



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15956.720214/2016-50
ACÓRDÃO	2002-009.432 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MATHEUS GONCALVES DA FONSECA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

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

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

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

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

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário e em preliminar rejeitar o pedido de suspensão do feito. No mérito, por maioria de votos, dar parcial provimento para reduzir a multa de ofício ao patamar de 100%. Apresentou voto divergente, por escrito, no plenário virtual, o Conselheiro Carlos Eduardo Ávila Cabral, que dava provimento parcial em maior extensão, no sentido de excluir a qualificação da multa de ofício, reduzindo a penalidade ao patamar básico de 75%, que vencido, converte-se em declaração de voto.

Assinado Digitalmente

André Barros de Moura – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo de Sousa Sateles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Andre 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 em parte o relatório da decisão ora recorrida:

O interessado acima qualificado foi autuado, tendo sido lhe exigido o crédito tributário no montante de R\$ 379.987,45, nele compreendidos imposto, multa de ofício de 150% e juros de mora, relativo aos anos-calendários 2011, 2012, 2013, 2014 e 2015, em decorrência da apuração de omissão de rendimentos e rendimentos classificados indevidamente na DIRPF, na forma dos dispositivos legais sumariados na peça fiscal (fls. 177 e seguintes).

Tendo a Fiscalização entendido que houve crime contra a ordem tributária, foi exigida a multa qualificada e o fato foi levado ao conhecimento do Ministério

Público Federal, através da Representação Fiscal para Fins Penais, em cumprimento ao determinado no Art. 1º da Portaria RFB nº 2439 de 21/12/2010.

O contribuinte, às fls. 229 a 243, impugna total e tempestivamente o lançamento, fazendo, em síntese, as alegações a seguir descritas.

A discordância e inconformismo com a atuação reside no fato de que os valores lançados são frutos do interessado figurar no quadro societário, e são tidos como distribuição de lucros, pela atividade empresarial.

Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no país ou no exterior (artigo 10 da Lei 9.249/1995).

Quanto ao mérito, não assiste razão à Receita Federal em aplicar ao requerente auto de infração, A distribuição de lucros aos sócios (de capital ou de serviço) é isenta de imposto de renda na fonte. A distribuição de lucro é outro tipo de rendimento, que pode ser recebido por sócios que trabalham na empresa ou não. Ele deve acontecer de acordo com percentuais acordados entre os sócios. Cabe dizer que a distribuição de lucro não tem incidência de impostos para evitar que a empresa pague novamente o imposto de renda de pessoa física, pois elas já pagam imposto de renda de pessoa jurídica sobre o que faturam.

O Poder Público, especialmente em sede de tributação (mesmo tratando-se da definição do quantum pertinente ao valor das multas fiscais), não pode agir imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade que se qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais.

Importa assinalar que a vedação de confisco se direciona tanto ao tributo, quanto às multas tributárias, sejam elas de mora, sejam punitivas.

Tal linha de entendimento se funda no conhecido precedente do Supremo Tribunal Federal no qual restou assentado que a vedação de confisco se estende também às penalidades.

Diante do exposto, e de tudo o mais que dos autos consta, demonstrada a total insubsistência do lançamento, da infração por omissão dos rendimentos isentos e não tributáveis, recebidos de pessoa jurídica, da empresa COMED, bem como, pelos valores recebidos e classificados indevidamente na DIRPF, ou, alternativamente, o acolhimento da redução da multa de 150% para um percentual de 20%.

A 4ª Turma da DRJ/POA 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 DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e as 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 àquele objeto da decisão.

INCONSTITUCIONALIDADE.

O exame da constitucionalidade ou legalidade das leis é tarefa estritamente reservada aos órgãos do Poder Judiciário.

DOUTRINAS As doutrinas, ainda que dos mais consagrados tributaristas, não podem ser opostas ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

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

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

MULTA QUALIFICADA.

Restando provada a ocorrência da circunstância qualificadora, imprescindível para a aplicação da multa, cabível a aplicação da penalidade de 150%.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de primeira instância em 09/06/2017, o sujeito passivo interpôs, em 22/06/2017, Recurso Voluntário, alegando que a improcedência do lançamento reiterando sua impugnação.

É o relatório

VOTO

Conselheiro **André Barros de Moura**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo.

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

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

O litígio versa sobre a omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica sem vínculo empregatício.

Em sede de preliminar o Recorrente solicita a suspensão do presente feito até que haja o julgamento de Reclamatória Trabalhista proposta pelo Recorrente contra a empresa da qual seria sócio.

Entretanto, razão não lhe assiste.

Além do resultado da reclamatória proposta não interferir no julgamento do presente lançamento, o fato do recorrente a ter manifestado confirma a procedência dele, pois, o seu fundamento é exatamente de que o recorrente não era sócio, mas sim funcionário da empresa.

Assim, deve ser rejeitado tal pedido.

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

Do mérito

Inicialmente, transcreve-se partes do termo de constatação e intimação fiscal, de fls. 02 e seguintes (sic):

1) O contribuinte NÃO apresentou Declaração de Ajuste Anual de Imposto de Renda Pessoa Física para o Exercício 2012, ano-calendário 2011, apesar de ter recebido rendimentos da empresa COMED - Corpo Médico Ltda. CNPJ nº 03.423.724/0001-36 no valor de R\$32.932,44, conforme registrado nos livros contábeis da empresa (doc. Anexo 3).

1.1) Na declaração de Ajuste Anual de 2013, ano-calendário 2012, o contribuinte informou como "Rendimentos Isentos e Não Tributáveis", o valor de R\$ 120.853,93, classificando-os como "Lucros e Dividendos Recebidos da empresa COMED - Corpo Médico Ltda CNPJ nº 03.423.724/0001-36.

1.2) Nas Declarações de Ajuste Anual de 2014 a 2016, anos-calendários 2013 a 2015 o contribuinte informou como "Rendimentos Isentos e Não Tributáveis", os valores de R\$ 181.845,83, R\$ 165.705,22 e R\$ 57.477,35. classificando-os como "Lucros e Dividendos Recebidos da empresa COMED - Corpo Médico Ltda"(doc. Anexos 5 a 7).

2) Entretanto, após regular procedimento fiscal junto à referida empresa, esta Secretaria da Receita Federal do Brasil apurou fatos, narrados na sequência deste termo, que descaracterizaram totalmente os valores pagos por ela a título de "distribuição de lucros" a centenas de profissionais (médicos), dentre eles o contribuinte.

3) Com efeito, a Comed - Corpo Médico Ltda, CNPJ 03.423.724/0001-36, através de publicidade em mídia notadamente através do seu sítio na internet, cooptava profissionais da área da saúde(médicos) para trabalhar nas dependências de seus clientes, com promessas de benefícios diversos, dentre estes, a possibilidade de receber os valores, fruto de seu trabalho, sem qualquer incidência de impostos.

Abaixo copiamos a tela da página [http://comed-corpomedico.com.br/\(sítio da Comed\)](http://comed-corpomedico.com.br/(sítio da Comed)), à época da fiscalização na Pessoa Jurídica (Processo Administrativo Fiscal nº 15956.720037-2014-40), obtida na Internet e destacamos na sequência, os benefícios oferecidos aos profissionais: (...)

-Seguro de vida em grupo cobrindo acidentes pessoais nos casos de morte e invalidez permanente;

- Departamento Jurídico organizado para suporte aos sócios-cotistas;

- A carga tributária (impostos) é suportada toda pela empresa restando ao sócio-cotista valores líquidos não tributáveis.

3.1) Após aliciado, a contratação do profissional iniciava-se com este outorgando procuração com amplos poderes ao sócio majoritário da Comed, para representá-lo em todos os "atos societários" da empresa, mormente para subscrever alterações contratuais, contratar ou demitir outros sócios, e se completava com o pagamento dos plantões médicos realizados pelo profissional, na forma de distribuição de lucros.

3.2) A procuração outorgada pelo sujeito passivo Matheus Gonçalves da Fonseca aos responsáveis pela Comed está datada de 23/05/2011, encontrando-se anexa ao presente termo (DOC. ANEXO 1) e este passou a fazer parte do "quadro de sócios" da Comed junto com outros 162 profissionais admitidos, através de sua 12ª Alteração Contratual, datada de 29/08/2011 (págs. 42, 54, 63 e 68), também anexa (DOC. ANEXO 2). Referida alteração contratual, apesar de datada de 29/08/2011, foi protocolada no Ofício de Registro Civil de Pessoas Jurídicas da Comarca de Sertãozinho-SP apenas em 18/01/2012 sob o nº 008174 e seu registro se deu no dia 10/02/2012 sob nº 3.713 - Microfilme 6416 (pág. 70). A quantidade de "sócios" da Comed quando da sua 12ª Alteração Contratual, apresentava o expressivo número de 579 profissionais.

3.3) O investimento do sujeito passivo para a sociedade foi de R\$ 1,00 (UM REAL) conforme se denota da referida alteração, o que representava apenas 0,023% do capital. Naquela oportunidade, o Capital da "sociedade" era composto por 4.258 quotas, sendo que o sócio majoritário e administrador, Sr. Márcio José Ramos de

SantAnna possuía 3.680, ou seja, 86,42% e outros 578 "sócios", dentre os quais o ora fiscalizado inclusive, detinham as 578 cotas restantes.

No quadro abaixo demonstra-se a alta rotatividade de pessoas que são colocadas e retiradas do contrato social ("SÓCIOS") no curto período de cinco anos (05/01/2009 a 14/03/2013): (...)

4) O pagamento das "distribuições de lucros" era feito ao profissional, não raro, várias vezes dentro do mesmo mês, havendo casos de vários pagamentos em um mesmo dia, sempre de acordo com os plantões realizados pelo profissional, cujos valores eram pré-definidos, conforme descrito no item 6 adiante. A frequência e o número exagerado de remunerações pagas a todos os profissionais participantes desse esquema, indica sem qualquer sombra de dúvidas a retribuição por serviços prestados. Como exemplo, colacionamos parte da planilha do ano de 2012, elaborada pelo Fisco com nos lançamentos contidos nos livros contábeis da Comed, onde aparecem os valores pagos ao sujeito passivo na forma acima descrita. (...)

5) A percepção de valores a título de "lucros" por inúmeros profissionais antes mesmo de fazerem parte do "quadro societário" da empresa demonstram que tal denominação (lucro) não correspondia à realidade.

6) Documentos internos da Comed, endereçados aos médicos "sócios-cotistas" demonstram como eram calculados os valores a serem recebidos pelos profissionais.

Tais valores, ao invés de refletirem a apuração de lucro da empresa, eram determinados em função dos efetivos plantões realizados pelos profissionais. Como exemplo, anexamos ao presente um dos e-mails obtidos pelo fisco, datado de 21/09/2012 e enviado aos médicos pela Sra. Rosana Peres Maranhão Serafim, onde são demonstrados valores, naquele momento, dos plantões em cada Unidade/Cidade onde eram prestados os serviços e a data provável do recebimento do serviço (plantão). Assim, por exemplo, quem tivesse trabalhado em um plantão no "Pronto Socorro da cidade de Jardinópolis", distante aproximadamente 40km de Ribeirão Preto, receberia no mês subsequente, o valor de R\$ 705,00. De sorte que o método acima utilizado (valores pré-definidos), elimina quaisquer possibilidades da Comed tratar tais pagamentos como distribuição de lucro, pois na verdade são pagamentos relativos aos serviços prestados pelos médicos em suas respectivas escalas de plantões.

6.1) Tais valores FIXOS estão expressos também, em inúmeras escalas obtidas pelo Fisco, relativas a plantões de médicos que seriam realizados pelos profissionais nas várias unidades dos contratantes da Comed. Abaixo, recortes retirados de algumas escalas, demonstrando a falácia dos "lucros" percebidos pelos profissionais: (...)

7) Os médicos, por seu turno, coniventes com tal situação, recebiam os valores dos plantões realizados e, ao final do exercício, um demonstrativo dos "lucros recebidos".

7.1) Com tais procedimentos, os partícipes lesaram de forma gravosa os cofres públicos, deixando de recolher o Imposto de Renda e as Contribuições Previdenciárias, tanto a parte patronal, quanto a parte dos segurados.

7.2) Conforme já mencionado no item 3, retro, a Comed foi fiscalizada por esta RFB e teve lavrados contra si, autos de infração das Contribuições Previdenciárias acima referidos (PAF nº 15956.720037-2014-40), os quais já obtiveram julgamento favorável ao Fisco em primeira instância. Colacionamos ementa do acórdão 11-50.411 - da 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Recife do referido processo, acerca da natureza dos valores pagos aos "sócios":

SOCIEDADE. LUCROS. DESCARACTERIZAÇÃO. REALIDADE.

PRIMAZIA Na identificação da natureza dos valores pagos a segurados por prestação de serviços, para fins de tributação previdenciária, há de prevalecer a realidade dos fatos sobre qualquer formalidade. Na medida em que o suposto sócio revela-se prestador de serviços e o lucro é, na verdade, remuneração dos serviços prestados, de se exigir as contribuições sociais respectivas.

8) Em várias ações judiciais trabalhistas, inclusive, algumas com pedidos cumulados de danos morais, promovidas por médicos "ex-sócios" da Comed-Corpo Médico Ltda, aquela justiça especializada reconheceu o vínculo trabalhista, ora entre os vários reclamantes e a Comed, ora entre eles e os contratantes da Comed (Prefeituras Municipais, Santas Casas ou Hospitais), relativamente ao período em que se encontravam em seu "quadro societário". Em todas elas, apesar do esforço da reclamada em tentar provar o affectio societatis, requisito imprescindível para a caracterização da sociedade empresária, este não restou provado. Muito pelo contrário, a subordinação, habitualidade e pessoalidade foram plenamente reconhecidas. Em uma dessas ações (Recurso de Revista em Agravo de Instrumento : TST-AIRR-86400-47.2007.5.15.0125), assim se manifestou o julgador:

"As provas produzidas revelam que a primeira recorrida, na verdade, resolveu atuar na área da saúde sem empregados registrados em quantidade suficiente para desenvolver suas atividades, bem como que a recorrida Comed S/C Ltda atuou como intermediária de mão-de-obra de forma fraudulenta nos moldes de falsa cooperativa "

Diante de todo o exposto no termo de constatação fiscal e elementos dos autos, no caso, ficou plenamente comprovada a inexistência concreta de uma sociedade, e que a prestação de serviços era efetuada pelos profissionais médicos, que atendiam os pacientes, sendo lhes repassado o valor relativo aos efetivos plantões por eles realizados, e não, distribuição de lucros equivalente e proporcional ao número de sócios.

A realidade fática prevalece sobre o instrumento formal, pois as circunstâncias e o cotidiano nas relações podem ser diversas daquilo que foi documentado. A essência do ato jurídico é o fato, e não a forma; e, no caso, a fiscalização demonstrou cabalmente que a efetiva prestação de serviços pela autuada e pelos demais médicos diverge frontalmente da formalidade aparente, na qual eles figuram como sócios da pessoa jurídica.

A distribuição de valores aos sócios participantes de forma não igualitária é possível em uma sociedade, desde que sejam distribuídos de forma proporcional ao capital de cada participante.

Dessa forma, os rendimentos recebidos pelo contribuinte, da COMED, pela prestação de serviços têm a natureza jurídica de rendimentos “tributáveis”, sendo devido o imposto de renda pessoa física objeto do presente lançamento.

Conforme já referido neste voto, a Comed foi autuada por esta RFB, tendo sido lavrados autos de infração das Contribuições Previdenciárias, os quais já foram julgados procedentes em primeira instância, confirmando o entendimento supra exposto.

Da qualificação da multa de ofício

Com relação à multa aplicada, assim dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho 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 15 de junho de 2007)II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho 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 15 de junho de 2007)§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea “a” pela Lei nº

11.488, de 15 de junho de 2007)II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea “b” com nova redação pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea “c” com nova redação pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)A multa qualificada de 150% tem por fundamento o parágrafo 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, transcrito, que trata da qualificação das infrações nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

LEI No 4.502, DE 30 DE NOVEMBRO DE 1964.

“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”.

Depreende-se do texto transcrito que, no que tange à omissão de rendimentos, o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 estabelece que, nos casos de omissão total de rendimentos, falta de apresentação de declaração, bem como nos casos de omissão parcial, resultante de declaração inexata, a multa aplicável é a normal de 75%, exceto nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

A sonegação e a fraude se caracterizam em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõem sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, ou retardar uma obrigação tributária.

Assim, ainda que o conceito de sonegação seja amplo, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública, onde, utilizando-se de subterfúgios, escamoteia-se ocorrência do fato gerador ou retarda-se o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária; ou seja, o dolo é o 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.

A multa de ofício de 150% foi aplicada em virtude de a autoridade lançadora ter concluído que houve intuito de fraude na contratação pela Comed de

profissionais médicos como sócios, remunerando-os na forma de distribuição de lucros, não passando de mera simulação, visando sonegar tributos, agindo a Comed e médicos em conluio para a consecução de seus objetivos, configurando, em tese, os crimes previstos nos artigos 71 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Diante do descrito, constatado e comprovado nos autos, pela fiscalização, tanto na conduta da empresa Comed, como na do contribuinte, verifica-se a presença do dolo, ou seja, os médicos, coniventes com a situação, recebiam os valores dos plantões realizados e ao final do exercício, um demonstrativo dos “lucros recebidos”, declarando-os como “rendimentos isentos e não tributáveis”.

Esses procedimentos lesaram de forma gravosa os cofres públicos, deixando de recolher o Imposto de Renda e as Contribuições Previdenciárias.

Portanto, no caso, ficou plenamente demonstrada a intenção de ludibriar o fisco, mediante a alteração das características essenciais dos honorários profissionais pagos, mascarando-os como se fossem “distribuição de lucros”, conforme exaustivamente descrito no Termo de Constatação e Intimação Fiscal (fls. 02 e seguintes).

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, em preliminar rejeitar o pedido de suspensão do feito e, no mérito, dar parcial provimento para reduzir a multa de ofício ao patamar de 100%.

Assinado Digitalmente

André Barros de Moura

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Carlos Eduardo Ávila Cabral

Em que pese os fundamentos bem lançados pelo Conselheiro Relator, divirjo quanto a manutenção da multa qualificada com arrimo nas razões a seguir.

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.

Analisando 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.

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.

O presente entendimento também está sendo adotado em outros dois casos em julgamento nesta mesma reunião de julgamento por tratarem dos mesmos fatos e por terem como ponto de partida a mesma fiscalização promovida contra a empresa COMED.

Com isso, por tais razões, entendo que a multa aplicada deve ser desqualificada, reduzindo-a ao patamar de 75%.

Assinado Digitalmente

Carlos Eduardo Ávila Cabral

DOCUMENTO VALIDADO