



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15956.720133/2017-31
ACÓRDÃO	2402-013.410 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PAULO HENRIQUE SCHOLTEN
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2012, 2013, 2014, 2015

NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL.

Não há de se falar em nulidade quando o lançamento atende aos preceitos legais e não restaram violados quaisquer incisos do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72..

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, constituíram-se, na verdade, em remuneração por serviços prestados, cuja natureza é tributável, correta é a reclassificação desses rendimentos promovida pela fiscalização.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Devem ser tributados os rendimentos obtidos pelo contribuinte a título de distribuição de lucros, que não foram informados em sua DIRPF oportunamente, porquanto possuem a mesma natureza dos demais rendimentos recebidos a esse título, que foram desclassificados como isentos e caracterizados como tributáveis.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SIMULAÇÃO.

A prática de simulação, caracterizada pela utilização de interposta pessoa para dissimular o recebimento de rendimentos pelo sujeito passivo, enseja a qualificação da multa de ofício, ao teor do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, c/c arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

RETROATIVIDADE BENIGNA. ART. 106, II, C DO CTN. REDUÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA PARA 100%.

O instituto da retroatividade benigna permite a aplicação de lei a fato gerador de penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária ocorrido antes da sua vigência, desde que mais benéfica ao contribuinte e o correspondente crédito ainda não esteja definitivamente constituído, exatamente como diz o CTN, art. 106, inciso II, alínea “c.

A Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, deu nova conformação ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, refletindo diretamente na penalidade apurada por meio do correspondente procedimento fiscal. Com efeito, a multa de ofício qualificada teve seu percentual reduzido de 150%(cento e cinquenta por cento) para 100% (cem por cento).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade votos, conhecer do recurso voluntário interposto e rejeitar as preliminares suscitadas para, no mérito, dar-lhe parcial provimento limitando a multa qualificada ao patamar de 100%.

Assinado Digitalmente

João Ricardo Fahrion Nüske – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Alexandre Correa Lisboa, Gregorio Rechmann Junior, Joao Ricardo Fahrion Nuske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Marcus Gaudenzi de Faria, Rodrigo Duarte Firmino (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto nos autos do processo nº 15956.720133/2017-31, em face do acórdão nº 07-40.971, na qual se entendeu por julgar improcedente a impugnação.

O lançamento refere-se a omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica sem vínculo empregatício, bem como classificação indevida de rendimentos em DIRPF, com a consequente aplicação de multa qualificada de 150%.

Entendeu a fiscalização que o contribuinte, através da simulação de uma participação societária da empresa COMED - Corpo Médico Ltda, prestava, em realidade, serviço como contribuinte individual.

Diante disto, reclassificou os rendimentos declarados como lucros e dividendos para rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício e, por entender a ocorrência de simulação, aplicou multa qualificada de 150%.

Em julgamento a DRJ firmou a seguinte posição:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Exercício: 2012, 2013, 2014, 2015 NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL.

Não há de se falar em nulidade quando o lançamento atende aos preceitos legais e não restaram violados quaisquer incisos do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72.

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, constituíram-se, na verdade, em remuneração por serviços prestados, cuja natureza é tributável, correta é a reclassificação desses rendimentos promovida pela fiscalização.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Devem ser tributados os rendimentos obtidos pelo contribuinte a título de distribuição de lucros, que não foram informados em sua DIRPF oportunamente, porquanto possuem a mesma natureza dos demais rendimentos recebidos a esse título, que foram desclassificados como isentos e caracterizados como tributáveis.

COMPENSAÇÃO DE IRPJ COM IRPF.

Revela-se incabível a pessoa física pleitear em seu nome a compensação do crédito tributário lançado de ofício em face dela com os impostos apurados, lançados e recolhidos, mesmo que indevidamente, pela pessoa jurídica.

O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, somente pode utilizá-lo na compensação de débitos próprios.

APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A aplicação da multa de ofício decorre de expressa previsão legal, tendo natureza de penalidade por descumprimento da obrigação tributária.

Presentes na conduta do contribuinte as condições que propiciaram a majoração da multa de ofício, consubstanciadas na prática de atos de forma consciente e deliberada visando sonegar tributo, é de se manter a multa de ofício qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Exercício: 2012, 2013, 2014, 2015
ENDEREÇO PARA CIÊNCIA. PREVISÃO LEGAL.

A legislação vigente determina que as intimações devem ser endereçadas ao sujeito passivo no domicílio fiscal eleito por ele. Inexiste previsão legal para envio ao endereço do procurador.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Sobreveio Recurso Voluntário alegando, em síntese 1) nulidade por deficiência de fundamentação; 2) a reforma da decisão recorrida; 3) a inaplicabilidade da multa de 150%.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **João Ricardo Fahrion Nüske**, Relator

Sendo tempestivo e preenchidos os demais requisitos, conheço do recurso voluntário.

1. NULIDADE POR DEFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO

Sustenta o recorrente a ocorrência de nulidade uma vez que o auto de infração não descreve especificamente qual foi a conduta praticada pelo Recorrente, nem qual foi a conduta dolosa.

No auto de infração, em especial na descrição dos fatos e enquadramento legal, constata-se claramente o fundamento do lançamento.

Ademais, o Termo de Verificação de Infração foi claro ao narrar os fatos tido pela fiscalização como realizados de forma equivocada, e que ensejaram o lançamento (itens 3 e seguintes).

O lançamento, como ato administrativo vinculado deverá ser realizado com a estrita observância dos requisitos estabelecidos pelo art. 142 do CTN. Isso porque, deve estar consubstanciado por instrumentos capazes de demonstrar, com certeza e segurança, os fundamentos que revelam o fato jurídico tributário.

Desta forma, o art. 10 do Decreto nº 70.235/72 igualmente descreve os elementos imprescindíveis para a lavratura do auto de infração no seu art. 10.

O desrespeito aos requisitos elencados – tanto no art. 142 do CTN quanto no art. 10 do Decreto nº 70.235/72 – ensejam a nulidade do ato administrativo.

No caso, não vislumbro a nulidade material alegada, tendo o lançamento preenchido com todos os requisitos necessários de validade.

2. DA REFORMA DA DECISÃO RECORRIDA

Sustenta o recorrente a inoccorrência de fraude na relação societária do recorrente com a empresa COMED, não tendo sido comprovada a prestação de serviço como contribuinte individual.

Em que pese os argumentos trazidos pelo contribuinte, os aspectos fáticos envolvendo o lançamento já foram objeto de análise por este CARF no processo número 15956.720037/2014-40, que apurou o lançamento de Contribuições Previdenciárias Patronais sobre os valores tidos como remuneração de contribuintes individuais.

Referido processo culminou com o Acórdão nº 2401-005.668 assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2012

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. FALTA DE MOTIVAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

Descabe a declaração de nulidade, por cerceamento do direito de defesa, quando o relatório fiscal e seus anexos contêm a descrição pormenorizada dos fatos imputados ao sujeito passivo, indicam os dispositivos legais que ampararam o lançamento e expõem de forma clara e objetiva os elementos que levaram a fiscalização a concluir pela efetiva ocorrência dos fatos jurídicos desencadeadores do liame obrigacional.

DILIGÊNCIA. PRODUÇÃO DE PROVAS.

A diligência não é via que se destine a produzir provas de responsabilidade das partes, suprimindo o encargo que lhes compete.

SOCIEDADE SIMPLES. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR MÉDICOS. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. PRIMAZIA DA REALIDADE DOS FATOS. CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. REMUNERAÇÃO PELO TRABALHO.

Sob o prisma da primazia da realidade sobre a formalidade dos atos, cabe à fiscalização lançar de ofício o crédito correspondente à relação tributária efetivamente existente. Nesse escopo, os valores recebidos por pessoa integrante do quadro associativo que se revela, na verdade, apenas um prestador de serviço para a sociedade da qual é sócio, na condição de contribuinte individual, devem ser qualificados segundo a sua natureza jurídica de retribuição pelo trabalho, sujeitos à incidência da contribuição previdenciária, em detrimento da denominação adotada de lucros distribuídos.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. OBRIGAÇÃO PELO DESCONTO E RECOLHIMENTO. ELISÃO DA OBRIGAÇÃO. REQUISITOS.

Independentemente da qualificação que a empresa atribuía aos pagamentos efetuados às pessoas físicas, é responsável pela arrecadação, mediante desconto no respectivo salário-de-contribuição, e pelo recolhimento da contribuição do segurado contribuinte individual que lhe presta serviços, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber na época própria. A obrigação do tomador de serviços somente é elidida se apresentar cópias dos comprovantes de pagamento da contribuição previdenciária ou declaração emitida pelo segurado contribuinte individual que já sofreu a retenção em outras empresas para as quais presta serviços durante o mês.

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.

LEI TRIBUTÁRIA. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. VEDAÇÃO AO CONFISCO. INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é incompetente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária sob o fundamento de confisco ou desrespeito à capacidade contributiva do autuado. (Súmula CARF nº 2)

SÓCIO ADMINISTRADOR. INFRAÇÃO A LEI. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 135, INCISO III, CTN.

Comprovado que o sócio da pessoa jurídica, no exercício da administração em nome desta, praticou dolosamente infração à lei, cujo desrespeito implica a ocorrência dos fatos jurídicos tributários, cabe a manutenção da pessoa física no polo passivo da relação tributária, respondendo solidariamente com a empresa pelo auto de infração lavrado.

Saliento, todavia, que referido processo ainda pende de julgamento de Recurso Especial junto à CSRF.

Assim, inclusive com vista a uma segurança jurídica, entendo por aplicar a decisão acima também com relação aos contribuintes tidos como prestadores de serviço, no sentido de manter a autuação quanto ao IRPF.

3. DA INAPLICABILIDADE DA MULTA DE 150%

Sustenta o recorrente a inaplicabilidade da multa de 150% por ausência de dolo.

Neste ponto entendo por manter a decisão recorrida:

Sobre a aplicação da multa prevista nos casos de lançamento de ofício, cabe transcrever o artigo 44 da Lei no 9.430, de 1996 (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007):

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)(...)

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

Já os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502 de 30 de novembro de 1964 estabelecem:

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, ou 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 artigos 71 e 72.

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75% estabelecida no inciso I do artigo 44 acima transcrito. A aplicação da multa qualificada, prevista no parágrafo 1º, pressupõe que seja comprovada uma das hipóteses contidas nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei n.º 4.502, de 1964 (sonegação, fraude ou conluio).

Verifica-se que a fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à fazenda pública, num propósito deliberado de se subtrair no todo ou em parte uma obrigação tributária.

Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano ao erário, utilizando-se de subterfúgios a fim de esconder a ocorrência do fato gerador ou retardar o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

Portanto, o dolo é elemento específico da sonegação, da fraude e do conluio, que os diferenciam da mera falta de pagamento do tributo ou da simples omissão de rendimentos na declaração de ajuste, seja ela pelos mais variados motivos que se aleguem.

(...)

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, essa comprovação nos autos requisito de legalidade para aplicação da multa qualificada.

No presente procedimento, infere-se que a majoração da multa aplicada é resultante da comprovação substancial, conforme registrada no Termo de Verificação Fiscal (fl. 134/144), da prática intencional e reiterada da contratação de profissionais médicos (entre eles o autuado) como sócios pela pessoa jurídica Comed – Corpo Médico Ltda, que os remunerou na forma de “distribuição de lucros”, sendo que este fato não passou de estratégia visando sonegar tributos. Isso se deu 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.

Como já mencionamos neste voto, pelo conjunto probatório, restou comprovada a ocorrência de evasão fiscal. Este instituto consiste em prática que infringe a lei, cometida após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, e objetiva reduzi-la ou ocultá-la.

Entretanto, havendo simulação, fraude ou dolo, restou caracterizada a evasão fiscal, forma ilícita de afastar a incidência tributária. Dentro da evasão encontram-se manobras ardilosas que, depois de ocorrido o fato gerador, visam a desviar a regra de incidência tributária, abrangendo as mais diversas formas de falsificação, bem como todas as formas simulação.

Portanto, não há como considerar involuntária a conduta do contribuinte nem mera divergência de interpretação fática ou da legislação, o que torna devida a multa qualificada prevista no artigo 44, inciso I, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, para os rendimentos auferidos da Comed para os exercícios fiscalizados.

Quanto ao montante de R\$ 39.949,83, cumpre dizer que os demais rendimentos auferidos da COMED foram indevidamente classificados como isentos na declaração de ajuste anual e este valor tem a mesma característica, devendo, portanto, ser tributado da mesma forma.

4. DA RETROATIVIDADE BENIGNA

O instituto da retroatividade benigna permite a aplicação de lei a fato gerador de penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária ocorrido antes da sua vigência, desde que mais benéfica ao contribuinte e o correspondente crédito ainda não esteja definitivamente constituído, exatamente como diz o CTN, art. 106, inciso II, alínea “c”, que ora transcrevo:

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

[...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

[...]

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

Nesse pressuposto, a Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, deu nova conformação ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, refletindo diretamente na penalidade apurada por meio do correspondente procedimento fiscal. Com efeito, a multa de ofício qualificada ora em litígio teve seu percentual reduzido de 150% (cento e cinquenta por cento) para 100% (cem por cento), 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;

[...]

§ 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;

[...]

Assim entendido, referida penalidade deverá ser recalculada, aí se considerando o percentual atualmente vigente, que é de 100% (cem por cento).

Desta forma, dou parcial provimento ao recurso no presente ponto para limitar a multa qualificada em 100%.

Conclusão

Ante o exposto voto por conhecer do recurso voluntário interposto e rejeitar as preliminares suscitadas para, no mérito, dar-lhe parcial provimento para limitar a multa qualificada em 100%

Assinado Digitalmente

João Ricardo Fahrion Nüske