto que deveria ter sido retido pela COMED e repassado aos cofres da RFB (bis in idem);

16. a relação de emprego desloca a obrigação pelo repasse do imposto de renda retido do trabalhador para o empregador, sendo que aquele fica responsável apenas pela diferença entre o total devido e o valor já retido pelo empregador;

17. somente depois da decisão judicial na reclamação trabalhista já proposta é que se conseguirá apurar qual a parcela do valor do imposto deve ser imputada a cada um dos responsáveis pelo seu recolhimento (empregador e empregado), sendo impossível se delimitar por ora o valor devido pelo contribuinte à RFB;

18. “a competência da Justiça do Trabalho para apreciar e julgar as questões que envolvam os tributos incidentes sobre a remuneração do emprego justifica-se na própria legislação tributária que determina a incidência do imposto de renda no momento da disponibilidade da remuneração mensalmente ou quando do cumprimento da decisão trabalhista (art. 43, CTN, art.

7º, Lei nº 7.713, art. 46, Lei nº 8.541) e porque constitucionalmente compete à Justiça Especializada decidir litígios em face da relação de trabalho (art. 114), sendo que a retenção do imposto pelo empregador, na qualidade de fonte pagadora, não diz respeito apenas à matéria tributária, mas também à realização de descontos legais incidentes sobre a remuneração do trabalhador (art. 462, CLT, princípio da intangibilidade salarial) e, por último, as controvérsias sobre a retenção do imposto, no curso do processo de execução, são incidentes a serem solucionados pelo juiz do trabalho.”;

19. a RFB não sofrerá qualquer prejuízo em esperar o desfecho da reclamação trabalhista pois os valores já estão apurados, bastando a definição de quem será o responsável pelo seu pagamento, já que a lei impõe responsabilidades diversas para o prestador de serviço autônomo e o empregado;

20. não foram preenchidos todos os requisitos para o lançamento e, por isso, pugna-se por sua anulação, suspendendo-se o procedimento até que se apure a existência ou não da relação de emprego;

21. caso não seja anulado o lançamento, a multa aplicada ao contribuinte é indevida, pois não se demonstrou a sua má fé;

22. para que haja a incidência da multa de ofício é necessária a comprovação do dolo do sujeito passivo, não tendo sido provado o dolo do contribuinte simplesmente por que ele nunca existiu;

23. a Súmula CARF nº 73 disciplina que o erro no preenchimento da declaração de ajuste do imposto de renda causado por informações erradas prestadas pela fonte pagadora não autoriza o lançamento da multa de ofício;

24. o contribuinte já apresentou os informes de rendimentos fornecidos pela empresa e os e-mails trocados à época que comprovam que tais informes eram simplesmente encaminhados ao seu contador, não havendo dúvidas de que o erro nº preenchimento de sua declaração decorreu de informações erradas prestadas pela fonte pagadora, razão pela qual requer a aplicação da súmula e a exclusão da multa de ofício aplicada;

25. caso não decida pela exclusão da multa de ofício, importante que se aplique a súmula vinculante CARF nº 25, segundo a qual a presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício;

26. também prova a boa-fé do contribuinte a propositura da reclamação trabalhista em que se denuncia mais uma fraude cometida pela COMED, desta vez quanto às relações de trabalho;

27. diante desse cenário fático, a multa de ofício deve ser afastada por completo e, caso assim não se entenda, que seja afastada sua qualificação nos termos já sumulados pelo CARF;

28. não houve mora do contribuinte mas, sim, da empregadora COMED, e, por isso, não há como incidir juros de mora em desfavor do contribuinte;

29. no caso de ser declarado o vínculo de emprego, os juros de mora devem ser carregados exclusivamente à fonte pagadora e, por isso, pleiteia a exclusão dos juros moratórios;

30. caso assim não entenda o julgador, os juros de mora devem ser revistos para que não incidam sobre o valor que venha a ser reduzido em função da exclusão ou redução da multa de ofício aplicada;

31. requer o arquivamento do processo administrativo de representação fiscal para fins penais até que todos os fatos fiquem suficientemente demonstrados, sobretudo no bojo da reclamação trabalhista já proposta, que, certamente, consagrará a posição de vítima do contribuinte, evitando-lhe maiores prejuízos;

32. por fim, há que se enfatizar que o contribuinte sempre se pautou pela legalidade e dedica-se exaustivamente à medicina, tratando-se de contribuinte tecnicamente hipossuficiente, que simplesmente confiou nas instâncias fiscalizatórias e nas autoridades locais, que permitiram que a COMED se tornasse a maior empresa de terceirização de serviços médicos da região, e se viu vítima de verdadeira fraude trabalhista;

33. requer que todas as intimações sejam dirigidas ao procurador subscritor.

A DRJ, ao apreciar a impugnação ofertada pelo sujeito passivo, decidiu por julgar improcedente e manter integralmente o crédito tributário. Eis a decisão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

NULIDADE DO LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA.

É de se rejeitar a alegação de cerceamento de defesa quando os fatos que ensejaram o lançamento se encontram corretamente descritos e tipificados no Auto de Infração e no Termo de Verificação Fiscal e estão presentes nos autos todos os elementos necessários à elaboração da impugnação, tendo sido oferecida ao litigante, seja durante o curso da ação fiscal, seja na fase de impugnação, ampla oportunidade de se manifestar e de apresentar provas que elidissem a autuação.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS.

Não compete à Delegacia da Receita Federal de Julgamento apreciar a regularidade e o cabimento de representação para fins penais formalizada ao final do procedimento de fiscalização.

ILEGITIMIDADE PASSIVA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

Quando a legislação tributária impõe à fonte pagadora a obrigação de reter e recolher o imposto no momento do recebimento do rendimento(antecipação), não modifica o sujeito passivo da obrigação tributária apurada na Declaração de Ajuste, que continua sendo a pessoa que adquiriu a disponibilidade jurídica ou econômica da renda ou dos proventos tributáveis.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. RECLASSIFICAÇÃO DE RENDIMENTOS. COMPROVAÇÃO DA NATUREZA TRIBUTÁVEL.

Comprovado que os valores pagos a centenas de profissionais médicos, entre eles o contribuinte, sob a forma de distribuição de lucros pela participação nos quadros de pessoa jurídica, constituíram-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 DE OFÍCIO.

É cabível, por disposição literal de lei, a incidência de multa de ofício sobre o valor do imposto apurado em procedimento de ofício, que deverá ser exigida juntamente com o imposto não pago espontaneamente pelo contribuinte, independentemente do motivo determinante da falta. No caso em exame, tendo sido comprovado o intento doloso do contribuinte de reduzir indevidamente sua

base de cálculo, a fim de se eximir do imposto devido, cabível é a aplicação da multa qualificada.

JUROS DE MORA.

Os débitos, decorrentes de tributos, não pagos nos prazos previstos pela legislação específica, são acrescidos de juros equivalentes à taxa referencial SELIC, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês do pagamento, não havendo previsão legal para que seja afastada a sua incidência.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de primeira instância em 07/04/2017, o sujeito passivo interpôs, em 18/04/2017 Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando os mesmo fundamento da impugnação.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **CARLOS EDUARDO ÁVILA CABRAL**, Relator

ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72.

No entanto o conhecimento deve ser parcial. Dentre as matérias sustentadas no recurso, o sujeito passivo se insurge contra a Representação Fiscal para Fins Penais.

Tal matéria, considerando o verbete da Súmula CARF nº 28, não está dentre as competências do CARF. Colha-se:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Considerando o efeito vinculante, deixo de conhecer mencionada alegação.

PRELIMINAR – SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE PELA JUSTIÇA DO TRABALHO.

Aduz o recorrente que a decisão recorrida deve ser anulada, uma vez que não observou o comando judicial proferido pela Justiça do Trabalho, ferindo, por consequência, o art. 62 do Decreto nº 70.235/72.

A ordem judicial proferida, determinativa da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, pela Justiça do Trabalho, foi exarada em demanda promovida pelo sujeito passivo em face de 3 pessoas jurídicas. Não consta do polo passivo a União Federal.

Diz a decisão o seguinte:

Considerando que há discussão na presente ação trabalhista acerca da existência de vínculo empregatício e que o reconhecimento de tal vínculo pode afastar a incidência da responsabilização em apreço, considero presente o *fumus boni iuris* e o *periculum in mora* (caracterizado pela cobrança imediata por parte da Receita Federal do imposto incidente sobre os rendimentos tributáveis decorrentes de trabalho assalariado sem vínculo empregatício - vide documento de fl. 1144 do pdf geral), pelo que resta suspensa a exigibilidade do crédito tributário em discussão, até decisão final a ser prolatada nesta ação.

Estabelece o art. 62, do Decreto nº 70.235/72 o seguinte:

Art. 62. Durante a vigência de medida judicial que determinar a suspensão da cobrança, do tributo não será instaurado procedimento fiscal contra o sujeito passivo favorecido pela decisão, relativamente, à matéria sobre que versar a ordem de suspensão.

O PAF decorreu de procedimento fiscal instaurado em 20/06/2016 (fl. 2), tendo sido notificado o contribuinte em 22/06/2016 (fl. 94). Por sua vez a demanda trabalhista foi promovida em 10/07/2016 e a decisão referida foi proferida em 22/03/2017.

Confrontando tais informações com o texto legal acima transcrito, verifica-se que não se enquadra na hipótese fática ali definidas. Basta ver que o procedimento foi instaurado e o contribuinte notificado antes da propositura da demanda trabalhista.

Ademais, como detalhado acima, cuida-se de demanda trabalhista promovida contra 3 pessoas jurídicas, não estando dentre as demandadas a União Federal, o que também afasta a incidência da norma.

Outro ponto que merece destaque é quanto a suspensão da exigibilidade. A liminar deferida é justamente no sentido de suspender a exigibilidade do imposto. Considerando que o contribuinte impugnou o lançamento, de acordo com o CTN, art. 151, inciso III, o tributo encontra-se com sua exigibilidade suspensa por tal motivo.

Desta feita, o prosseguimento do PAF não afeta a decisão judicial trazida aos autos pelo recorrente. De se rejeitar a presente preliminar.

PRELIMINAR – VÍCIO INSANÁVEL DO LANÇAMENTO QUANTO À HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA.

Alega o recorrente que o lançamento é nulo por não ter sido corretamente delimitada a hipótese de incidência.

Verificado que os argumentos apresentados no recurso voluntário são, em essência, iguais aos argumentos aduzidos na impugnação, bem como que a decisão recorrida não merece

reparos neste ponto, com fundamento no art. 114, § 12, inciso I do RICARF, declaro minha concordância com os fundamentos da decisão recorrida, especialmente os pontos que a seguir destaco.

Afirma o impugnante que não foi efetuada a correta delimitação da hipótese de incidência do tributo, vez que os rendimentos recebidos decorrem do trabalho assalariado e não do trabalho sem vínculo empregatício, nem a correta identificação do contribuinte, providências que deveriam ter sido adotadas antes do lançamento. Assim, entende que restou prejudicado o adequado exercício de seu direito de defesa, devendo, por esse motivo, ser anulado o lançamento.

(...)

O auto de infração ora impugnado e o termo de verificação fiscal que o acompanha atendem a todas as prescrições do art. 10 do Decreto nº 70.235/72, posto que identifica por nome e CPF o autuado, foi lavrado na DRF Ribeirão Preto/SP, às 10 horas e 45 minutos do dia 03 de agosto de 2016 e descreve adequadamente os fatos que deram suporte ao lançamento, mencionando os procedimentos realizados durante o curso da ação fiscal e as irregularidades apuradas.

Além disso, verifica-se que foram apontadas as disposições legais infringidas e determinada a exigência com a respectiva intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo legal, contendo também a assinatura e matrícula do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB) autuante.

Não obstante, ainda que omissões dessa natureza tivessem ocorrido, elas não seriam suficientes para eivar de nulidade o Auto de Infração em comento.

(...)

Como já mencionado anteriormente, o auto de infração foi lavrado por AFRFB, servidor competente para efetuar o lançamento, perfeitamente identificado pelo nome, matrícula e assinatura em todos os atos emitidos pelo mesmo, no decorrer do procedimento fiscal, conforme designação pelo Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização nº 08.1.09.00.2016.00365.

Com respeito à alegada violação ao direito de defesa em razão da falta de delimitação da hipótese de incidência do tributo e de identificação adequada do contribuinte do imposto, não assiste razão ao impugnante.

Apesar dos questionamentos do interessado, verifica-se que o lançamento em análise descreveu e demonstrou com clareza e precisão as irregularidades apuradas e o fato gerador do imposto de renda da pessoa física, tendo havido a perfeita adequação dos fatos descritos à hipótese de incidência capitulada pelo Fisco.

Acrescente-se que em nenhum momento o sujeito passivo nega o recebimento dos rendimentos. Tendo auferido rendimentos, sujeitos a tributação, devem os mesmos serem considerados na apuração.

Também de se ressaltar que o suposto vício, caso constatado, não gera qualquer prejuízo para a defesa do sujeito passivo.

Com isso, a presente preliminar também deve ser rejeitada.

PRELIMINAR - ILEGITIMIDADE PASSIVA.

Assevera o sujeito passivo que a responsabilidade pelo pagamento do imposto de renda seria da empresa empregadora, uma vez que na qualidade de empregador teria a obrigação de retenção e pagamento da exação fiscal. Sendo, desta feita, ilegítimo para figurar como responsável pelo tributo e, conseqüentemente, como polo passivo do PAF.

Quanto a tal argumento, o CARF possui entendimento sumulado no seguinte sentido:

Súmula CARF nº 12

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 2006

Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Da simples leitura do verbete vinculativo acima, verifica-se que não assiste razão ao recorrente e que a decisão recorrida deve prevalecer.

Ressalta a súmula que mesmo tendo a obrigação a fonte pagadora de reter o imposto e repassar aos cofres públicos de forma antecipada, o real sujeito passivo da relação jurídico tributária é o beneficiário dos rendimentos, no caso o recorrente.

Tal entendimento é plenamente alinhado com o que estabelece a legislação aplicável. Veja o que diz:

Código Tributário Nacional

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

(...)

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

A atribuição de responsabilidade à fonte pagadora pela retenção e pagamento é meramente uma técnica para antecipação do pagamento do imposto. Não havendo a retenção, a

obrigação tributária recai na pessoa do contribuinte, pessoa definida na conformidade da legislação acima.

No caso em apreço, inegável que o contribuinte do imposto de renda, pessoa com relação direta e pessoal com o fato gerador, titular da disponibilidade econômica e jurídica da renda, é o sujeito passivo.

Sem reparos a decisão recorrida. Rejeito a presente preliminar.

MÉRITO

SIMULAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO.

Neste ponto, entendendo que o recorrente, em sua peça recursal, não apresenta inovação, renovando os mesmos argumentos postos na impugnação, com fundamento no RICARF (art. 114, § 12, inciso I) adoto as razões de decidir lá proferidas, uma vez que não merecem reparos.

Após transcrever legislação e doutrinas abalizadas sobre negócio jurídico e simulação, a decisão recorrida segue em sua fundamentação:

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.

(...)

É, pois, 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 evidenciam a inexistência de fato de um vínculo social entre a COMED e os médicos associados.

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.

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.

O esquema engendrado se mostrou igualmente vantajoso para os contratantes (prefeituras, hospitais, casas de saúde, planos de saúde), para a cedente (COMED) e para os sócios (médicos).

Os contratantes 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 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, por outro lado, recebiam a remuneração como rendimento isento (lucro) e se eximiam de pagar o imposto de renda da pessoa física incidente sobre os rendimentos recebidos.

(...)

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.

Ressalte-se que a propositura de demanda trabalhista em face da mencionada empresa, buscando o reconhecimento do vínculo trabalhista ao descaracterizar a relação societária, apenas corrobora a simulação perpetrada e com finalidade de afastar a correta tributação.

Assim, também na merecedora de reparos a decisão recorrida neste ponto.

MULTA DE OFÍCIO E QUALIFICADORA

O recorrente pleiteia a retirada da multa qualificada como pedido subsidiário, sob o argumento de que não houve o preenchimento dos requisitos legais autorizadores e que a fiscalização não teria indicado qual dos dispositivos da Lei nº 4.502/76 (art. 71, 72 ou 73), teria incorrido.

Em processos administrativos fiscais, a sonegação, fraude ou conluio estão previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, in verbis:

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 de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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

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

Que todos os dispositivos acima transcritos, e utilizados pela fiscalização para qualificar a multa, pressupõem a caracterização de uma conduta dolosa, ou seja, aquela em que o agente age de forma consciente e intencional no sentido de praticar a sonegação ou fraude.

Analizando o relatório, entendo que não restou demonstrado em relação ao sujeito passivo as condutas por ele perpetradas com dolo.

Veja que a construção do relatório é no sentido de apontar que a prática intencional partiu da empresa COMED – CORPO MÉDICO LTDA, apenas apontando que o sujeito passivo teria agido em conluio, sem apresentar ações de sua parte.

Ademais, um dos pontos que a fiscalização se utilizou para o reenquadramento dos rendimentos foi o fato dos sócios terem outorgado plenos poderes ao sócio majoritário para administrar a sociedade. Assim a forma de condução da empresa e os atos praticados, em especial para o caso a forma de pagamento pela prestação dos serviços médicos aos associados, não foram realizados pelo sujeito passivo.

Outro ponto que merece consideração é o de que a sociedade, nos autos do PAF nº 15956.720037/2014-40, acima apontado, não teve contra si lançada a multa qualificada como se pode observar da ementa da decisão proferida naquele caso. Colha-se:

MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL. REDUÇÃO. CRITÉRIO DE EQUIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

O patamar mínimo da multa de ofício é fixo e definido objetivamente pela lei, no percentual de 75%, não dando margem a considerações sobre a graduação da penalidade, o que impossibilita o julgador administrativo reduzi-la como medida de equidade.

(Acórdão nº 2401-005.668 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária)

Registre-se que o atual procedimento teve como ponto de partida a fiscalização realizada na empresa. Assim, resta incongruente, ao meu sentir, aplicar a qualificadora da multa contra o recorrente por praticar de atos em conluio com a sociedade, quando contra esta não houve a aplicação da mesma qualificadora.

Veja que os atos praticados pela sociedade, seja na forma de pagamento de seus sócios, seja na forma da condução fiscal, não tiveram seus atos tidos como autorizativos da aplicação da multa qualificadora.

Assim, não estando caracterizado naquele procedimento a qualificadora da multa, entendo que no caso restou afastado o elemento subjetivo dolo.

Com isso, por tais razões, entendo que a multa aplicada deve ser desqualificada.

JUROS DE MORA

Pleiteia o recorrente a exclusão ou redução dos juros.

Quanto à incidência de juros, a matéria encontra-se pacificada de acordo com a súmula CARF nº 04:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. Mencionado entendimento sumulado é de observância obrigatória face seu caráter vinculativo.

Desta forma, correta a incidência dos juros na forma que apurada pela fiscalização.

Por fim, já quanto ao pleito de intimação dos patronos, o CARF possui entendimento sumulado no sentido da impossibilidade de realização de intimações dirigidas a causídicos.

Súmula CARF nº 110

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Com isso, considerando o caráter vinculativo, o pedido de intimação dos advogados deve ser recusado.

CONCLUSÃO.

Por todo o exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, deixando de conhecer da insurgência contra a representação fiscal para fins penais, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar parcial provimento no sentido de excluir a qualificação da multa de ofício, reduzindo a penalidade ao patamar básico de 75%.

Assinado Digitalmente
CARLOS EDUARDO ÁVILA CABRAL

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Marcelo de Sousa Sáteles, redator designado

Em que pese o bem fundamentado voto, peço vênia ao i.Relator para apresentar divergência, em ponto específico do Voto, posto que vislumbro evidências que me inclinam a entendimento favorável à manutenção da qualificação da multa de ofício, conforme passo a demonstrar.

Em sede recurso voluntário, alega o Recorrente que não está demonstrado nos autos que tenha agido com dolo, pois a simples propositura da ação trabalhista demonstra a boa-fé do contribuinte, que acaba por concordar com a RFB no tocante a incidência do imposto de renda. Todavia, discorda da forma como está sendo conduzido o procedimento de cobrança e com relação ao responsável tributário principal pelo pagamento (empregador).

Em processos administrativos fiscais, a sonegação, fraude ou conluio estão previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, *in verbis*:

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 de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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

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

Relativamente à qualificação da multa, decidiu-se no acórdão recorrido, que diferentemente do que defendido pelo então impugnante, os fatos narrados pela autoridade fiscal lançadora demonstraram a prática intencional e reiterada da contratação de profissionais médicos como sócios pela pessoa jurídica COMED, que os remunerou na forma de "distribuição de lucros", sendo que este fato não passou de simulação visando sonegar tributos, sendo que de forma

consciente e deliberada pelos partícipes envolvidos, a COMED e os profissionais médicos, incluindo o autuado, que agiram em conluio para a consecução de seus objetivos. O dolo, portanto, restou demonstrado, vejamos, *in verbis*:

(...)

No que tange à natureza tributária dos rendimentos, as evidências coletadas pela fiscalização mostram que, ao invés de refletirem a apuração e distribuição de lucro pela sociedade, os montantes recebidos pelo autuado correspondiam a mera remuneração por serviços médicos prestados (plantões) e que a denominação “lucro” não passou de uma farsa montada para burlar o Fisco.

A alta a rotatividade dos médicos contratados no período de cinco anos (970 ingressos e 753 saídas), 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 e no rumo da sociedade revelam a fragilidade do elo societário entre a COMED e os médicos 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.

A partir da contabilidade da COMED, a fiscalização constatou que “os lucros” eram pagos aos “sócios” sem a demonstração de que a empresa os obteve no período e antes mesmo do efetivo ingresso dos 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.”.

Verificou-se também que tais pagamentos eram efetuados muitas vezes dentro do mesmo mês e, por vezes, em um mesmo dia, além de serem 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.

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 13ª alteração do contrato social da COMED (fls. 75) previu que a distribuição do lucro da sociedade não teria

correlação com a participação social ou o capital empregado pelos sócios, mas seria proporcional à contribuição de cada sócio na obtenção da receita da sociedade.

A par disso, a Cláusula Treze 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.

Todavia, a planilha de fls. 84/90 demonstra que os supostos lucros foram distribuídos ao impugnante várias vezes dentro do mesmo mês e, até, do mesmo dia, não havendo registro de que tais distribuições tenham sido suportadas em 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.

Assim, reputa-se comprovada a natureza tributável dos rendimentos recebidos da COMED pelo 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 declaratório 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;

II – 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 nº 104/2001 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 negócio, das circunstâncias que o acompanham. A prova da simulação é uma prova indirecta, de indícios, conjectural (per coniecturas, signa et urgentes

suspeciones), 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 indireta, 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, pois, 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 evidenciam a inexistência de fato de um vínculo social entre a COMED e os médicos associados.**

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.

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.

O esquema engendrado se mostrou igualmente vantajoso para os contratantes (prefeituras, hospitais, casas de saúde, planos de saúde), para a cedente (COMED) e para os sócios (médicos).

Os contratantes 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 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, por outro lado, recebiam a remuneração como rendimento isento (lucro) e se eximiam de pagar o imposto de renda da pessoa física incidente sobre os rendimentos recebidos.

Reforça tais conclusões 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**” (destaques da transcrição)

(...)

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: (destaques da transcrição)

“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.** (destaques da transcrição)

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 de Ofício

(...)

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.”

Como se percebe, uma vez instaurado o procedimento de ofício e constatada infração à legislação tributária, a multa de ofício com percentual de 75% é obrigatória, incidindo na cobrança de imposto suplementar, por falta de declaração ou declaração inexata, independentemente da gravidade da infração, má-fé ou intenção do contribuinte.

A mera inadimplência verificada em procedimento de ofício é supedâneo à sua exigência, não podendo a autoridade lançadora furtar-se à sua aplicação, pois sua atividade é plenamente vinculada, sob pena de responsabilidade funcional (art. 3º e parágrafo único do artigo 142 do CTN).

Por seu turno, dentro da concepção de que as penalidades devem guardar uma proporcionalidade em relação à reprovabilidade da conduta que se pretende coibir, a multa de ofício será de 150% do tributo não recolhido quando o sujeito passivo pratica atos fraudulentos para burlar a legislação tributária, conforme prevê o § 1º do art. 44 da mencionada lei.

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 de 150%, 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 da 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.

Na impugnação apresentada, o contribuinte pretende se eximir da sua responsabilidade no esquema engendrado pela COMED, alegando hipossuficiência frente a esta pessoa jurídica. Não pode prosperar tal intento.

Como se viu anteriormente, o próprio sujeito passivo admitiu que o vínculo que o ligava à COMED era laboral e não societário, fato que o levou, inclusive, a ingressar na justiça trabalhista para ver reconhecidos os seus direitos de empregado.

Ciente da natureza salarial e, portanto, tributável dos rendimentos recebidos ao longo de quatro anos consecutivos, o contribuinte optou por não oferecê-los à tributação nas correspondentes declarações de ajuste anual, informando-os como rendimentos isentos e não tributáveis, a título de distribuição de lucros.

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.

Frise-se, por fim, que não se pode dar guarida à pretensão de aplicar ao caso em tela as Súmulas nº 25 e 73 do CARF abaixo reproduzidas.

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Súmula CARF nº 73: Erro no preenchimento da declaração de ajuste do imposto de renda, causado por informações erradas, prestadas pela fonte pagadora, não autoriza o lançamento de multa de ofício.

Não tratam os presentes autos de simples erro no preenchimento da declaração do imposto de renda, causado por informações equivocadas prestadas pelas fontes pagadoras nem de omissão de rendimentos apurada por presunção legal.

Como já discorrido, a fiscalização apurou que o contribuinte utilizou-se de simulação para obter uma tributação mais benéfica, a qual, todavia, não se confunde com simples elisão fiscal. O procedimento foi adotado conjuntamente pelo contribuinte, na qualidade de sócio, e pela pessoa jurídica COMED.

Portanto, as Súmulas invocadas não se aplicam ao caso concreto.

Destarte, estando prevista pela legislação de regência e, tendo sido apurados todos os pressupostos para sua aplicação, encontra-se plenamente justificada a aplicação da multa qualificada de 150%.

(negritou-se)

Nesse sentido, entendo que a tentativa de se caracterizar como beneficiário de lucros, quando na realidade os rendimentos àquela atribuídos pertenciam à pessoa física, que deveria tê-los oferecido à tributação no ajuste anual, visou a impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador pela autoridade fiscal, o que se amolda à figura da sonegação do art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964. O ato de contratação de profissionais médicos como sócios pela pessoa jurídica COMED, de forma a aparentar inexistente o fato gerador do imposto de renda da pessoa física, objetivando modificar suas características essenciais, a fim de evitar o pagamento de imposto devido, caracteriza-se como fraude, na acepção do art. 72 do dispositivo legal; e a participação da pessoa jurídica juntamente com o contribuinte nesses procedimentos evidenciam a presença do conluio, como prevê o art. 73 da lei. Assim, presentes os seus pressupostos legais, deve ser mantida a multa qualificada aplicada.

Finalmente, ainda no que concerne à multa qualificada, há que se aplicar a redução da penalidade de 150% para 100%, tendo em vista a inclusão do inc. VI ao § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 14.689, de 2023.

O referido dispositivo legal promoveu a alteração do percentual da multa qualificada (redução de 150% para 100%), trata-se assim, de aplicação do princípio da retroatividade benéfica, insculpido no art. 106, inc. II, do CTN.

Conclusão

Nesses termos, voto por dar provimento parcial ao recurso, para reduzir a multa qualificada a 100%, em razão da aplicação do princípio da retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Marcelo de Sousa Sáteles