



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10166.724886/2019-60
ACÓRDÃO	2402-013.640 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LUCY ANNE LOPES MOURA RIBEIRO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2015, 2016

LANÇAMENTO. NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA. É válido o lançamento que observa os pressupostos legais e que tenha os seus atos e termos lavrados por pessoa competente, no qual os despachos e decisões tenham sido proferidos pela autoridade competente, sem preterição do direito de defesa e com a correta identificação do sujeito passivo da exação tributária.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. RECLASSIFICAÇÃO. NATUREZA TRIBUTÁVEL. Comprovado que os valores pagos a profissional médico, sob a forma de distribuição de lucros pela participação nos quadros de pessoa jurídica, constituíram-se em pró-labore dos sócios, cuja natureza é tributável, correta é a reclassificação desses rendimentos promovida pela Fiscalização.

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (1) por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas; (2) por voto de qualidade, no mérito, em dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto de modo a reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%. Vencida a Conselheira Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano (relatora) e os Conselheiros Joao Ricardo Fahrion Nuske e Suez Roberto Colabardini Filho que proveram o recurso. Não votou o Conselheiro André Barros de Moura em razão do voto proferido pela relatora original, Conselheira Luciana

Vilardi Vieira de Souza Mifano, na reunião assíncrona realizada em maio do corrente ano. Designado relator *ad hoc* do Acórdão o Conselheiro Rodrigo Duarte Firmino e redator do voto vencedor o Conselheiro Marcus Gaudenzi de Faria.

Assinado Digitalmente

Marcus Gaudenzi de Faria – Redator designado

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente e relator *ad hoc*

Participaram do julgamento os Conselheiros: Marcus Gaudenzi de Faria, João Ricardo Fahrion Nüske, Alexandre Correa Lisboa, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Suez Roberto Colabardini Filho e Rodrigo Duarte Firmino (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de lançamento fiscal por meio da qual se objetiva a exigência do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF, relativo ao anos-calendário de 2015 e 2016, decorrente dos supostos rendimentos auferidos pela Recorrente em razão da prestação de serviços, na condição de profissional autônomo, à empresa Respirar Cirurgia Torácica e Pneumologia Ltda. (“RESPIRAR”).

Conforme consta do Relatório Fiscal, o presente lançamento decorre de procedimento fiscal instaurado inicialmente em face da empresa REDE D’OR SÃO LUIZ S.A, operadora independente de hospitais do Brasil, cuja atividade principal consiste na prestação de serviços médicos.

No curso da fiscalização, verificou-se que a empresa RESPIRAR, por intermédio de seus sócios, prestava serviços à REDE D’OR., consistentes, dentre outros, em cirurgias torácicas e atendimentos de fisioterapia respiratória.

Nesse contexto, o procedimento fiscal foi ampliado para abranger também a empresa RESPIRAR e seus respectivos sócios, dentre os quais a ora Recorrente, tendo sido colhidos depoimentos que, segundo a d. Fiscalização, indicariam que:

- (i) os valores relativos aos serviços prestados em nome da RESPIRAR eram recebidos sob a forma de distribuição de lucro;
- (ii) os tributos incidentes sobre a prestação de serviços da RESPIRAR à REDE D’OR eram devidamente retidos e recolhidos antes da distribuição dos lucros aos sócios, sendo que, previamente à apuração do lucro distribuível, os custos e despesas incorridos pela sociedade eram devidamente pagos ou provisionados com os valores recebidos;

- (iii) a distribuição de lucros observaria a produtividade de cada sócio, inexistindo distribuição nos meses em que não houvesse prestação de serviços; e
- (iv) não teria havido, até aquele momento, distribuição de eventual saldo remanescente de lucros ao final do exercício.

Não obstante, entendendo a d. Fiscalização que os valores percebidos pelos sócios possuíam, em verdade, natureza de remuneração decorrente da prestação de serviços pessoais — e não de lucros distribuídos —, procedeu ao lançamento do Imposto sobre a Renda incidente sobre os valores reputados como *pro labore*.

Nos termos consignados pela da d. Fiscalização:

23. Dos elementos colhidos dos sócios da RESPIRAR (documentos e depoimentos) quanto aos valores pagos por esta àqueles está claro que se trata de proventos (retribuição) pagos pelos serviços (médicos) prestados para o Hospital do Coração do Brasil em nome da RESPIRAR. Todos os médicos que prestaram depoimento, aqui incluindo-se o sócio majoritário, afirmam que recebem os valores correspondentes aos serviços que realizam.

24. Aqui não se trata de capital social investido que, em função de aplicação nas finalidades da empresa, devolvem a justa valia sob a forma de lucros. Ademais o Contrato Social deveria definir o que é custo dos serviços prestados em relação aos valores recebidos para que se pudesse delinear qual a parcela corresponde ao lucro. Nestes elementos o contrato é ausente.

25. Assim, por se tratarem de sócios da empresa temos as seguintes situações já discutidas anteriormente: a um o sócio empresta à empresa o seu capital e em razão da valorização deste recebe lucros e, a dois o sócio fornece à empresa os seus serviços e recebe, de forma bastante definida (parte dos valores ou a integralidade dos mesmos é entregue ao prestador do serviço e não à empresa), o pagamento por seus serviços.

(...)

30. O sócio da sociedade civil de prestação de serviços profissionais que presta serviço à sociedade da qual é sócio é segurado obrigatório na categoria de contribuinte individual, conforme a alínea “f”, inciso V, art.12 da Lei nº 8.212, de 1991, sendo obrigatória discriminação entre a parcela da distribuição de lucro e aquela paga pelo trabalho, com fundamento o inciso III, art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, e o inciso II, parágrafo 5º do Decreto nº 3.048, de 1999, de modo que, para fins previdenciários, não é possível considerar todo o montante pago a este sócio como distribuição de lucros, uma vez que pelo menos parte dos valores pagos terá necessariamente natureza jurídica de retribuição pelo trabalho, sujeita à incidência de contribuição previdenciária.”

Ainda, foi aplicada multa de ofício qualificada, ao fundamento de que a declaração, pela Recorrente, dos valores recebidos da RESPIRAR sob a rubrica de dividendos teria sido

realizada com o intuito doloso de afastar a incidência das obrigações trabalhistas, previdenciárias e tributárias decorrentes da prestação de serviços médicos por pessoa física, circunstância que, segundo a d. Fiscalização, ensejaria a incidência da penalidade qualificada prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Devidamente intimado, a Recorrente apresentou Impugnação, por meio do qual requereu:

(i) **preliminarmente**:

(a) o julgamento simultâneo do presente feito com o processo administrativo da fiscalização da RESPIRAR (10166.724.875/2019-80 e 10166.725.723/2019-02);

(b) a nulidade do lançamento fiscal, em razão de suposto cerceamento de defesa, ao argumento de que teriam sido acostados aos autos diversos documentos sem correlação com os fundamentos que ensejaram a autuação;

(c) a nulidade do lançamento fiscal em razão de alegado equívoco na identificação do sujeito passivo, sob o entendimento de que a fonte pagadora seria a responsável pela retenção de eventual tributo devido;

(ii) **no mérito**:

(a) a inexistência de obrigatoriedade de pagamento de pró-labore a sócios, bem como a possibilidade de distribuição desproporcional de dividendos;

(b) a suposta ingerência da d. Fiscalização na administração da RESPIRAR, em afronta aos Princípios da Liberdade Contratual e Livre Iniciativa;

(c) a inexistência de evasão fiscal;

(d) a violação ao art. 129, da Lei nº 11.196/2005;

(e) subsidiariamente, na remota hipótese de manutenção do lançamento fiscal, o direito ao abatimento, do Imposto de Renda constituído, dos valores recolhidos pela RESPIRAR a título dos tributos incidentes sobre a prestação de serviços à REDE D'OR e

(f) a impossibilidade de qualificação da multa de ofício.

Remetidos os autos à Delegacia da Receita Federal de Julgamentos – DRJ, foi proferido o Acórdão nº 12-109.905 negando provimento à Impugnação.

Sob o fundamento de que não restou demonstrada qualquer hipótese apta a ensejar a nulidade do auto de infração, nos termos dos arts. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, tampouco comprovado eventual prejuízo ao exercício do direito de defesa pelo Recorrente, a preliminar de nulidade foi afastada. Igualmente, restou rejeitada a alegação de equívoco na identificação do sujeito passivo, inclusive com fundamento no Parecer Normativo CST nº 01/2002, segundo o qual, verificada a ausência de retenção do imposto pela fonte pagadora e encerrado o

prazo para entrega da Declaração de Ajuste Anual, a responsabilidade pelo recolhimento do tributo passa a ser do próprio contribuinte.

No mérito, consignou-se que, embora inexistia vedação legal à distribuição desproporcional de dividendos em relação às quotas do capital social, os elementos constantes dos autos indicariam que os valores pagos ao Recorrente corresponderiam, em verdade, à remuneração pelos serviços prestados à RESPIRAR, caracterizando-se como pró-labore. Destacou-se, ainda, que a cláusula do contrato social não previa expressamente a participação dos sócios nos lucros, conforme exigido pelo art. 997, inciso VII, do Código Civil. Ademais, mesmo a 8ª Alteração Contratual, ao prever que os lucros seriam distribuídos de acordo com os valores angariados por cada sócio, evidenciaria que os montantes percebidos constituiriam contraprestação pelos serviços médicos efetivamente prestados, e não distribuição de lucros propriamente dita, especialmente diante da ausência de pagamento de qualquer valor a título de pró-labore.

A decisão recorrida consignou, também, que o Fisco, em hipóteses como a dos autos, possui prerrogativa para desconsiderar atos praticados com vícios e requalificar, para fins tributários, a natureza jurídica das receitas pagas.

Ao final, foi afastada a possibilidade de abatimento, do Imposto sobre a Renda lançado, dos valores recolhidos pela RESPIRAR a título de tributos incidentes sobre a prestação de serviços à REDE D'OR, mantendo-se, ainda, a qualificação da multa de ofício.

Inconformado, o Recorrente interpôs Recurso Voluntário reiterando as razões expostas em Impugnação e alegando que houve alteração do critério jurídico adotado no lançamento fiscal, pela DRJ, que na verdade teria entendido pela existência de pessoa interposta para o recebimento pela contraprestação de serviços prestados à REDE D'OR.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Rodrigo Duarte Firmino**, Relator *ad hoc*

Sirvo-me da minuta de voto inserida pela relatora original, Conselheira Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, no e-Processo, a seguir reproduzida, cujo posicionamento adotado não necessariamente coincide com o meu.

O presente recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele, pois conheço, passando a analisar suas razões.

DAS PRELIMINARES

Quanto às preliminares suscitadas desde a impugnação, com base no disposto no art. 114, § 12º, da RICARF, adoto as mesmas razões de decidir da decisão recorrida e afasto a nulidade do auto de infração, por aqueles mesmos fundamentos.

“Preliminar de cerceio de defesa

Inicialmente, rechaça-se o argumento do contribuinte de que o Auto de Infração está eivado de vícios que o impedem de se defender de forma hábil e suficiente.

Foram observadas as formalidades exigidas no art. 10 do Decreto 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal - PAF, a seguir transcrito:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

A peça fiscal foi lavrada por servidor competente exatamente nos termos definidos no artigo acima reproduzido e os fatos geradores que ensejaram o lançamento fiscal encontram-se demonstrados com clareza. A “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal”, fl.03, identifica a infração “Rendimentos Recebidos Classificados Indevidamente na DIRPF” e o Relatório Fiscal detalha os fatos geradores, permitindo ao sujeito passivo amplo conhecimento do procedimento fiscal e da motivação que levou à autuação.

O Auto de Infração traz, ainda, as bases de cálculo do tributo devido, em cada um dos anos-calendário no Demonstrativo de Apuração, assim como identifica as multas aplicadas e registra a fundamentação legal do lançamento na “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” e no Relatório Fiscal.

Por fim, o contribuinte teve o prazo de defesa previsto no art. 10, inciso V, do Decreto 70.235/72 para apresentar seus argumentos, que estão sendo apreciados e que demonstram pleno conhecimento por parte do interessado da infração cometida.

O art. 59 do Processo Administrativo Fiscal – PAF, Decreto 70.235/72, especifica como hipóteses de nulidade:

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.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Assim, somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Outras irregularidades não importariam nulidade. Simplesmente deveriam ser sanadas se capazes de prejudicar o contribuinte ou se influíssem na solução do litígio, circunstância que não se verificou nos autos.

De fato, foram juntados aos presentes autos documentos/gravação (arquivos não pagináveis) que não guardam relação com o lançamento ora em análise, como o depoimento gravado do médico que não integra o quadro social da pessoa jurídica, e os anexos 1 e 4 que dizem respeito a documentos relacionados ao Hospital do Coração do Brasil. Cita, ainda, a autoridade fiscal, em seu relatório, o anexo 7 - Termo de Depoimento pertinente à gravação referida, que não foi juntado.

Em que pesem tais elementos não se referirem a nenhuma situação presente nos autos, entendo que não houve qualquer prejuízo à defesa do contribuinte. Esses documentos se mostram irrelevantes para a impugnação de qualquer ponto do Auto de Infração. Deve-se atentar que o contribuinte pôde se defender, sem qualquer dificuldade, como mostram seus argumentos na impugnação, identificando com clareza a origem da exigência que lhe é imputada, não se podendo falar em cerceamento de defesa.

Assim, tendo em vista que os atos e termos foram lavrados por pessoa competente e que não houve qualquer preterição do direito de defesa do autuado, não se aplicam as hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972. Note-se que também foram devidamente observadas as

regras previstas no art. 142 do CTN para constituição do crédito tributário por meio do lançamento, não incorrendo, portanto, nulidade no feito fiscal.

Nesse sentido, ementa de Acórdão proferido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

“PAF - NULIDADES – Não provada violação às regras do artigo 142 do CTN nem dos artigos 10 e 59 do Decreto 70.235/1972, não há que se falar em nulidade, do lançamento, do procedimento fiscal que lhe deu origem, ou do documento que formalizou a exigência fiscal”. Acórdão 108-08696, de 25/01/2006.

LANÇAMENTO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. Não há que se falar em nulidade quando o lançamento observa todos os requisitos previstos no artigo 142 do CTN e no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72. Acórdão 1302-003.718, de 16/07/2019.

Desse modo, o procedimento fiscal pautou-se pelas normas que regem a matéria, não havendo qualquer vício que pudesse justificar a pretensão da defesa, rejeitando-se a preliminar de nulidade do lançamento.

Preliminar – Erro na identificação do sujeito passivo

Argumenta a defesa que a obrigação de reter o imposto de renda é da fonte pagadora e que este não poderia ser exigido do contribuinte, caracterizando-se o bis in idem.

No caso em análise, não se está exigindo do autuado Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF. O lançamento diz respeito ao imposto de renda incidente sobre os rendimentos recebidos por ele da Respirar Cirurgia Torácica e Pneumologia Ltda, CNPJ 05.70.230/0001-87, e identificados pela autoridade fiscal como tributáveis. Esses rendimentos foram acrescidos àqueles declarados pelo contribuinte no ajuste anual, sem que tenha sido considerado nenhum valor de imposto retido sobre a verba apurada, porque, de fato, não houve retenção por parte da pessoa jurídica, que tratou os rendimentos como de outra natureza.

Como não houve retenção de qualquer valor a título do imposto de renda por parte da fonte pagadora, não há parcela a esse título a ser compensada.

Em pesquisa no sistema informatizado da Receita Federal do Brasil, também não se localizou qualquer lançamento relativo ao Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF em face da pessoa jurídica Respirar Cirurgia Torácica e Pneumologia Ltda, mas apenas multa pela não retenção do imposto nas épocas próprias (Processo nº 10166.725723/2019-02).

O Parecer Normativo Cosit nº 01/2002 assim se manifestou:

IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE.

Constatada a falta de retenção do imposto, que tiver a natureza de antecipação, antes da data fixada para a entrega da declaração de ajuste

anual, no caso de pessoa física, e, antes da data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, serão exigidos da fonte pagadora o imposto, a multa de ofício e os juros de mora.

Verificada a falta de retenção após as datas referidas acima serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora isolados, calculados desde a data prevista para recolhimento do imposto que deveria ter sido retido até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, até a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica; exigindo-se do contribuinte o imposto, a multa de ofício e os juros de mora, caso este não tenha submetido os rendimentos à tributação. (grifos nossos)

Dessa forma, não houve erro na identificação do sujeito passivo, nem cobrança em duplicidade, rejeitando-se a preliminar suscitada.

Para além dos fundamentos que embasaram a decisão recorrida, reforço que:

- (i) não há que se falar em prejuízo para o exercício da ampla defesa e do contraditório, simplesmente pela juntada aos autos de documentos sem correlação direta com os fundamentos que ensejaram a autuação, especialmente no caso vertente em que a motivação do auto de infração foi suficientemente atendida no lançamento fiscal;
- (ii) assumindo que se tratasse efetivamente de prolabore (e não de distribuição de lucros), embora pudesse haver responsabilidade de fonte pela retenção do imposto, o IRRF seria mera antecipação do imposto devido pelo Recorrente. Assim, encerrado o exercício fiscal e entregue a declaração de imposto de renda da pessoa física (DIRPF), a responsabilidade pelo recolhimento do imposto sobre a renda passa a ser exclusiva da pessoa física, nos termos do Parecer Normativo COSIT nº 01/2002.

Superadas tais questões preliminares, cabe analisar, ainda em sede inicial, se teria havido alteração de critério jurídico pela decisão recorrida, o que é vedado pelo artigo 146 do Código Tributário Nacional.

Neste ponto, alega o Recorrente que a DRJ teria mantido o lançamento fiscal sob fundamento diverso do adotado pela autoridade fiscal, ao entender que se trataria de caso em que haveria pessoa interposta para a prestação de serviços à REDE D'OR.

Nesse aspecto, embora a decisão recorrida, de fato, tenha inovado com tal argumentação, o fez de forma a incluir uma linha argumentativa adicional que se soma aos fundamentos utilizados no lançamento fiscal. Inclusive, entendo que tal aspecto foi trazido pela decisão recorrida, em razão de provocação da própria Recorrente, quando aborda em sua

impugnação que: *“Na realidade o auditor desconsiderou a personalidade jurídica da pessoa jurídica “Respirar”, e, conseqüentemente afastou toda a estrutura societária existente.”*

Assim, entendo que não houve alteração do critério jurídico, mas extrapolação pela decisão recorrida que incluiu fundamento adicional entre aqueles adotados pela autoridade fiscal, por ocasião da lavratura do lançamento fiscal, mas em razão de argumentação despendida pelo próprio Recorrente.

Não vejo, contudo, nulidade na decisão recorrida, dado que os fundamentos adotados pela fiscalização foram analisados e acolhidos, sendo, deste modo, perfeitamente possível prosseguir com a análise de mérito.

Nestes termos, rejeito a preliminar de nulidade da decisão recorrida, apenas deixando consignado que a discussão se limita aos fundamentos adotados pelo auto de infração e que também foram acolhidos pela decisão recorrida.

DO MÉRITO

No mérito, assiste razão à Recorrente.

Inicialmente, importante ressaltar que, conforme exposto no relatório, o presente lançamento decorreu de procedimento fiscal instaurado inicialmente em face da empresa REDE D'OR SÃO LUIZ S.A. sendo posteriormente estendido à RESPIRAR e a seus sócios, dentre eles a ora Recorrente.

No que concerne à RESPIRAR foi lavrado lançamento fiscal que culminou no Processo Administrativo nº 10166.725723/2019-02, consubstanciado na exigência da multa isolada prevista no art. 9º da Lei nº 10.426/2002, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

Com efeito, a partir do mesmo conjunto fático-probatório que embasou o presente lançamento, entendeu a d. Fiscalização que os valores pagos pela RESPIRAR a seus sócios — inclusive à Recorrente — possuíam natureza jurídica de pró-labore, por corresponderem à contraprestação pelos serviços médicos efetivamente prestados, e não à distribuição de lucros propriamente dita.

Partindo dessa premissa, concluiu a autoridade fiscal que tais valores deveriam ter sido submetidos à incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF. E, embora a responsabilidade pelo recolhimento do imposto não retido recaísse sobre os próprios beneficiários dos rendimentos — na hipótese, a Recorrente —, foi exigida da RESPIRAR a multa isolada decorrente da ausência de retenção que lhe era atribuída, nos termos dos dispositivos acima mencionados.

Ao apreciar o referido Processo Administrativo nº 10166.725723/2019-02, este Conselho concluiu pela inexistência de elementos suficientes aptos a justificar a requalificação dos

valores pagos a título de distribuição de lucros para pró-labore. Cite-se, a propósito, trecho do referido Acórdão:

“Nesse contexto, verifica-se que a questão de fundo que envolve o caso presente é saber se os valores pagos aos sócios metrificados no serviço prestado devem ser qualificados como pró-labore ou dividendos. Em outras palavras, o que devemos perquirir, aqui, é responder a seguinte indagação: qual o trabalho pode ser remunerado via pró-labore e qual pode ser remunerado via dividendos?

No meu entendimento, o simples fato de os médicos, sem qualquer formação jurídico-tributária, afirmarem que recebem pelo serviço prestado para outros hospitais não é o que determina a qualificação jurídica dos rendimentos. Inclusive o próprio artigo 997, inciso v do Código Civil de 2002 admite a existência de sócio de serviços e a distribuição de dividendos com base nessa métrica, ao dispor que a sociedade se constitui mediante contrato escrito, particular ou público, e que, além das cláusulas estipuladas pelas partes, mencionará as prestações a que se obriga o sócio, cuja contribuição consista em serviços. Confira-se:

(...)

Quer dizer, o sócio pode se obrigar com a prestação de serviço, com o capital ou uma combinação de ambos. A condição de sócio, por sua vez, garante ao indivíduo o recebimento de dividendos, nos termos do artigo 202 da Lei n. 6.404/1976 (Lei das S.A). Ademais, a própria legislação de regência autoriza a distribuição desproporcional de dividendos, conforme se extrai da leitura do artigo 1.007 do Código Civil. *In verbis*:

(...)

Acaso os sócios não estabeleçam de forma diversa, os dividendos serão distribuídos na proporção das respectivas quotas, já que, nos dizeres de Arnold Wald, 4 têm liberdade para estipular as condições e o percentual de participação de cada sócio nos resultados sociais. Portanto, conforme pontua a Recorrente, os sócios podem pactuar a forma de distribuição que lhes parecer mais adequada, com vistas a atender às finalidades do empreendimento, desde que respeitadas as limitações constantes da lei.

(...)

Portanto, o fato de haver sócio que trabalha para a sociedade não é, de per si, elemento definatório da qualificação do rendimento como pró-labore ou dividendos. Assim, para que se conforme a legislação fiscal ao que dispõe a legislação civil, em atendimento inclusive ao disposto nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional, é preciso que se compreenda que o pró-labore, nos termos da 8.212, de 1991, é a parcela recebida pelo sócio a título de remuneração, conforme definido pelo contrato social e demais deliberações.

(...)

Em outros termos, os sócios deliberaram a faculdade de pagamento de pró-labore, a faculdade de pagamento antecipado de lucros e que os lucros serão calculados conforme deliberação, independente da participação societária.

De mais a mais, necessária adequação da postura da Receita Federal do Brasil a novel jurisprudência do Supremo Tribunal Federal pautada nos princípios constitucionais da livre iniciativa e da livre concorrência, que asseguram aos agentes econômicos a liberdade de formular estratégias negociais indutoras de maior eficiência econômica e competitividade.

(...)

Assim, considerando-se que não há na lei obrigatoriedade de pagamento de pró-labore, e que os tribunais superiores admitem o desenvolvimento de estratégias empresariais flexíveis, como a Pejotização, não se pode confundir o trabalho prestado diretamente à tomadora de serviços (Rede D'or) como o trabalho fosse prestado à própria sociedade, nos termos do que trata o artigo 12, inciso V, alínea "f" da Lei n. 8.212/1991."

Em razão disso, restou cancelada a multa isolada exigida em face da RESPIRAR por ausência de retenção do Imposto sobre a Renda na Fonte, justamente porque afastada a própria premissa jurídica que sustentava a autuação, qual seja, a desconsideração da natureza de dividendos atribuída aos pagamentos efetuados aos sócios, para o fim de considerá-los como pró-labore.

Ademais, para além dos fundamentos acima expostos que, por si só, já conduzem ao provimento do Recurso Voluntário, entendo que a solução adotada no feito mencionado deve observar, igualmente, os Princípios da Segurança Jurídica, da Coerência Decisória e da Estabilidade dos Julgamentos administrativos.

Com efeito, a autuação ora em exame decorre do mesmo procedimento fiscal, possui idêntico substrato fático-probatório e fundamenta-se na mesma premissa jurídica já apreciada por este Conselho no âmbito do Processo Administrativo nº 10166.725723/2019-02, ocasião em que se afastou a requalificação dos valores pagos a título de distribuição de lucros para pró-labore.

Nesse contexto, inexistindo distinção fática ou jurídica relevante apta a justificar solução diversa, impõe-se a adoção do mesmo entendimento já firmado por este Conselho, sob pena de se conferir tratamento contraditório a autuações originadas dos mesmos fatos e elementos probatórios.

Acrescento, ainda, que nas sociedades de profissionais, como aquela em relação a qual o Recorrente é sócio, o capital investido é fundamentalmente o capital intelectual, havendo tipicamente baixa (ou nenhuma) necessidade de capital financeiro. Diferentemente de uma indústria, os resultados de uma sociedade de profissionais são gerados em função dos serviços que são prestados pelos sócios aos clientes das sociedades, muitas vezes em caráter

personalíssimo, como acontece com as sociedades de médicos, de advogados e de engenheiros, dentre outras.

Atento ao fato de que pode haver menor relevância do capital financeiro e maior relevância do capital intelectual em certos negócios, o legislador previu expressamente a possibilidade de: (a) prestação de serviços intelectuais por meio de pessoas jurídicas, com ou sem designação de obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora do serviço, conforme artigo 129 da Lei nº 11.196/2005 e (b) a distribuição desproporcional de lucros, nos termos do artigo 1.007 c/c o artigo 997, inciso VII, do Código Civil.

De fato, não assiste razão à autoridade fiscal quando afirma, no TVF, que de um lado “o sócio empresta à empresa o seu capital e em razão da valorização deste recebe lucros” e de outro “fornece à empresa os seus serviços e recebe, de forma bastante definida (parte dos valores ou a integralidade dos mesmos é entregue ao prestador do serviço e não à empresa), o pagamento por seus serviços.”

Ainda que o pagamento de pró-labore seja, de fato, uma boa prática em tais sociedades, tais valores usualmente remuneram os serviços administrativos prestados pelos sócios à sociedade e não as relações profissionais mantidas pelos sócios com os clientes da sociedade (que é a verdadeira fonte de resultado de uma sociedade de profissionais). Como se disse, em uma sociedade de profissionais o critério de distribuição de lucros será, no mais das vezes, proporcional ao valor gerado pelo sócio na sociedade (que pode envolver as relações personalíssimas mantidas entre eles e os clientes da sociedade), tendo usualmente pouca (ou nenhuma) importância a relação com o capital investido por cada sócio.

Nesse sentido, cite-se a jurisprudência do CARF:

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. SOCIEDADE DE ADVOGADOS. SUI GENERIS. LIBERDADE DE PACTUAÇÃO. CONTABILIDADE VÁLIDA. INEXISTÊNCIA DA DESCONSTITUIÇÃO DA CONTABILIDADE. LUCROS EFETIVADOS. NÃO INCIDÊNCIA. 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, quando o contrato social for claro ao dispor de tal distribuição. In casu, havendo contabilidade que cumpre com as formalidades intrínsecas e extrínsecas e sendo a apuração de lucro regular e contabilizada, não há que se falar em tributação dos valores distribuídos como lucro. A legislação previdenciária não considera o lucro regular como base de incidência de contribuições previdenciárias. A não observância de meras formalidades não desvirtua a natureza dos Juros, ou seja, não gera uma presunção de pagamento de pró-labore. Além do mais, é regular a utilização de e-mail em substituição a Ata.

(Acórdão nº 2401-005.677 – Relator Rayd Santana Ferreira – Sessão 07/08/2018)

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. SOCIEDADE DE MÉDICOS E DENTISTAS. LIBERDADE DE PACTUAÇÃO. INEXISTÊNCIA DA DESCONSTITUIÇÃO DA CONTABILIDADE. LUCROS EFETIVADOS. NÃO INCIDÊNCIA.

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, quando o contrato social for claro ao dispor de tal distribuição. In casu, havendo contabilidade que cumpre com as formalidades intrínsecas e extrínsecas e sendo a apuração de lucro regular e contabilizada, não há que se falar em tributação dos valores distribuídos como lucro.

(Acórdão nº 2301-005.705 – Relator Marcelo Freitas de Souza Costa – Sessão 04/10/2018)

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016 DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. SOCIEDADE DE MÉDICOS. LIBERDADE DE PACTUAÇÃO. CONTABILIDADE E CONTRATO SOCIAL REGULARES. LUCROS RECEBIDOS E EFETIVADOS. 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, quando o contrato social for claro ao dispor sobre tal distribuição, e os registros contábeis contabilizarem regularmente o lucro.

(Acórdão nº 2201-012.005 – Relator Fernando Gomes Favacho – Sessão de 05/02/2025)

Assim, dou provimento ao Recurso Voluntário, cancelando o lançamento fiscal em exame.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Marcus Gaudenzi de Faria**, redator designado

Em que pese minha consideração aos argumentos trazidos pela conselheira relatora em seu voto, uma vez afastadas as preliminares suscitadas, ouso divergir, no mérito, das conclusões trazidas no enfrentamento do litígio:

O lançamento em debate decorre de um procedimento de fiscalização, onde a autoridade tributária, onde fora tratada a utilização da empresa da qual a recorrente é sócia como veículo para remuneração de serviços prestados pela mesma à hospital citado nos autos.

O relatório afirma que **existe obrigação de separar:**

- distribuição de lucros (remuneração do capital)
- pró-labore/remuneração (pagamento pelo trabalho)

Ao analisar os fatos, o REFISC aponta com clareza os seguintes fatos:

- os pagamentos eram feitos com base na **produção individual** dos médicos
- não havia pagamento formal de pró-labore
- não havia distribuição real de lucros ao final
- os valores rotulados como “lucros” eram, na prática, remuneração por serviços

Revisitando os autos do processo, em especial o anexo 3 (e-fls 25)– **destaca-se que, em entrevista pessoal realizada na Receita Federal, a recorrente informa que os valores recebidos são proporcionais e correlacionados com os procedimentos médicos realizados.** Destaca ainda que os custos de formação e capacitação são individuais e pessoais de cada profissional (autônomos), destacando ausência de sobras de lucros no fechamento do exercício.

Observo ainda que a profissional aponta que possui controle em fichas dos procedimentos realizados e dos valores a receber de cada paciente.

Ora, uma sociedade de profissionais partilha de riscos da atividade desenvolvida.

Nas sociedades de profissionais em geral (advogados, médicos, dentistas, engenheiros, contadores etc.), o elemento central é a prestação coletiva de serviços por meio da pessoa jurídica.

O cliente contrata a sociedade, não o sócio individualmente.

O resultado econômico pertence inicialmente à sociedade e, após apurado, pode ser distribuído aos sócios segundo os critérios definidos no contrato social.

Destaca a conselheira relatora, que, ao apreciar o referido Processo Administrativo nº 10166.725723/2019-02, este Conselho concluiu pela inexistência de elementos suficientes

aptos a justificar a requalificação dos valores pagos a título de distribuição de lucros para pró-labore.

Veja-se que a tese argumentativa basilar para aquele processo está vinculada à possibilidade de distribuição desproporcional de lucros, muto bem destacado no voto da conselheira relatora.

Todavia, entendo fundamental trazer à baila a declaração de voto do Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, que aborda, na visão deste conselheiro, o real fundamento do lançamento e do litígio em debate, que, em síntese, entendo abordar os tópicos a seguir:

A) Natureza dos Pagamentos

O Conselheiro destaca que os sócios prestaram serviços à própria empresa e em nome dela, e que os valores recebidos eram repassados a eles sob o título de distribuição de lucros, mas, de fato, correspondiam à remuneração pelos serviços prestados.

Os depoimentos dos sócios confirmam que os pagamentos eram feitos conforme a produtividade individual, sem recebimento de pró-labore, e que não havia distribuição de sobra de lucros ao final do período.

B) Contrato Social e Ausência de Balizas

O contrato social da empresa não estabelecia critérios claros para o pagamento de pró-labore nem para a distribuição de lucros, deixando ambas as questões em aberto.

Essa ausência de balizas contratuais reforça a necessidade de analisar as circunstâncias práticas para determinar a natureza dos pagamentos.

C) Obrigatoriedade de Pró-labore para Sócios Prestadores de Serviço

Embora a sociedade não seja obrigada a remunerar todos os sócios por meio de pró-labore, para aqueles que efetivamente prestam serviços à empresa, essa é a forma esperada de remuneração, conforme o art. 12, inciso V, alínea f da Lei 8.212/1991.

O Conselheiro entende que, **quando não há discriminação entre remuneração pelo trabalho e distribuição de lucros**, todo o valor pago ao sócio prestador de serviço deve ser considerado pró-labore, sujeito à tributação e contribuição previdenciária.

D) Vedação ao Disfarce de Remuneração

Não se nega aos sócios a liberdade de pactuar a forma de distribuição de lucros, mas não se pode admitir que pagamentos feitos como

remuneração por serviços sejam disfarçados sob o título de distribuição de lucros para fins de isenção tributária.

Assim, entende-se que os critérios de distribuição não precisam ser proporcionais ao capital social. Esta fora a questão

É perfeitamente possível que o contrato estabeleça distribuição de lucros com base em critérios distintos, conforme previsão do Código Civil, trazida pela relatora.

Todavia, cada um dos agentes, na materialidade e tipologia da infração, teve destacada sua participação. No caso em tela, entende-se a empresa como veículo para o recebimento de remuneração pelos profissionais médicos.

Importa ainda destacar que o Tema 725, ao trazer luz à temática da terceirização, criando uma dinâmica nova para as relações contratuais, pelas quais este conselheiro possui histórico apreço. não eliminou a relevância do princípio da primazia da realidade; apenas afastou a presunção de ilicitude que anteriormente recaía sobre determinadas formas de terceirização. O caso em tela, conforme destaca a autoridade fiscal, trata de uma empresa utilizada como “central de faturamento” para os profissionais, e não, como uma sociedade de capital intelectual

A distinção, carreada aos autos com conjunto robusto de elementos surge quando a "distribuição de lucros" deixa de ser efetivamente participação no resultado da sociedade e passa a funcionar como mera remuneração individual do trabalho. Nesse cenário, a sociedade passa a atuar como mera central de faturamento. O lucro não é compartilhado. **Não há efetiva assunção coletiva dos riscos. Cada sócio recebe praticamente aquilo que produziu, conforme relatado pela recorrente no vídeo.**

O caso impõe que a materialidade do lançamento, corretamente vinculada ao arcabouço normativo inerente ao processo tributário, seja reproduzida pelo julgador administrativo.

Neste aspecto, não vejo como atender ao pleito recursal.

No que concerne a multa de ofício aplicada em sua forma qualificada, a aplicação dos juros sobre a multa, não vejo qualquer reparo à decisão recorrida, que adoto como razão de decidir.

Todavia, em relação à multa qualificada, entendo necessária a aplicação da retroatividade benigna.

A modificação inserida no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pela **Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, ao reduzir o percentual da multa de ofício proporcional qualificada aplicada de 150% para 100% atrai a retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional**, uma vez que

lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração

Acerca da possibilidade de aproveitamento dos tributos pagos pela pessoa jurídica, observada a pluralidade de sócios, entendo sem reparos a decisão recorrida, uma vez inviável a segregação individualizada de créditos tributários pretendidos em descasamento com a participação no capital.

Conclusão

Ante o exposto, conheço do recurso interposto, rejeitando as preliminares suscitadas e, no mérito, dou-lhe parcial provimento, para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%

Assinado Digitalmente

Marcus Gaudenzi de Faria