



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



<b>PROCESSO</b>	<b>15956.720181/2016-48</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2002-009.912 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	12 de novembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	NAHIM CORREA ROCIOLI
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014, 2015

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. EXPLORAÇÃO DE DIREITO PERSONALÍSSIMO. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA.

Os rendimentos obtidos pelo contribuinte em virtude de exploração de direito personalíssimo vinculado ao exercício da atividade esportiva devem ser tributados na declaração da pessoa física, que é de fato aquela que tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador.

SIMULAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO.

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

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.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

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

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade e violação a princípios constitucionais. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade. No mérito, por maioria de votos, dar parcial provimento para reduzir a multa de ofício qualificada ao patamar de 100%. Vencido o conselheiro Fernando Gomes Favacho, o qual deu provimento parcial em maior extensão, para excluir a qualificação da multa de ofício, reduzindo a penalidade ao percentual de 75%. O conselheiro Fernando Gomes Favacho manifestou interesse de apresentar declaração de voto.

*Assinado Digitalmente*

**André Barros de Moura** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Marcelo de Sousa Sateles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rafael de Aguiar Hirano, Andre Barros de Moura, Luciana Costa Loureiro Solar, Marcelo Freitas de Souza Costa, Fernando Gomes Favacho (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 em parte o relatório da decisão ora recorrida:

O processo refere-se à auto de infração de fls. 158/174 lavrado em face do contribuinte acima identificado, originado de procedimento fiscal instaurado por meio de Mandado de Procedimento Fiscal – MPF de n.º 0810900.2016.00402, relativo ao imposto de renda pessoa física dos anos calendário 2011 à 2015.

De acordo com o contido na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls. 160/161, a autoridade fiscal procedeu ao lançamento das seguintes imputações contra o contribuinte no auto de infração em exame:

#### RENDIMENTOS RECEBIDOS CLASSIFICADOS INDEVIDAMENTE NA DIRPF.

O contribuinte classificou indevidamente como “Rendimentos isentos e não tributáveis”, na Declaração de Ajuste Anual, rendimentos recebidos da pessoa jurídica COMED- Corpo Médico Ltda, conforme descrito no “Termo de Verificação da Infração”, em anexo, que fica sendo parte integrante e indissociável do presente Auto de Infração.

Nas Declarações de Ajuste Anual de 2012 à 2016, anos-calendário 2011 à 2015, o contribuinte informou como rendimentos isentos e não tributáveis os valores de R\$ 113.032,71, R\$ 122.281,78, R\$ 147.558,88, R\$ 118.734,18 e R\$ 83.728,25, respectivamente, classificando-os como “Lucros e Dividendos Recebidos” da empresa Comed - Corpo Médico Ltda, CNPJ n.º 03.423.724/0001-36.

Em síntese, após procedimento fiscal desenvolvido junto à referida empresa, a Receita Federal do Brasil apurou fatos que descaracterizaram totalmente os valores pagos pela pessoa jurídica Comed - Corpo Médico Ltda a título de “distribuição de lucros” a centenas de profissionais médicos, incluindo-se o contribuinte fiscalizado.

O lançamento de ofício do crédito tributário devido pertinente aos valores auferidos da pessoa jurídica Comed - Corpo Médico Ltda foi efetuado com multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), tendo em vista o disposto no artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996, com a redação dada pela Lei n.º 11.488/2007 e nos artigos 71 a 73 da Lei n.º 4.502/64.

Tendo em vista os fatos apurados os quais, em tese, configuram Crime Contra a Ordem Tributária, definido pelos artigos 1º e 2º da Lei n.º 8.137/1990, foi elaborada a competente Representação Fiscal para Fins Penais - RFFP, processo administrativo fiscal n.º 15956.720184/2016-81, conforme determinado pelo Decreto n.º 2.730/98 e pela Portaria RFB n.º 2./2010, a qual foi encaminhada ao Ministério Público Federal –, conforme informação contida nos autos (Termo de Verificação da Infração).

O contribuinte apresentou manifestação tempestiva em 14/10/2016, às fls. 183/245, alegando em síntese que:

1º) o autuado é sócio quotista de uma sociedade de profissionais denominada Comed - Corpo Médico Ltda, CNPJ n.º 03.423.724/0001-36, onde presta serviços de natureza médica e recebe os lucros correspondentes da empresa, e em razão

de atuação sofrida pela pessoa jurídica, estendeu-se a fiscalização aos sócios, o que culminou no presente lançamento;

2º) a fiscalização desconsiderou a relação societária existente entre o contribuinte e a sociedade Comed – Corpo Médico Ltda para atribuir aos rendimentos recebidos dessa empresa a natureza de rendimentos tributáveis;

3º) o suposto desacerto societário, representa a impossibilidade dos serviços serem prestados por pessoas físicas e indica a necessidade dos médicos se reunirem profissionalmente ainda que em quantidade de 1000 sócios para socorrerem a demanda do Poder Público e a população carente;

4º) a fundamentação do auto de infração é ampla, genérica e deficiente, posto que aponta como fundamento legal normas sem especificar em quais delas estaria enquadrando o impugnante.

5º) não houve omissão de rendimentos, posto que todos foram expressamente declarados;

6º) os dispositivos elencados como infringidos não correspondem à argumentação exposta no relatório, sendo que restou completamente prejudicada a ampla defesa em razão da deficiência de fundamentação;

7º) a Comed é uma sociedade simples de mútua colaboração, que não se insere no contexto empresarial. Conta com uma pequena estrutura administrativa que atende a um grande número de sócios (médicos), importando em maximização da utilidade. O affectio societa (sic) está diretamente ligado com o objetivo da prestação de serviços. A alta rotatividade de sócios está diretamente vinculada a natureza da prestação de serviços (plantões médicos). Na prestação dos serviços médicos não há imposição de uma autoridade hierárquica, os sócios são livres para escolherem em quais unidades querem prestar serviços, respeitando as diretrizes do Conselho Federal de Medicina;

8º) os plantões são organizados pela estrutura administrativa. Essa modalidade de sociedade tem peculiaridades que não podem ser ignoradas ou serem julgadas de forma superficial. A rotina dos profissionais não permite sua participação direta na administração, sendo que os sócios optam por outorgar procuração ao sócio administrador para que este possa assinar, em seu nome, as alterações contratuais pertinentes;

9º) o médico responsável técnico pela sociedade, eleito pelos sócios, não coincide com o sócio administrador. A relação societária está preservada por não haver hierarquia entre os sócios. O sócio administrador detém maior número de quotas e poderes de administração, entretanto, não tem qualquer poder hierárquico sobre os demais sócios, os quais são livres para determinar os locais, dias e horários que querem trabalhar;

10º) absurda a pretensão do Fisco de caracterizar a relação societária existente seja com ou sem vínculo empregatício;

11º) relativamente à distribuição de lucros, esta é realizada de forma desproporcional, através de comum acordo, conforme previsão em contrato social, levando-se em consideração o esforço de cada sócio em prol da sociedade. Se fosse proporcional às quotas seria injusto, já que praticamente todo o lucro seria destinado ao sócio administrador, caracterizando uma verdadeira relação empregatícia. Não é o que acontece, onde na sociedade todos os médicos trabalham e cada um recebe proporcionalmente aos seus esforços;

12º) a Lei Complementar n.º 104/01 inseriu no Código Tributário Nacional a possibilidade do Fisco desconsiderar atos praticados com o intuito de dissimular a ocorrência do fato gerador. Entretanto, referida norma não é auto aplicável e não foi regulamentada até os dias de hoje, sendo que houve uma tentativa de regulamentação através da MP n.º 66 que foi repelida e perdeu eficácia;

13º) muito embora a fiscalização tenha se impressionado com o número de sócios da sociedade e sua forma de operacionalização, em nenhum momento demonstrou ou provou qualquer elemento caracterizador de relação contratual ou trabalhista entre os médicos e a sociedade;

14º) a utilização do instrumento de mandato para prática de atos da vida civil é prevista nos artigos 653 e seguintes do Código Civil. Trata-se de instrumento plenamente válido e eficaz, salvo se contestada sua validade (expiração, nulidade da outorga, etc), o que não ocorreu no presente caso. Foram outorgados por pessoas maiores, capazes e no exercício dos seus direitos e de suas faculdades mentais;

15º) a lei societária tem previsões expressas de que os sócios podem prever em contrato social a distribuição desproporcional de lucros. Relativamente à proporção das quotas, nas sociedades limitadas (como é o caso) não há qualquer óbice à detenção da maioria das quotas por um sócio. Apesar de ter questionado o funcionamento interno da sociedade, em momento algum ocupou-se em demonstrar relações trabalhistas, seja entre a sociedade Comed e os seus sócios, seja diretamente entre os sócios e os clientes da sociedade Comed.

Nenhum dos elementos (pessoalidade, habitualidade, subordinação e salário) foi em momento algum discutido durante a fiscalização, até porque, não há relação trabalhista. A relação existente é de sociedade;

16º) nem se diga que a relação seria de contratação de trabalhadores autônomos, porque da mesma forma, para se descaracterizar a sociedade existente entre eles precisaria o Fisco provar os elementos da contratação de autônomo, o que não fez;

17º) considerando que a vida do profissional de medicina tem peculiaridades que não se amoldam a rotina comum dos demais profissionais, a sociedade deve se organizar de forma a não criar embaraços que impeçam a prestação dos serviços aos clientes da Comed. Dentre essas providências estão as alterações do contrato

social, motivadas pela rotatividade da atividade de plantonistas e embaraçadas pelas exigências burocráticas criadas para arquivamento nos escritórios de pessoas jurídicas;

18º) a distribuição de lucros é pertinente a atividade de cada sócio, porém, o valor patrimonial das quotas está relacionado ao valor efetivamente investido por cada um dos sócios, que nessa hipótese se relaciona ao ganho pela equivalência patrimonial;

19º) a atuação está violando o artigo 170 da Constituição Federal (assegura a todos o livre exercício de atividade econômica independente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei) e os artigos 109 e 110 do CTN (impossibilidade do direito tributário modificar as relações validamente estabelecidas entre os particulares);

20º) os rendimentos auferidos são isentos, conforme norma veiculada pelo art. 10 da Lei nº 9.249/95. Esse capital já sofreu tributação pelo imposto de renda na sociedade e em nenhum momento o Fisco efetuou esse abatimento do quanto recolhido em nome da sociedade da qual o atuado é sócio;

21º) sobre um mesmo capital o Fisco Federal está pretendendo cobrar duas vezes o imposto de renda, pois ao desconsiderar a personalidade jurídica está cobrando novos tributos da sociedade, além de imposto de renda dos sócios sobre uma renda já tributada;

22º) não houve sonegação, fraude nem conluio e portanto, completamente absurda a majoração da multa para 150% (cento e cinquenta por cento). Não houve omissão de rendimentos. Todos os rendimentos auferidos foram expressamente declarados;

23º) deve ser aplicado no máximo uma multa moratória no patamar de 20% caso fosse realmente devido o tributo, o que se admite apenas a título de argumentação;

24º) protesta pela apresentação de outros meios de prova, especialmente documentos novos provenientes da pessoa jurídica Comed – Corpo Médico Ltda;

25º) requer acolhimento da impugnação com cancelamento ou redução proporcional da exigência e encargos legais e que todas as intimações sejam endereçadas ao advogado do atuado;

O contribuinte apresenta, também, com sua impugnação, farta reprodução de doutrina e jurisprudência judicial com o intento de amparar seus argumentos expostos.

A 17ª Turma da DRJ/SPO, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação em acórdão com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL. INOCORRÊNCIA.

Não há de se falar em nulidade da ação fiscal realizada se não restaram violados quaisquer incisos do artigo 59 do Decreto n.º 70.235/72 que regula o processo administrativo fiscal.

#### CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

É de se rejeitar a alegação de cerceamento de defesa quando os fatos que ensejaram as infrações imputadas encontram-se corretamente descritos e tipificados no auto de infração e no termo de verificação das infrações, 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 elidiram a autuação.

#### SIMULAÇÃO. RECLASSIFICAÇÃO DOS RENDIMENTOS AUFERIDOS NA PESSOA FÍSICA EM RAZÃO DOS RENDIMENTOS RECEBIDOS TEREM SIDO CLASSIFICADOS INDEVIDAMENTE NA DIRPF.

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

#### APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA (150%).

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%.

#### INTIMAÇÕES ENDEREÇADAS AO ADVOGADO CONSTITUÍDO PELO SUJEITO PASSIVO. APLICAÇÃO DO DECRETO 70.235/72.

#### LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA.

Por determinação legal específica no sentido de que as intimações sejam endereçadas ao domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, descabido o pleito de endereçamento das intimações ao procurador constituído pelo contribuinte.

DECISÕES JUDICIAIS. DOUTRINA. EFEITOS As decisões judiciais, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência senão aquele objeto da decisão. A doutrina transcrita não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

#### APRESENTAÇÃO POSTERIOR DE PROVAS. PRECLUSÃO.

Regra geral, toda prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito do interessado fazê-lo em momento processual diverso. Inteligência dos artigos 15 e 16 do Decreto n.º 70.235/72.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de primeira instância em 14/03/2017, o sujeito passivo interpôs, em 13/04/2017, Recurso Voluntário, pedindo a improcedência da decisão recorrida, reiterando sua impugnação.

É o relatório

## VOTO

Conselheiro **André Barros de Moura**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo.

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

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

O litígio versa sobre a reclassificação de rendimentos recebidos.

Em sede de preliminar alega o recorrente a nulidade do lançamento em razão da sua capitulação legal deficiente.

Apenas para um melhor esclarecimento sobre o assunto, transcrevesse o dispositivo que rege a matéria no processo administrativo fiscal. Prescreve o art. 59 do Decreto 70235/72 com a nova redação dada pela Lei 8748/93:

Art. 59 - São nulos:

I- os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; II- os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa;

Por conseguinte, considerasse nulo o ato, se praticado por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, não tendo se caracterizado quaisquer das situações, pois não se põe em dúvida a competência do autor, nem há que se falar em preterição do direito de defesa, vez que os fatos apurados foram descritos com o respectivo enquadramento legal, e levados ao conhecimento, da autuada, levando a mesma a defender-se plenamente através da peça impugnatória acostada aos autos.

Cabe salientar que em relação especificamente ao suposto erro no enquadramento legal, é pacífico o entendimento deste Colegiado no sentido de que o mero erro no enquadramento legal não é suficiente para inquinar o auto de infração quando os fatos estão suficientemente bem descritos, permitindo plenamente o livre exercício do direito de defesa, como efetivamente aconteceu.

Nesse sentido:

PRELIMINAR - ERRO NA CAPITULAÇÃO LEGAL - NULIDADE -inexiste nulidade em virtude de erro na capitulação legal, quando o fato está devidamente descrito na autuação.( I o Conselho de Contribuintes, I a Câmara, acórdão 101-95881, sessão de 10/11/2006)NULIDADE - erro ou omissão no enquadramento legal não dá causa à nulidade do lançamento se dele não decorrer concretamente cerceamento do direito de defesa e do contraditório, em especial, se a descrição fálica trazer todos os aspectos relevantes para fins de incidência da regra-matriz tributária. ( I o Conselho de Contribuintes, 3" Câmara, acórdão 103-23256, sessão de 07/11/2007)

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - Pacífica a jurisprudência deste Conselho no entendimento de que a correta descrição dos fatos prevalece sobre eventual omissão ou erro na indicação do enquadramento legal, ainda mais quando a autuada rebate adequadamente os termos da acusação, indicados na descrição dos fatos. (1º Conselho de Contribuintes, 2" Câmara, acórdão 102-47742, sessão de 26/07/2006)

Assim rejeito a preliminar.

Ainda em preliminar, o recorrente alega a necessidade de se aguardar o desfecho de outro lançamento realizado em face da empresa COMED. Entretanto, segue o número de tal lançamento é apresentando, não sendo possível o acolhimento de tal pedido.

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

DA RECLASSIFICAÇÃO DOS RENDIMENTOS AUFERIDOS A controvérsia fixada com a impugnação apresentada reside na determinação do regime tributário a ser aplicado aos rendimentos auferidos pelo autuado nos anos-calendário de 2011 à 2015, em decorrência da prestação de serviços médicos à terceiros, por intermédio da pessoa jurídica Comed – Corpo Médico Ltda – CNPJ 03.423.724/0001-36.

(...) É entendimento antigo nas Delegacias da Receita Federal de Julgamento (órgão julgador de primeira instância) e no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (órgão julgador de segunda instância) que os rendimentos recebidos pela prestação de serviços de caráter personalíssimo devem ser oferecidos à tributação na pessoa física e não podem ser transferidos à pessoa jurídica.

Tratando-se, portanto, de rendimentos decorrentes de natureza eminentemente pessoal, a tributação se daria obrigatoriamente na pessoa física.

Entretanto, em razão de alterações legislativas posteriores, em especial a Lei n.º 11.196/2005, esse entendimento não mais pode ser aplicado indistintamente para todos os casos.

O ordenamento passou a admitir a possibilidade de, em alguns casos específicos, transferir a tributação para a pessoa jurídica.

Com o advento da Lei n.º 11.196/2005, a remuneração pela prestação dos serviços intelectuais passou a ser considerada como receita de sociedade prestadora de serviços, desde que exista pessoa jurídica assim constituída. Como o art. 129 da referida Lei menciona especificamente a sociedade prestadora de serviços, entende-se que a nova forma de tributação é opcional e diz respeito somente às pessoas jurídicas constituídas como tal. Ou seja, aquelas pessoas físicas que prestam serviços intelectuais em nome próprio, sem a intervenção de uma pessoa jurídica, devem ter seus rendimentos tributados na própria pessoa física. Assim dispõe a norma mencionada:

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

Registre-se que se entende como prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, o exercício das profissões descritas no art. 150, § 2º, inciso I, do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda – (RIR/99), quais sejam: médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas.

O art. 129 da Lei n.º 11.196/2005 encampa o art. 981, combinado com o parágrafo único do art. 966 do Código Civil, o qual admite a constituição de sociedade simples (não-empresarial) para fins de exercício de “profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda que com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa”.

O art. 982 distingue a sociedade simples da sociedade empresária; e o seu parágrafo único inclui na categoria de sociedade simples a cooperativa.

(...)

Porém, não obstante o caráter interpretativo do art. 129 da Lei n.º 11.196/2005, deve-se perquirir se é direito do Demandante "ao seu bel prazer, com base no

princípio da livre iniciativa, constituir uma empresa para poder, através desta, prestar serviços jornalísticos a terceiros [e conseqüentemente se beneficiar do tratamento tributário mais favorável]". De fato, com a intenção de reduzir encargos tributários em torno de serviços intelectuais, os profissionais liberais vêm se organizando em sociedades personalíssimas, a exemplo do que autoriza a citada Lei nº 11.196/2005. Trata-se de um fenômeno cada vez mais freqüente, que, porém, tem levado no Brasil e no exterior a discussões sobre a fronteira entre o lícito e o ilícito tributário, isto é, de um lado, uma elisão ou planejamento fiscal aceitáveis, e, de outro lado, uma evasão ou uma elisão abusiva.

A elisão aceitável ocorre sempre que o planejamento fiscal estiver lastreado, não apenas na literalidade da norma, mas principalmente na sua mens legis. Nesse contexto, a elisão admissível, na dicção de Ricardo Lobo Torres, significaria uma "economia de imposto obtida pela interpretação razoável da lei tributária, enquanto a elisão abusiva uma economia de imposto em razão da prática de um ato revestido de forma jurídica que não se subsume na descrição abstrata da lei ou no seu espírito". Quanto à evasão fiscal, ela se caracteriza pela prática de atos com o intuito de lesar terceiros mediante, em especial, dolo, fraude ou simulação. A propósito, o Código Tributário Nacional (arts. 116, parágrafo único, 123 e 149, inciso VII) autoriza à autoridade fiscal a requalificação do negócio jurídico, o que, se necessário, pode compreender a pontualmente a desconsideração da pessoa jurídica.

Dessa forma, a despeito da constituição formal de uma relação jurídica de prestação de serviço entre duas pessoas jurídicas, se houver evidência de que o referido negócio implica efetivamente um contrato de trabalho regido pela CLT, será o caso de incidência da exação correspondente, desconsiderando-se o status de "sociedade" do prestador do serviço, bem como a roupagem jurídica não laboral que se atribuiu àquele contrato.

Isto posto, adentrando-se no mérito das alegações de impugnação para deslinde da controvérsia, não basta a análise dos elementos formais da relação jurídica entabulada entre o autuado e a pessoa jurídica Comed - Corpo Médico Ltda. É mister ir além e visualizar a realidade fática envolvida na execução dos serviços prestados que geraram os rendimentos objeto de tributação neste auto.

Como afirmado na defesa apresentada, o exercício de organização da atividade econômica é livre, enquanto não afetar o legítimo interesse da sociedade e dos trabalhadores envolvidos, porque isto implica abuso do poder econômico em detrimento de sua função social.

À fiscalização não se permitem ingerências quanto à forma de administrar a empresa. Contudo, se o autuado age, em matéria de tributação, de forma contrária à lei, elidindo o pagamento de tributo, o Fisco tem o poder-dever de agir.

Foge à razoabilidade que todos os "supostos sócios" (total de 376 fora o administrador), prestadores de serviços, ao ingressarem na empresa Comed,

abram mão de seu direito de decidir diretamente os rumos da sociedade, delegando poderes, por procuração, a outrem (em regra, ao sócio administrador).

Ao sempre delegarem seu poder de participar das deliberações, referidos trabalhadores resultaram, ao fim e ao cabo, alijados de qualquer processo decisório dos rumos da empresa.

No mesmo contexto, a alta rotatividade dos integrantes da sociedade (1723 movimentações no período fiscalizado, sendo 970 ingressos e 753 saídas), demonstrada no item 5.3 do Termo de Verificação da Infração, fls. 155/156, denota a fragilidade do alegado elo societário entre as partes envolvidas (autuado e Comed).

Acrescente-se a isto o fato de, ao se retirarem da sociedade, suas cotas eram repassadas ao sócio-administrador que, assim, manteve e aumentou seu poder de direção e decisão no empreendimento.

A arguida licitude destes procedimentos na impugnação não encontra lastro no ideal que rege os negócios societários, qual seja, a união de forças, com a participação efetiva e direta de todos os sócios na direção e sucesso do empreendimento social, pondo em xeque a própria noção jurídica de affectio societatis (confiança mútua e vontade de cooperação conjunta para consecução de objetivos sociais).

A reduzida participação dos obreiros no capital social da pessoa jurídica Comed, representando pouco mais de 14 % (catorze por cento) do total (conf. quadro fls. 152), percentual que foi, ainda, pulverizado em quotas de R\$ 1,00 (um real) para cada novo sócio, a fim de atender aos diversos médicos que as adquiriram. Foram estes mesmos profissionais que mantiveram o negócio social ativo, pela prestação de seus serviços, pessoalmente, a terceiros, gerando as receitas do empreendimento.

Os valores percebidos por estes profissionais, em regra, pagamentos mensais e em função dos serviços prestados a terceiros, por intermédio da cedente, por vezes até mesmo antes do ingresso formal na sociedade e, em alguns casos, maiores que as do próprio sócio administrador, dada a sua correspondência com o trabalho executado (consoante número de plantões realizados/mês), evidenciam que se tratava, na verdade, de remunerações pelo labor executado e não de retribuição a sócios por participação social.

O fato de o serviço ser prestado pelos profissionais sem subordinação, apenas exclui a relação de emprego, mas não impede seja estabelecida relação trabalhista de outra natureza, qual seja: contratação de serviços de trabalhadores autônomos.

Não houve presunção na confecção do lançamento em exame, mas a conjugação de diversos fatos coligidos, devidamente motivados e demonstrados pela fiscalização, a justificar a desconsideração do negócio jurídico, de mera aparência

legal, qual seja, a admissão de obreiros (médicos) como supostos sócios, como meio de fugir à tributação, não se tratando, assim, de medida de economia lícita.

Não há vínculo profissional entre o atuado e a pessoa jurídica Comed. O atuado, na verdade, era mão-de-obra qualificada, essencial ao desempenho da atividade da empresa, que o atraiu com a promessa de benesse da não incidência tributária sobre os valores a eles pagos, remunerado-os pelo seu labor, consoante plantões trabalhados nas unidades tomadoras dos serviços da Comed.

Houve no caso concreto uma triangulação de serviços: o contratante (terceiro) se beneficiava, porque não formava vínculo com o prestador direto de serviços (atuado) e não suportava encargos tributários (previdenciários e trabalhistas) sobre o mesmo; a cedente (Comed), por sua vez, ao tipificá-lo como sócio, buscava livrar-se da incidência de contribuições sociais, e ao somente remunerá-lo, pelo serviço prestado, sob a forma aparente de lucro, isentava, a si e ao suposto sócio (atuado), igualmente, das supracitadas tributações.

É incontestável pelo relato da autoridade lançadora que na prestação de serviços pelo atuado em favor da Comed, a mesma age como empresa interposta, para disponibilizar o profissional a terceiros, assumindo, diretamente, o ônus de remunerá-lo, estabelecendo controle direto sobre os serviços prestados pelo mesmo, sem subordinação, mas com coordenação direta da atividade laborativa.

A alegada assimetria nos pagamentos entabulados aos médicos é consequência direta da natureza dos valores pagos: recebem proporcionalmente ao trabalho efetuado junto aos tomadores diretos dos serviços e não em proporção à simbólica participação no capital social. Evidência, assim, o caráter de contraprestação pelo labor executado, traduzindo-se, nitidamente, em verdadeira remuneração disfarçada sob o manto de lucro.

Registre-se, por oportuno, que na relação trabalhista há de prevalecer o princípio da primazia da realidade sobre qualquer aspecto formal aparente. O argumento do contribuinte de que o Fisco não demonstrou a existência dos elementos caracterizadores da relação trabalhista entre atuado e a sociedade cai por terra, dado que restou evidenciado pelas provas coligidas no Termo de Verificação da Infração, o contrato realidade entre o atuado e a pessoa jurídica cedente.

A realidade fática prevalece sobre qualquer instrumento formal, pois as circunstâncias e o cotidiano nas relações podem ser diversas daquilo que ficou documentado. A essência do ato jurídico é o fato e não a forma e, no caso, a fiscalização demonstrou cabalmente que a efetiva contratação do atuado e demais médicos divergem frontalmente da formalidade aparente.

Dentro dessa perspectiva, o objeto da tributação será o negócio jurídico real, e não necessariamente o negócio jurídico formal, principalmente quando a forma adotada não reflete a causa de sua utilização. E isso está consignado expressamente no art. 118, I, do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

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; Os legisladores pátrios, através da Lei Complementar n.º 104/2001, alteraram o Código Tributário Nacional-CTN, investindo o Fisco dos poderes necessários à desconsideração das simulações levadas a efeito pelas partes.

Eis o parágrafo único incluído no art. 116 do CTN que ampara os procedimentos adotados pela autoridade lançadora no processo em exame:

Art. 116 (...)

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.

Negritamos e Sublinhamos Segundo o tributarista Luciano Amaro, o parágrafo único incluído no art. 116 do CTN:

[...] não revoga o princípio da reserva legal, não autoriza a tributação por analogia, não introduz a consideração econômica no lugar da consideração jurídica. Em suma, não inova no capítulo da interpretação da lei tributária. O que se permite à autoridade Fiscal nada mais é do que, ao identificar a desconformidade entre os atos ou negócios efetivamente praticados (situação jurídica real) e os atos ou negócios retratados formalmente (situação jurídica aparente), desconsiderar a aparência em prol da realidade.

[...] nada mais fez o legislador do que explicitar o poder da autoridade fiscal de identificar situações em que, para fugir do pagamento do tributo, o indivíduo apela para a simulação de uma situação jurídica (não tributável ou com tributação menos onerosa), ocultando (dissimulando) a verdadeira situação jurídica (tributável ou com tributação mais onerosa). Não se argumente que dissimulação é diferente de simulação; e, por isso, o legislador tenha querido algo mais. Quando se fala em simulação, refere-se como objeto dessa ação (de dissimular), uma situação de não-incidência. Já ao falar de dissimulação, ao contrário, a referência objetiva é uma situação de incidência. Dissimula-se o positivo (ocorrência do fato gerador), simulando-se o negativo (não-ocorrência do fato gerador).

Neste sentido, já se manifestou reiteradamente o Poder Judiciário pela licitude do procedimento adotado:

Ementa: (...) II. O INSS, quando atua tendo por finalidade a fiscalização, arrecadação e lançamento da contribuição previdenciária, com o objetivo puramente tributário, detém competência para reconhecer o vínculo trabalhista, desconsiderando a qualificação jurídica dada pela empresa à esta relação, conforme prevê o art. 118 do CTN. Precedentes jurisprudenciais do Superior Tribunal de Justiça TRF 2a Região. AC 2000.50.0100537-3/ES. Rel.: Des. Federal Jose Neiva. 3a Turma Especial. Decisão: 14/11/06. DJ de 14/12/06, p. 296.

(...)

O Termo de Verificação da Infração evidenciou que um dos propósitos da empresa Comed era de criar uma situação jurídica com vistas a dissimular a ocorrência dos fatos geradores do imposto de renda pessoa física para os profissionais médicos prestadores de serviços. Propaganda veiculada pela própria pessoa jurídica em seu site na internet evidencia e corrobora essa constatação (fls. 03 – Termo de Constatação e Intimação Fiscal).

Portanto, não se pode falar em elisão ou planejamento fiscal lícito, quando houve, na verdade, evasão fiscal.

Como consequência, a autoridade lançadora apenas desconsiderou, neste ato, o negócio jurídico formalmente praticado entre o contribuinte e a pessoa jurídica, na medida em que o autuado apontado como “sócio” revelou-se como verdadeiro prestador de serviços da contratante.

De outro lado, cumpre esclarecer que ao contrário do alegado, inexistente qualquer violação ao art. 107 da Constituição Federal de 1.988 ou aos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional.

Em que peses as alegações de defesa, a atitude da pessoa jurídica em “distribuir antecipadamente lucros” a beneficiários que não eram, formal e legalmente, sócios da empresa, apenas reforça e ratifica a constatação de que não havia qualquer relação societária. A arguida burocracia não tem o condão de tornar legal a prática de conduta irregular de forma reiterada.

Mesmo após a apresentação da impugnação persiste a ausência de qualquer justificativa razoável, por parte do autuado, para a distribuição do suposto “lucro” em periodicidade mensal e, em algumas ocasiões, em mais de uma vez no mesmo mês conforme relatado pela autoridade lançadora. Também não restou demonstrada nestes autos a existência de lucros acumulados, que permitissem eventual distribuição antecipada. Também não se comprovou a apuração de lucros em cada um dos períodos objeto do procedimento fiscal.

Ademais, como “sócio” da pessoa jurídica, face sua ínfima participação societária, é de se concluir que o autuado em nenhum momento sofreu os riscos que norteiam a atividade societária.

Portanto, foram adequadamente caracterizados como remuneração os pagamentos auferidos pelo autuado nos diversos anos-calendário, indevidamente contabilizados como “distribuição de lucros”, resultando, em consequência, procedente o lançamento para cobrança do imposto devido.

No que respeita ao argumento do autuado de ter havido bis in idem uma vez que o numerário auferido já teria sofrido tributação de imposto de renda na pessoa jurídica como distribuição de lucros, importa mencionar que tal fato não ocorreu, pois bis in idem ocorre nos casos em que o mesmo ente tributante exige tributo do mesmo contribuinte sobre o mesmo fato gerador, mais de uma vez.

DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA Quanto à aplicação da multa qualificada, o autuado alega, em síntese, que não há subsunção à hipótese de incidência dos arts. 71 a 73 da Lei n.º 4.502/64, posto que não houve omissão de quaisquer rendimentos auferidos no período fiscalizado, tendo sido as declarações de ajuste preenchidas conforme informes de rendimentos recebidos da pessoa jurídica, motivo pelo qual, a multa de 150% se mostra incabível.

Sobre a aplicação da multa prevista nos casos de lançamento de ofício, cabe transcrever o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, in verbis:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (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 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 4.502/64. (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 à Fazenda Pública, 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.

O conceito de dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, que dispõe ser o crime doloso aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo. É de se ressaltar que a doutrina finalista, adotada pelo Código Penal Brasileiro com a reforma de 1984, deslocou o elemento normativo (consciência da ilicitude) para a culpabilidade, como elemento indispensável ao juízo de reprovação. Desta forma, o dolo constitui-se apenas dos elementos cognitivo, que é o conhecimento do agente do ato ilícito, e o volitivo, que é à vontade de atingir determinado resultado ou em assumir o risco de produzi-lo.

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

No presente procedimento, infere-se que a majoração da multa aplicada é resultante da comprovação substancial através do Termo de Verificação Fiscal, fls. 150/157, 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 estratagem visando sonegar tributos. Isso se deu de forma consciente e deliberada dos partícipes envolvidos, Comed e autuado, que agiram em conluio para a consecução de seus objetivos.

O dolo, portanto, restou demonstrado.

Como já mencionamos alhures 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.

O sujeito passivo, sabendo que tem que pagar aquele tributo, encontra uma forma de dissimulá-lo, com o intuito de não pagá-lo ou minimizar o pagamento. A atitude está intrínseca na questão da evasão, pois o dolo e a intenção em não pagar ou pagar a menor o que é devido ao Estado está associada à prática do fato gerador e, portanto, caracterizada como ilícita.

(...)

Portanto, não há como considerar involuntária a conduta do contribuinte, o que torna perfeitamente aplicável a multa qualificada prevista no artigo 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996, para os rendimentos auferidos da Comed para os exercícios fiscalizados.

A multa de 20%, reivindicada pelo impugnante, prevista no art. 61 da Lei 9.430/1996, refere-se à multa de mora, não se confundindo com a decorrente do lançamento de ofício, sendo inaplicável ao caso presente.

(...)

DA JURISPRUDÊNCIA E DOUTRINA CITADAS As decisões judiciais, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual, seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão. (efeito inter partes)

Ainda, relativamente à doutrina transcrita pelo notificado em sua manifestação, cumpre informar que mesmo a mais respeitável doutrina, ainda que dos mais consagrados tributaristas, não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade. (artigo 150, inciso I, da CF/88).

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

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

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

Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023 § 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:

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

de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

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

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

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

#### Conclusão

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

*Assinado Digitalmente*

**André Barros de Moura**

#### DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Fernando Gomes Favacho

Acompanho o Relator quanto à requalificação dos valores recebidos pela contribuinte como rendimentos do trabalho não assalariado, porquanto decorrente do Processo 15956.720037/2014-40. Conforme Ementa e Resultado:

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. (...)Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento aos recursos voluntários. Vencidos os conselheiros Andréa Viana Arrais Egypto, Rayd Santana Ferreira e Thiago Duca Amoni, que davam provimento ao recurso do responsável solidário, para excluí-lo do polo passivo. (Acórdão n. 2401-005.668, Relator Cleber Alex Friess, Sessão de 07/08/2018)

Naquele caso, houve incidência de multa de ofício no percentual de 75%, é dizer, sem que houvesse qualificação.

A questão importa porque, conforme Declaração de voto do Conselheiro Carlos Eduardo Ávila Cabral, Relator vencido no Acórdão 2002-009.432, Relator Conselheiro André Barros de Moura, Sessão de 28/07/2025, os argumentos foram de que: a) não restou demonstrado no relatório as condutas praticadas com dolo; e b) no processo cuja Recorrente fora a própria COMED (Acórdão n. 2401-005.668) não houve lançamento de multa qualificada.

Ainda que seja necessária a manutenção da coerência dentro dos julgamentos da Administração Pública, e por isso o segundo ponto (b) seja relevante – persuasivo – não há norma específica que obrigue esta Turma a julgar conforme aquele processo.

Não nos vincula, portanto. Tenho base no art. 29 do Decreto-lei 70.235/1972 (Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias). E o art. 371 do CPC/2015 (O juiz apreciará a prova constante dos autos, independentemente do sujeito que a tiver promovido, e indicará na decisão as razões da formação de seu convencimento).

Além disso, os fatos não se comunicam totalmente. Lá, julgou-se contribuições sociais previdenciárias devidos pela pessoa jurídica por remuneração do trabalho. Aqui, imposto de renda pessoa física por prestação de serviços. Difere, portanto, de um processo apartado que cobre multa atrelada à obrigação principal de outro processo, ou, ainda, contribuição a Terceiros com os mesmos fatos da Contribuição Patronal, do mesmo período de apuração.

Agora, quanto a conduta não praticada com dolo não estar demonstrada nos autos (a), passo a concordar com a Declaração de voto citada. Não é possível a manutenção da multa qualificada, pois não restou comprovado o elemento subjetivo do dolo exigido pelos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964.

A multa qualificada demanda a comprovação de que o sujeito passivo agiu dolosamente para suprimir ou reduzir tributo, mediante fraude, conluio ou simulação. Não basta a constatação de irregularidade ou mesmo de participação em estrutura societária posteriormente reconhecida como artificiosa; exige-se demonstração de ciência e vontade consciente do contribuinte no resultado ilícito.

No caso concreto, a fiscalização não identificou contratos individuais da contribuinte com a empresa intermediadora, não produziu prova direta de tratativas, comunicações ou instruções que indiquem ajuste doloso bilateral, tampouco individualizou o comportamento da contribuinte na condução do modelo empresarial da COMED.

Os elementos coligidos — assinatura de procuração ampla, ingresso societário com capital simbólico e recebimento de valores periódicos — são indícios da irregularidade do modelo, mas não se prestam, por si sós, a demonstrar que a contribuinte tinha plena consciência de estar participando de um esquema de dissimulação tributária.

Aliás, é válido lembrar que não há vedação legal no que se refere à distribuição desproporcional de lucros em relação à participação social, nas sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões regulamentadas. O meu posicionamento é de que a ideia de que os médicos possam receber pelo quanto contribuíram à empresa, em forma de distribuição de lucros, não é nenhuma afronta à legislação previdenciária – desde que o contrato social seja claro ao dispor sobre tal distribuição, e os registros contábeis contabilizem regularmente o lucro.

Voltemos ao tema. A conduta é de uma adesão passiva a um modelo já estruturado pela empresa, sem a comprovação de intenção deliberada de suprimir tributo. A mera adesão a modelo empresarial fraudulento, sem demonstração do dolo individual, não configura conluio nos termos do art. 73 da Lei nº 4.502/64. Há necessidade de prova individualizada da intenção dolosa, especialmente em casos envolvendo empresas de intermediação.

Diante disso, afasto a multa qualificada, aplicando a penalidade do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, no percentual de 75%, por ausência de demonstração do dolo exigido pelos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964.

*Assinado Digitalmente*

**Fernando Gomes Favacho**