



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10783.723546/2019-44
ACÓRDÃO	2101-003.914 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SCHARIFF MOYSES
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2014, 2015

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

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

RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. LEI Nº 14.689 DE 2023. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA REDUZIDA A 100%.

As multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica. Deve ser observado, no caso concreto, a superveniência da Lei nº 14.689 de 20 de setembro de 2023, que alterou o percentual da multa qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do artigo 44 da Lei nº 9.430 de 1996, nos termos do artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN.

ENDEREÇAMENTO DE INTIMAÇÕES DE ATOS PROCESSUAIS NA PESSOA DO PROCURADOR. SÚMULA CARF Nº. 110.

Não encontra respaldo legal nas normas do Processo Administrativo Fiscal a solicitação para que a Administração Tributária efetue as intimações de atos processuais administrativos na pessoa e no domicílio profissional do procurador (advogado) constituído pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Neste sentido dispõe a Súmula CARF nº 110.

SUSTENTAÇÃO ORAL.

A sustentação oral por causídico é realizada nos termos dos arts. 95, 102 e 103 do RICARF.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa – Relatora

Assinado Digitalmente

Heitor de Souza Lima Junior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Rafael de Aguiar Hirano (substituto[a] integral), Débora Fófano dos Santos, Sílvio Lúcio de Oliveira Junior, Ana Carolina da Silva Barbosa, Heitor de Souza Lima Junior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por SCHARIFF MOYSES (e-fls. 7853/7880) em face do Acórdão nº. 16-91.609 (e-fls. 7826/7845), proferido em 21/01/2020, pela 19ª Turma da DRJ/SPO, que julgou a Impugnação improcedente, mantendo o lançamento do crédito tributário.

O presente processo administrativo foi lavrado pela Fiscalização contra o contribuinte, para lançamento do Imposto de Renda da Pessoa Física, em razão da constatação da infração de **omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica**, relativos ao recebimento de valores da empresa MEDCARDIO LTDA., que teriam sido declarados como distribuição de lucros e foram reclassificados para rendimentos tributáveis, pois seriam rendimentos recebidos pela prestação de serviços à pessoa jurídica sujeitos à tributação do imposto de renda (e-fl. 7532). Foi aplicada multa de ofício qualificada de 150%.

De acordo com o Relatório de Constatação de Infração Fiscal (e-fl. 7530/7629), que é parte integrante do auto de infração, o lançamento decorreu de ação fiscal na empresa MEDCARDIO LTDA, da qual o interessado era sócio no período fiscalizado, que resultou na apuração de falta de retenção do imposto de renda na fonte e falta do recolhimento da cota

patronal de contribuições previdenciárias incidentes sobre remunerações pagas por serviços prestados pelos sócios, durante os anos-calendário 2013/2014, e lavratura de 4 processos tributários administrativos.

O contribuinte foi intimado pela via postal em 06/06/2019, conforme Aviso de Recebimento (e-fl. 7645) e apresentou sua Impugnação (e-fls. 7649/7676), em 03/07/2019, assim resumida pela decisão de piso:

Inicialmente, a defesa esclarece que o interessado é médico cirurgião cardiovascular e, nessa condição, também é sócio da sociedade MEDCARDIO LTDA, que tem como objetivo social a prestação de serviços médicos na área de cardiologia e cirurgia cardiovascular, sendo optante pela tributação do IRPJ pela modalidade de lucro presumido. Acrescenta que a MEDCARDIO é uma sociedade de direito privado que nasceu da vontade de médicos e profissionais liberais de unirem suas especialidades em uma estrutura organizada.

Em virtude de o seu objeto social ser, exclusivamente, a prestação de serviços médicos na área de cardiologia e cirurgia cardiovascular, os recursos que mais importam para a sociedade são os profissionais que a integram e a respectiva experiência e qualificação científica que carregam, de modo que **o investimento realizado pelo sócio não se dá por meio do capital social, mas sim pela efetiva prestação de serviços médicos extremamente qualificados.**

Por essa razão, sustenta a defesa, **o único e justo critério para a distribuição dos lucros seria a própria intensidade da colaboração de cada sócio, tendo o contrato social da empresa expressa previsão de distribuição de dividendos desproporcional à participação do sócio no capital social e de acordo com a produção do sócio para a geração do lucro, conforme cláusula quinta, alínea 'h'.**

A MEDCARDIO **não realiza remuneração de seus sócios por meio de pro labore**, não havendo na legislação fiscal ou societária qualquer obrigação nesse sentido. Há apenas a distribuição do lucro líquido apurado com base na escrituração contábil regular, através de demonstrativo do período, desproporcional à participação no capital social, feita a distribuição mensalmente de acordo com a produção médica de cada sócio, pois se trata de sociedade para prestação de serviços profissionais.

Só há distribuição de lucro quando há lucro a ser distribuído, considerando que, como toda sociedade, está sujeita aos riscos da atividade econômica, pois é necessário: receber dos tomadores de serviço, que não raro ficam inadimplentes; participar da livre concorrência do mercado; abater despesas; realizar provisões; e quitar outros encargos.

Ademais, a distribuição de lucros desproporcional ao capital social de acordo com o empenho, qualificação e dedicação de cada sócio é chancelada pela própria Receita Federal do Brasil (Soluções de Consulta nº 46/2010 e 196/2012) e pela jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

A conclusão da autoridade fiscal de que a MEDCARDIO foi constituída por meio de “ato simulatório”, apenas para que “os sócios recebessem os serviços prestados sob a roupagem de lucro distribuído, sem a incidência de contribuição previdenciária e da retenção do imposto de renda sobre proventos de qualquer natureza” não se sustentaria e estaria baseada em inúmeras ilações equivocadas, baseadas em questões periféricas e de cunho subjetivo, as quais não estão sob o crivo de sua autoridade, pois se caracterizam como **condutas inerentes à atividade da própria empresa no mercado de trabalho e são exclusivamente pertinentes ao regime jurídico societário.**

De fato, em nenhum momento a autoridade fiscal afirmou que não houve lucro contábil, ou seja, a contabilidade da empresa cumpre com as formalidades e a apuração do lucro se deu de forma regular e contabilizada.

A autoridade fiscal simplesmente entendeu que, em virtude de cada sócio receber lucros desproporcionalmente à sua participação no capital social, a distribuição dos lucros e a própria a sociedade seriam atos simulados, porque a natureza do pagamento, no seu entender, é de remuneração.

Porém, essa presunção seria absolutamente equivocada. Para ampará-la, o relatório fiscal menciona razões periféricas ou inexistentes irregularidades, que não trazem nenhum comprometimento ou prejuízo à fiscalização contábil, pois dizem respeito, sobretudo, ao regime jurídico societário.

O relatório fiscal questiona como foi possível à sociedade definir, em base mensal, e posteriormente, no final do período anual, a parcela de lucros cabível a cada sócio, já que a MEDCARDIO transferiu recursos aos sócios a título de lucros em montantes desproporcionais às suas participações no capital social da empresa.

A resposta a esse questionamento é clara e perfeitamente legal: **de acordo com a produtividade de cada sócio, depois de abatidas todas as despesas atreladas ao custo da atividade, isto é, de acordo com o lucro contábil efetivo proporcionado à MEDCARDIO pelos sócios individualmente, nos termos da Cláusula Quinta, alínea ‘h’, do contrato social, que aparentemente não foi observada pela fiscalização.**

Todos as supostas irregularidades apontadas nos parágrafos 326 e 327 do relatório fiscal do auto de infração lavrado contra a pessoa jurídica para descaracterizar os valores pagos aos sócios como lucros são inexistentes ou mesmo periféricos e subjetivos, e ultrapassam a competência da autoridade fiscal porquanto não pertencem ao espectro do regime jurídico tributário, ao qual interessa saber se a contabilidade encontra-se regular para compreender a existência de lucro contábil.

Existindo lucro contábil, não há que se falar em tributação dos valores distribuídos como lucro, ainda que desproporcional ao capital social, porque neste caso há expressa previsão de distribuição desproporcional no contrato social e seu critério, e ao fisco cabe apenas verificar a condição de sócio formal. Sendo sócio

formal, a quantidade de lucro a ele destinado pela empresa não altera a natureza jurídica de lucro do valor pago nem sua condição de rendimento isento de IRPF determinada por lei.

No caso da MEDIOCARDIO, a contabilidade encontra-se regular, permite detectar perfeitamente o lucro contábil da empresa, quando, a quem e quanto foi distribuído, sendo desproporcional ao capital social conforme expressa previsão no contrato social (pois é feita de acordo com a produtividade dos sócios), sendo os apontamentos da fiscalização insuficientes para descaracterizar a natureza jurídica dos valores.

Da leitura do relatório fiscal do presente auto de infração, que se baseou no relatório fiscal do auto de infração lavrado contra a pessoa jurídica, conclui-se que a afirmação de ser a MEDCARDIO um ato simulatório está fundamentada na forma como os lucros foram distribuídos aos sócios na visão da fiscalização. As premissas por sua vez, sinteticamente, são as de que: a) o lucro da sociedade foi distribuído forma desproporcionalmente à participação dos sócios no capital social; e b) não houve critério para distribuição.

A primeira premissa é plenamente verdadeira, pois a MEDCARDIO distribuiu o lucro de forma desproporcional às quotas do capital social de cada sócio, conforme expressa previsão no contrato social, procedimento que não apresenta nenhuma ilegalidade, sendo regra pertencente ao regime jurídico societário de livre pactuação entre os sócios.

De fato, o art. 1.007 do Código Civil prevê e permite que os sócios estipulem distribuição de lucros desproporcional ao capital social, porque a regulação desta matéria, repita-se, pertence ao regime jurídico societário, dentro do direito privado onde prevalece a liberdade de pactuação.

Por outro lado, a segunda premissa de que lança mão a fiscalização para concluir que a distribuição de lucros e a criação da MEDIOCARDIO seriam atos simulados é falsa, porque há sim previsão expressa acerca do critério para distribuição desproporcional do lucro, sendo ele a proporção em que cada sócio contribuiu para a formação do lucro, conforme Cláusula Quinta, alínea 'h' do contrato social.

Não há, nesse ponto, que se falar em nulidade da referida cláusula por possibilitar que algum sócio não receba participação em determinado período, pois o art. 1.008 do Código Civil veda a exclusão do sócio da participação, o que não é caso, porque nesta hipótese, na sociedade de prestação de serviço profissional, o sócio só não participa do lucro se não produzir, ou seja, não é a sociedade que eventualmente o exclui, é sua própria produção.

A fiscalização, já sem recursos fáticos, se apegou a filigranas periféricas para tentar descaracterizar a natureza jurídica do lucro distribuído, chegando ao ponto de questionar a escrituração contábil por constar como suporte documental do pagamento do lucro o TED bancário para o sócio, em vez de 'recibo de distribuição de lucro', conforme modelo inventado e sugerido pela autoridade.

A exigência da fiscalização é improcedente. O que é elementar é a prova do pagamento, não o recibo, e se há transferência bancária individual, extrato bancário, lançamento em conta de antecipação/distribuição de lucro. Não há legislação que defina o recibo como prova única ou elementar, sendo certo que a própria fiscalização reconhece em seu relatório que foram entregues os documentos que comprovam a realização das transferências bancárias e que não há discrepância entre esses valores e os devidamente lançados na contabilidade. Cumpre destacar que houve a escrituração conforme definida em lei (código civil) e demais regramentos (resolução CFC 1330/2011).

Nos exercícios de 2013, foram feitos os lançamentos individualizados, conforme determina o Código Civil, além de Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultado, Demonstração do Patrimônio Líquido (que evidencia o lucro do exercício respectivo e sua distribuição), Nota Explicativa e Carta de Administração. Já em 2014 há o Sped Contábil onde no J800 foram anexados todos os balancetes trimestrais, balanço, DRE, DMPL, Notas Explicativas e Carta de Administração.

Portanto, a autoridade lançadora falta com a verdade quando diz que há simulação ou roupage na distribuição de lucros, pois todas as supostas irregularidades apontadas ou são inverídicas, ou completamente irrelevantes para o regime jurídico tributário. Demais disso, o fato de a empresa, por meio de seus sócios, se organizar legalmente com o fito de reduzir a carga tributária, por si só, não tem o condão de atrair a tributação a pretexto de atos simulados.

Afora esses aspectos subjetivos aventados pela fiscalização, a autuação repousa basicamente no fato de as distribuições de lucros serem desproporcionais às quotas de cada sócio e, na sua análise omissa, sem critério, o que já foi rebatido.

Contudo, o que importa ao regime jurídico tributário e, pois, à competência da autoridade fiscalizadora, é constatar a existência de lucro contábil e sua distribuição exclusivamente aos sócios. Mas a fiscalização em nenhum momento questiona a contabilidade quanto à efetiva existência de lucros auferidos a serem distribuídos pela MEDCARDIO. Questiona apenas a natureza jurídica do pagamento com base na forma de distribuição, partindo de premissa equivocada sobre ausência de critério, a despeito da previsão expressa em contrato social da distribuição desproporcional e dos critérios de distribuição.

A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é unânime em autorizar o modelo societário adotado, bem como a forma de distribuição desproporcional de lucro praticada pela MEDCARDIO, nos termos previstos em contrato social, deixando evidenciado que, para o regime jurídico tributário, importa apenas a existência de lucro contábil regular e a previsão da distribuição desproporcional em contrato social.

Por todas essas razões, demonstrada a existência de lucro contábil regular, a condição de sócio e a previsão de distribuição desproporcional mediante critério específico no contrato social, não há que se falar em ato simulatório na criação da sociedade MEDCARDIO, cujos sócios têm total autonomia legal para seleção do

modelo societário pelo qual querem se organizar e seu regime de tributação dentro do que permite a legislação, sendo absolutamente subjetiva, ilegal e insubsistente a presunção da autoridade fiscal acerca da existência de fraude.

E não se mantendo a autuação acerca da cobrança de IRPF, por óbvio, deve ser **anulada a autuação acerca da multa qualificada, pois, de conformidade com a legislação tributária, especialmente artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, c/c Sumula nº 14 do CARF, a qualificação da multa de ofício ao percentual de 150% condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude do contribuinte. Assim, não o tendo feito, não prospera a multa e tampouco seu agravamento, pois a conduta do contribuinte encontra lastro em Soluções de Consultas da RFB e jurisprudência do CARF.**

Ao final, com base nas razões alegadas, a defesa requer o recebimento e processamento da impugnação, a fim de ser julgada procedente, com o consequente cancelamento do lançamento do auto de infração. A defesa protesta ainda pela produção de todos os meios de prova admitidos em direito, nos termos do art. 16, IV, do decreto lei n 70.235, de 1972, bem como que o impugnante e os seus procuradores sejam intimados de todos os atos deste processo, sob pena de nulidade. (grifos acrescidos)

Sobreveio o julgamento da Impugnação e foi proferido o Acórdão nº. 16-91.609 (e-fls. 7826/7845), que restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2014, 2015

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA DOS SÓCIOS. DISSIMULAÇÃO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. TRIBUTAÇÃO.

A distribuição de lucros aos sócios é isenta de imposto de renda (na fonte e na declaração dos beneficiários), contanto que sejam observadas as regras previstas na legislação de regência, atinentes à forma de tributação da pessoa jurídica. Estão abrangidos pela isenção os lucros distribuídos aos sócios de forma desproporcional à sua participação no capital social, desde que tal distribuição esteja devidamente estipulada pelas partes no contrato social, em conformidade com a legislação societária. Tal procedimento, contudo, não pode ser utilizado com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo, notadamente no caso em que a fiscalização verifica que a distribuição de resultados desproporcional dissimula pagamentos por serviços prestados pelos próprios sócios. Nesse caso, a tributação deve ocorrer conforme a verdadeira natureza dos rendimentos.

MULTA DE OFÍCIO. IRRF. 150%

A duplicação da multa independe do fato de haver ou não fraude no processo, o fato de deixar de reter o imposto de renda já é causa suficiente a aplicação de 150% de multa de ofício.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte foi intimado do resultado de julgamento pela via postal, em 11/02/2020, conforme Aviso de Recebimento (e-fl. 7850), e apresentou o Recurso Voluntário (e-fls. 7853/7880), em 10/03/2020, reiterando os argumentos apresentados em sede de Impugnação.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Ana Carolina da Silva Barbosa**, Relatora.

1 ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo, e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº. 70.235/72. Portanto, deve ser conhecido.

2 BREVE RELATO DA AÇÃO FISCAL NA MEDCARDIO QUE RESULTOU NA PRESENTE AUTUAÇÃO

A presente fiscalização decorreu da ação fiscal promovida contra a empresa MEDCARDIO LTDA, da qual o recorrente, que é médico cirurgião cardiovascular é sócio, com participação no capital social igual a 100 cotas, correspondendo ao total de R\$ 100,00. O recorrente declarou ter recebido lucros e dividendos, pagos pela MEDCARDIO, nos montantes de R\$ 699.968,58 e R\$ 645.195,67, nos anos-calendário de 2013 e 2014 (exercícios 2014 e 2015) respectivamente (doc. às e-fls. 11/32 e 12/54).

Conforme relatado pela fiscalização, *as bases de cálculo tributadas são as remunerações mensais efetuadas pela MEDCARDIO sob a roupagem de lucros DISTRIBUÍDOS e ISENTOS de IMPOSTO DE RENDA, para, entre outras razões, permitir aos sócios se esquivar do imposto de renda devido, mas que foram considerados pela Autoridade Tributária como remunerações decorrentes de serviços prestados pelos sócios, tributáveis pelas diversas razões, que foram detalhadas no Relatório fiscal e assim resumidas:*

- Não apresentação da documentação comprobatória hábil e idônea (recibos de distribuição de lucros) referente aos lançamentos contábeis feitos a título de distribuição de lucros;
- Lançamentos contábeis sem caracterização do documento respectivo, ferindo o art. 1.184, caput, do CCB;
- Balanços intercalares inidôneos;
- Demonstrações de resultado do exercício intercalares não lançadas no Livro Diário, com violação ao art. 1.184, par. 2º do CCB;
- Inidoneidade das atas deliberativas atinentes referentes a supostas deliberações para distribuição antecipada de lucros e confessado não registro das aludidas atas na Junta Comercial;
- Registro extemporâneo das atas deliberativas referentes a deliberações para distribuição de lucros ao final do exercício, com violação ao art. 1.075, par. 2º do CCB;
- Ausência, em Contrato Social, alterações ou atas, de critério expresso sobre a participação de cada sócio nos lucros e perdas, conforme exige o art. 997, VII do CCB;
- Prática de ato simulatório.

Diante de tais constatações, considerou-se que os pagamentos realizados pela empresa se deram a título de remuneração dos serviços médicos e não a título de distribuição de lucros, o que justificou a desconsideração da isenção do Imposto de Renda da Pessoa Física e a consequente autuação.

Vale destacar que os processos da MEDCARDIO LTDA mencionados no Relatório de Constatação Fiscal, decorrentes da ação fiscal (PTA nº. 15586.720059/2018-99, PTA nº 15586.720060/2018-13, PTA nº 15586.720061/2018-68 e PTA nº. 15586.720062/2018-11) foram julgados pelo CARF, quando foram proferidos os Acórdãos nºs 2401-007.308 e 2401-007.309 e nº. 1301-006.803 e 1301-006.804.

Os Acórdãos nºs 2401-007.308 e 2401-007.309, lavrados para constituição e cobrança da Cota Patronal de Contribuições destinadas à Previdência Social incidentes sobre remunerações por serviços prestados por segurados contribuintes individuais(sócios da empresa); foram proferidos na mesma sessão de julgamento e tiveram o mesmo resultado. As decisões confirmaram a desconsideração dos lucros distribuídos pela empresa, mantiveram parcialmente o lançamento das contribuições previdenciárias devidas pela empresa, tendo declarado a decadência parcial, desqualificando a penalidade aplicada em razão da falta de comprovação da conduta fraudulenta e excluído a responsabilidade solidária imputada aos sócios. Foram interpostos recurso especiais ainda pendentes de julgamento.

Os acórdãos foram assim ementados:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/10/2014

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INSTRUMENTO DE CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO. VÍCIOS NÃO ANULAM O LANÇAMENTO.

O Mandado de Procedimento Fiscal se constitui em mero instrumento de controle criado pela Administração Tributária, e irregularidades em sua emissão ou prorrogação não são motivos suficientes para se anular o lançamento.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO.

Ausente a comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação pela fiscalização, e caracterizado o pagamento antecipado, a contagem do prazo decadencial em relação às contribuições previdenciárias dá-se pela regra do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN).

SOCIEDADE LIMITADA. PRÓ-LABORE. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. NECESSIDADE DE DISCRIMINAÇÃO DOS VALORES PAGOS OU CREDITADOS. INCIDÊNCIA.

Não há vedação legal para distribuição aos sócios de lucros de forma desproporcional à sua participação no capital, desde que devidamente estipulada no contrato social, em conformidade com a legislação societária.

Quando a atividade econômica da sociedade é exercida diretamente pelos sócios, mediante a prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões regulamentadas, é obrigatória a discriminação entre a parcela da distribuição de lucros e aquela paga pelo trabalho. Pelo menos parte dos valores pagos pela sociedade ao sócio que lhe presta serviços terá natureza jurídica de retribuição pelo trabalho, sujeita à incidência de contribuição previdenciária. Na ausência de segregação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente de distribuição de lucros, inclusive a título de antecipação mensal ou trimestral, a incidência da contribuição previdenciária ocorre sobre os valores totais pagos ou creditados aos sócios.

MULTA QUALIFICADA. IMPROCEDÊNCIA.

Afasta-se a qualificadora da multa de ofício, com redução do percentual da penalidade a 75%, quando o conjunto probatório descrito pela autoridade lançadora é insuficiente como prova cabal do evidente intuito de fraude na conduta do sujeito passivo.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIOS ADMINISTRADORES. INFRAÇÃO À LEI OU CONTRATO SOCIAL. DEMAIS SÓCIOS. INTERESSE COMUM. EXCLUSÃO DO VÍNCULO.

Exclui-se o vínculo de responsabilidade solidária atribuído aos sócios administradores quando o acervo probatório descrito pela autoridade lançadora não é suficiente para comprovar a prática dolosa de atos com excesso de poderes ou infração à lei ou contrato social. Além disso, na falta de demonstração do interesse jurídico dos sócios coobrigados, e não meramente econômico, na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária, também impõe-se retirá-los do polo passivo do auto de infração.

ENDEREÇAMENTO DE INTIMAÇÕES DE ATOS PROCESSUAIS NA PESSOA DO PROCURADOR.

Não encontra respaldo legal nas normas do Processo Administrativo Fiscal a solicitação para que a Administração Tributária efetue as intimações de atos processuais administrativos na pessoa e no domicílio profissional do procurador (advogado) constituído pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Neste sentido dispõe a Súmula CARF nº 110.

SUSTENTAÇÃO ORAL.

A sustentação oral por causídico é realizada nos termos dos arts. 58 e 59 do Anexo II do RICARF, observado o disposto no art. 55 desse regimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares. No mérito, por voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: a) declarar a decadência até a competência maio/2013; b) excluir a qualificadora da multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%; e c) excluir a responsabilidade solidária. Vencidos os conselheiros Matheus Soares Leite (relator), Andréa Viana Arrais Egypto e Rayd Santana Ferreira que davam provimento ao recurso. Vencidos em primeira votação os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro e Miriam Denise Xavier que negavam provimento ao recurso.

Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Cleberson Alex Friess.

Os Processos nº. 15586.720061/2018-68 e 15586.720062/2018-11, lavrados para constituição e cobrança de Multa de ofício e juros de mora incidentes sobre o imposto que deixou de ser retido na fonte pelo sujeito passivo responsável (MEDCARDIO), também foram julgados conjuntamente, tendo tido o seguinte resultado (Acórdãos nº. 1301-006.803 e nº. 1301-006.804):

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014

MULTA ISOLADA. FALTA DE RETENÇÃO DO IRRF SOBRE RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS PAGOS AOS SÓCIOS. DISTRIBUIÇÃO ANTECIPADA E

DESPROPORCIONAL DE LUCROS. POSSIBILIDADE DESDE QUE OBSERVADA A LEGISLAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO DE DOCUMENTOS. NÃO OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO PRÓPRIA. PAGAMENTOS CONSIDERADOS PRÓ-LABORE. REMUNERAÇÃO POR SERVIÇOS PRESTADOS.

É possível que uma pessoa jurídica remunere os seus sócios pelo capital investido na empresa e pelos riscos assumidos no negócio. Da mesma forma é possível que essa distribuição de lucros seja feita de forma antecipada e de maneira desproporcional. Para tanto, nos termos da legislação cível, é imprescindível que em tais casos a empresa mantenha em ordem a sua contabilidade, registrando cada operação, conservando ainda os documentos que lastreiam a prática. No caso, considerando que a empresa não dispunha nem mesmo de regras para o pagamento desproporcional, além do descumprimento de uma série de outros requisitos, é possível que o fisco desconsidere a natureza de dividendos e entenda que na verdade o que houve foi o pagamento de pró-labore.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade. Quanto ao mérito, acordam os membros do colegiado (i) em negar provimento ao recurso (i.1) por unanimidade de votos, quanto à autuação, tendo acompanhado pelas conclusões o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza e (i.2) por voto de qualidade, para manter a responsabilidade pelo art. 124 do CTN, vencidos os Conselheiros Marcelo Jose Luz de Macedo, José Eduardo Dornelas Souza e Eduardo Monteiro Cardoso; e (ii) em dar provimento, por maioria de votos, para cancelar a qualificação da multa, vencido o Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, que a mantinha, e para excluir a responsabilidade do art. 135 do CTN, vencido o Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa. Manifestou intenção de apresentar Declaração de Voto o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, a qual, todavia, não foi apresentada dentro do prazo regimental.

Os processos da MEDCARDIO trazem os 33 sócios, dentre eles o recorrente, como responsáveis solidários.

Estes foram os principais pontos que embasaram a autuação e o andamento dos demais processos relacionados à mesma fiscalização. Passar-se-á, na sequência, à análise do recurso voluntário.

3 MÉRITO: OMISSÃO DE RENDIMENTOS

Em sede de recurso, o recorrente reitera os argumentos de que é médico e sócio de sociedade empresária (MEDCARDIO LTDA), que é empresa tributada pelo lucro presumido, cuja atividade consiste na prestação de serviços médicos especializados. Sustenta que a sociedade adota a distribuição de lucros de forma desproporcional à participação no capital social, tomando

como critério a produtividade individual dos sócios, sistemática que encontra previsão expressa no contrato social, sendo operacionalizada com base em escrituração contábil regular e na apuração efetiva de resultados.

O recurso tem como argumento central, o fato de que a distribuição desproporcional de lucros é juridicamente válida e não altera a natureza dos valores distribuídos, desde que presentes determinados requisitos: previsão contratual, existência de lucro contábil e regularidade da escrituração. Nesse sentido, afirma que todos esses elementos estariam plenamente atendidos no caso concreto. Em reforço, destaca que o contrato social da empresa estabelece expressamente a possibilidade de distribuição de lucros conforme a participação dos sócios nas operações da sociedade, o que se coaduna com o regime jurídico das sociedades limitadas e com o princípio da liberdade de pactuação previsto no direito societário, notadamente à luz do art. 1.007 do Código Civil. Argumenta ainda que essa prática é comum em sociedades de profissionais, nas quais a contribuição individual de cada sócio constitui elemento relevante para a divisão dos resultados, como as sociedades compostas por médicos.

Outro ponto central da defesa reside na regularidade contábil. O recorrente enfatiza que a própria fiscalização não contestou a existência de lucro contábil nem a adequação da escrituração, a qual se baseia em demonstrações financeiras, balanços e registros formais que evidenciam a efetiva geração de resultados pela sociedade. Diante disso, sustenta que não há fundamento para desconsiderar os valores distribuídos como lucros.

A argumentação prossegue no sentido de que a autoridade fiscal incorreu em erro ao confundir a forma de distribuição dos lucros com sua natureza jurídica. Para o recorrente, o fato de os lucros serem distribuídos de maneira desproporcional não os transforma em remuneração por serviços, pois a natureza do rendimento decorre da existência de lucro apurado e não do critério de sua divisão interna.

Nessa linha, o recurso também combate a caracterização de simulação, afirmando que não houve qualquer fraude, dolo ou ocultação de informações. Alega que todos os pagamentos foram devidamente registrados, possuem lastro contábil e foram declarados às autoridades fiscais, inclusive nas declarações de imposto de renda. Argumenta-se, ademais, que a eventual economia tributária resultante da estrutura adotada não pode, por si só, ser interpretada como indício de ilicitude.

O recorrente sustenta, ainda, que a atuação da fiscalização teria ultrapassado os limites do direito tributário ao interferir em matéria própria do direito societário. Segundo essa linha argumentativa, cabe ao Fisco verificar a existência de lucro e a regularidade da contabilidade, mas não redefinir os critérios de distribuição estabelecidos pelos sócios, desde que lícitos e formalmente previstos.

Por fim, o recurso invoca julgados do CARF que reconheceram a validade da distribuição desproporcional de lucros e afastaram a incidência de imposto de renda quando há

lucro contábil regularmente apurado, reforçando a tese de que não há base jurídica para a requalificação promovida pela autoridade fiscal.

Diante de todo esse conjunto argumentativo, o recorrente conclui que os valores recebidos mantêm sua natureza de lucros isentos, não sendo passíveis de tributação como remuneração. Em razão disso, requer a reforma integral do acórdão recorrido, com o consequente cancelamento do crédito tributário constituído em seu desfavor.

Não assiste razão ao recorrente.

A situação apresentada pela fiscalização coloca em dúvidas a constituição da empresa, sua relação com a COOPCARDIO-ES, assim como a regularidade da contabilização dos valores pagos pela MEDCARDIO aos médicos sócios. O primeiro ponto que foi evidenciado pela decisão de piso, é a confusão patrimonial e a confusão na prestação de serviços, entre a COOPCARDIO-ES e a MEDCARDIO:

No termo de constatação fiscal que instrui o auto de infração, a autoridade lançadora fez um longo arrazoadado da constituição da MEDCARDIO e da Cooperativa dos Cirurgiões Cardiovasculares do Espírito Santo (COOPCARDIO-ES), duas sociedades das quais o interessado participava como sócio. **O mesmo grupo de sócios compunha o quadro societário de ambas as sociedades.**

A fiscalização demonstra no termo de constatação fiscal que, no decorrer do procedimento fiscal contra a MEDCARDIO, foi verificado que **as duas sociedades se confundem na prestação de serviços. Tanto que alguns contratos firmados com a cooperativa foram, de fato, atendidos pela MEDCARDIO, sem qualquer ato societário que alterasse a situação. Em resposta aos questionamentos da fiscalização, a MEDCARDIO chegou mesmo a se identificar como a COOPCARDIO-ES.**

A autoridade lançadora constatou ainda a **confusão patrimonial** existente entre as duas empresas e afirmou que a MEDCARDIO trabalha e se apresenta como se a cooperativa fosse, sendo entretanto regida de acordo com as normas de uma sociedade jurídica empresarial com fins lucrativos, podendo dessa forma distribuir lucros de acordo com a legislação, o que não se admite às sociedades cooperativas, nos termos do artigo 3º da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971.

Deveras, a fiscalização constatou que a MEDCARDIO foi constituída no mesmo endereço (sala comercial na Av. Nossa Senhora da Penha, nº 595, sl. 1211, Torre II, Santa Lucia, Vitória-ES), mesmo telefone, mesmo objeto social, mesmo quadro societário, mesma diretoria, mesma equipe de cirurgiões, mesmos clientes e mesma logomarca da COOPCARDIO-ES.

A confusão das duas entidades também ficou evidenciada durante o procedimento fiscal pelo fato de ter sido comprovado que **a MEDCARDIO prestou diversos serviços relativos a contratos celebrados pela COOPCARDIO-ES, sem a**

celebração de um contrato novo, ou o distrato do contrato original, ou a subcontratação.

No procedimento fiscal contra a pessoa jurídica, a autoridade fiscal preocupou-se em demonstrar que, por intermédio da MEDCARDIO, os sócios procuraram dar uma “roupagem empresarial” à COOPCARDIO-ES, a fim de que pudessem receber a remuneração pelos serviços que os sócios prestavam disfarçados de antecipação de lucros.

A demonstração pela fiscalização de que os serviços contratados pela COOPCARDIO-ES eram prestados ou pela MEDCARDIO ou pela cooperativa reforça o fato de que havia uma confusão entre as sociedades e que era necessário haver uma remuneração pelos serviços prestados. O emaranhado de fatos trazido ao processo autoridade fiscal tem como intuito fortalecer sua afirmação de que a remuneração dos que prestam serviços através destas sociedades existiu. Assim, o presente contencioso gira em torno da questão: os valores recebidos pelos sócios, incluindo o interessado, são remuneração ou distribuição de lucros?

A fiscalização e a decisão de piso não discutem se, em tese, é possível a distribuição dos lucros de forma desproporcional ao capital do sócio. Tal questão se encontra pacificada pelo disposto no art. 1007 do Código Civil¹ e em Soluções de Consulta² da Receita Federal. A defesa de que a distribuição de lucros, de forma desproporcional ao capital, não descaracteriza a natureza dos lucros distribuídos como remuneração do capital, tem recebido acolhida deste CARF. Porém, para que sejam considerados como lucros, é preciso comprovar que a possibilidade de pagamento desproporcional estava expressamente previsto nos documentos constitutivos da sociedade, e a contabilidade regular deve comprovar a aferição de lucro a ser distribuído.

¹ Art. 1.007. Salvo estipulação em contrário, o sócio participa dos lucros e das perdas, na proporção das respectivas quotas, mas aquele, cuja contribuição consiste em serviços, somente participa dos lucros na proporção da média do valor das quotas.

² “SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 46, DE 24 DE MAIO DE 2010 IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS AOS SÓCIOS. ISENÇÃO. A distribuição de lucros aos sócios é isenta de imposto de renda (na fonte e na declaração dos beneficiários), contanto que sejam observadas as regras previstas na legislação de regência, atinentes à forma de tributação da pessoa jurídica. Estão abrangidos pela isenção os lucros distribuídos aos sócios de forma desproporcional à sua participação no capital social, desde que tal distribuição esteja devidamente estipulada pelas partes no contrato social, em conformidade com a legislação societária. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 9.249/1995, art. 10; Decreto nº 3.000/1999 Regulamento do Imposto de Renda RIR/99, art. 39, inc. XXIX; Lei nº 10.406/2002, arts. 997, incs. IV e VII, 1.007, 1.008, 1.053 e 1.054; IN nº 93/1997, art. 48, caput, e §§ 1º a 8º. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS AOS SÓCIOS. NÃO INCIDÊNCIA. O sócio cotista que receba pro labore é segurado obrigatório do RGPS, na qualidade de contribuinte individual, havendo incidência de contribuição previdenciária sobre o pro labore por ele recebido. Não incide a contribuição previdenciária sobre os lucros distribuídos aos sócios quando houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho (pro labore) e a proveniente do capital social (lucro) e tratar-se de resultado já apurado por meio de demonstração do resultado do exercício.- DRE. Estão abrangidos pela não incidência os lucros distribuídos aos sócios de forma desproporcional à sua participação no capital social, desde que tal distribuição esteja devidamente estipulada pelas partes no contrato social, em conformidade com a legislação societária. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei No 8.212/1991, art. 12, inc. V, alínea "f"; Decreto No- 3.048/1999 - Regulamento da Previdência Social - RPS, art. 201, caput e §§ 1º e 5º, incs. I e II; Lei No 10.406/2002, arts. 997, incs. IV e VII, 1.007, 1.008, 1.053 e 1.054. 76.

No que diz respeito à contabilidade da MEDCARDIO, não assiste razão ao recorrente quando defende a sua regularidade. A fiscalização e a decisão recorrida exploraram bem as constatações de que a contabilidade não atendeu às determinações da legislação comercial:

Ocorre que, no caso concreto, a autoridade fiscal demonstrou que a contabilidade da MEDCARDIO não atende ao disposto na lei comercial, que atualmente tem sua base legal no Livro II do Código Civil aprovado pela Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, art. 966 a 1.195, notadamente o seu art. 1.184, o qual determina que no Livro Diário sejam lançadas, com individualização, clareza e caracterização do documento respectivo, dia a dia, por escrita direta ou reprodução, todas as operações relativas ao exercício da empresa.

Ora, quando intimada a comprovar as distribuições de lucros lançadas em sua contabilidade, a MEDCARDIO apresentou tão somente comprovantes de transferências e depósitos bancários em favor dos sócios para todo o período fiscalizado. A autoridade lançadora, corretamente, entendeu que tais comprovantes não são documentos suficientes a comprovar a operação. De fato, os comprovantes de transferências e depósitos bancários e outros meios de pagamentos utilizados pela MEDCARDIO aos seus sócios apresentados à fiscalização demonstram que tais pagamentos efetivamente ocorreram, mas não fazem prova da natureza dos pagamentos.

Toda transação feita no âmbito de uma empresa há que necessariamente ser comprovada por documentação hábil e idônea. Os depósitos efetuados fazem prova do pagamento, mas não da “natureza” de pagamento efetuado. Os pagamentos foram feitos a título de que? Ao contrário do que afirma a defesa, a escrituração dos pagamentos na contabilidade da empresa, por si só, não comprova a despesa, devendo o lançamento contábil vir acompanhado do comprovante hábil para que faça prova a favor do contribuinte.

É o que dispõe o Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (RIR/2018), em art. 967, que dispõe sobre a escrituração como meio de prova (destaque acrescido):

Da Prova

Art. 967. A escrituração mantida em observância às disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, de acordo com a sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).

A mesma conclusão vale para a informação dos valores recebidos pelo interessado na Declaração de Ajuste Anual (DAA) como rendimentos isentos. **A DAA comprova o fato que o contribuinte declarou o rendimento, mas não a sua natureza.**

Não fosse isso, os lançamentos contábeis sem a discriminação dos documentos comprobatórios em que se fundamenta e desacompanhados desses mesmos documentos contrariam as Normas Brasileiras de Contabilidade emanadas do

Conselho Federal de Contabilidade, como devidamente anotou a autoridade fiscal em seu relatório, notadamente o item 14 da Normas Brasileiras de Contabilidade ITG 2000 – Escrituração Contábil, aprovada pela Resolução CFC nº 1.330/2011 (DOU de 22/03/2011).

O entendimento dado pela autoridade lançadora, visto que a ausência de recibos de quitação emitido à época dos fatos – não necessariamente no modelo sugerido pela autoridade autuante – permite que sejam suscitadas dúvidas acerca da veracidade das operações contabilizadas. **Para cada fato contábil incorrido e devidamente contabilizado deve haver documento comprobatório da natureza, até para que se faça prova perante terceiros, incluindo o fisco.**

Por fim, a contabilidade da empresa MEDCARDIO não se presta a fundamentar a isenção de que trata as já citadas IN SRF nº 93, de 1997, art. 48, parágrafo 2º, item II; e IN RFB nº 1.515, de 2014, art. 141, parágrafo 2º, item II, porquanto a antecipação mensal de lucros aos sócios não foi amparada pela demonstração da existência de lucros em valor maior do que o lucro presumido, uma vez que os balancetes mensais e os demonstrativos de resultado do exercício não foram lançados no Livro Diário, como determina o Código Civil em seu artigo 1.184, parágrafo 2º:

Art. 1.184. No Diário serão lançadas, com individuação, clareza e caracterização do documento respectivo, dia a dia, por escrita direta ou reprodução, todas as operações relativas ao exercício da empresa.

(...)§ 2º Serão lançados no Diário o balanço patrimonial e o de resultado econômico, devendo ambos ser assinados por técnico em Ciências Contábeis legalmente habilitado e pelo empresário ou sociedade empresária.

De fato, a empresa pode distribuir lucros obtidos aos sócios, e esta distribuição é isenta, porém, no presente caso, o que se viu foi o pagamento de remuneração pelos serviços prestados, e não a distribuição de lucros. E em alguns trechos da Impugnação e do recurso, o recorrente afirma que recebia valores de acordo com a prestação de serviços:

A MEDCARDIO, de acordo com o que consta destes autos, é uma empresa na qual os sócios prestam serviços por meio de contratos firmados pela pessoa jurídica com terceiros. A confusão patrimonial já mencionada no início deste voto demonstra que os sócios se associaram, primeiramente, em uma cooperativa (COOPCARDIO-ES) e, em seguida, numa sociedade empresarial (MEDCÁRDIO). A primeira, para prestar serviços à rede estadual de saúde, conforme por eles explicado na fiscalização da pessoa jurídica; a segunda, com o claro intuito de obter economia tributária.

Entretanto, a distribuição de lucros é uma figura prevista em lei que permite aos sócios de determinada sociedade distribuírem os lucros apurados pela empresa após a dedução dos tributos incidente sobre o lucro da pessoa jurídica, na forma da legislação de regência, a cada um dos seus sócios. **Assim, a distribuição dos lucros é a remuneração paga aos sócios pelo capital investido na empresa e**

pelos riscos assumidos no negócio, e os sócios recebem de acordo com o especificado no contrato social.

A defesa contradiz a autoridade lançadora, afirmando que a distribuição de lucros proporcional ao desempenho do sócio está prevista no contrato social da empresa, que assim estabelece em sua Cláusula Quinta:

Cláusula Quinta

O sócio tem direito a:

(...h) Participar dos lucros do exercício, na proporção das operações que houver realizado com a sociedade

A cláusula acima prevê a distribuição de lucros na proporção da participação do sócio para formação deste mesmo lucro, ou seja, se a atividade desempenhada pelo sócio rendeu à empresa um valor que corresponde a tantos por centos do faturamento, esse sócio receberia o mesmo percentual do lucro distribuído, valor esse que poderia ser desproporcional à sua quota de participação no capital social da empresa.

Se em determinado mês o sócio não trabalhasse, nada receberia a título de lucro, em clara afronta ao art. 1.008 do Código Civil. No item 129 do relatório fiscal (fl. 7567/ 7568), acham relacionados diversos exemplos em que sócios foram excluídos da distribuição de lucros por não terem trabalhado em determinado mês.

A defesa alega não seria a sociedade que eventualmente exclui o sócio, mas sim a sua própria produção (ausência de produção, bem entendido). Obviamente, trata-se de uma falácia, pois o que excluiu o sócio de usufruir do suposto lucro, neste caso, foi o critério de distribuição adotado, vedado pela legislação.

Tal distribuição de lucros em razão da produção não pode esconder sua verdadeira natureza de remuneração por serviços prestados. Acerca da matéria, cito o entendimento esposado na Solução de Consulta Cosit nº 56, de 25 de fevereiro de 2019, no trecho abaixo transcrito, o qual, não obstante se referir a sociedades em conta de participação, se aplica pelos mesmos fundamentos ao caso aqui tratado:

(...)

Note-se que no mês em que o sócio não trabalhasse não participava dos lucros e, por conseguinte, também não participava das eventuais despesas e custos incorridos pela empresa.

O planejamento tributário e a economia processual deixam de ser lícitos a partir do momento em que o ato da empresa não é divulgado na forma e natureza que realmente foi praticado, ou seja, a remuneração que cada um dos sócios recebe pelos serviços prestados por intermédio da sociedade deveria ser contabilizada como tal, e não na forma de distribuição de lucros.

A distribuição de lucros não pode ser confundida com distribuição de receita. No presente caso, não é a distribuição de lucros desproporcional à participação do sócio no capital social da empresa que se questiona, mas, sim, que a previsão de tal procedimento no contrato social e sua execução teve por finalidade única que cada sócio pudesse receber a remuneração pelos serviços médicos por ele prestado aos supostos clientes da sociedade, como se rendimentos isentos fossem, sem a retenção do IRRF e o pagamento das contribuições sociais pela fonte pagadora, e sem a tributação dos valores recebidos pela pessoa física pelo imposto de renda no ajuste anual.

Embora a distribuição desproporcional dos lucros entre os sócios não seja vedada pela legislação ou mesmo irregular, não pode ser utilizada com a finalidade de ocultar a ocorrência de fato gerador do tributo, dissimulando pagamentos por serviços prestados pelos sócios, conforme concluiu a Solução de Consulta Cosit nº 56, de 2019 supramencionada. (grifos acrescentados)

O que se verifica, da leitura do relatório fiscal, é que a fiscalização foi detalhista e procurou elencar todos as razões que levaram à conclusão de que os recebimentos eram, em verdade, remuneração pelo trabalho médico prestado pelo recorrente.

No caso das atas não aceitas como válidas, bem como da menção de erros e endereços incorretos nelas e de outras evidências levantadas pela autoridade fiscal – referidas pela defesa como filigranas periféricas –, considero que se tratam de fatos trazidos aos autos para demonstrar o *modus operandi* da empresa e para corroborar o alegado no auto de infração, evidenciando que a natureza de remuneração dos pagamentos não pode ser alterada; e que, ainda que essas operações formalmente figurem como distribuição de lucros, quando analisada cuidadosamente à luz da legislação vigente e das provas, fica evidente a intenção do agente.

A escolha do interessado e de seus sócios pelo recebimento de remuneração através da MEDCARDIO se deu exatamente para que não houvesse a tributação dos rendimentos recebidos pelos sócios, uma vez que os rendimentos do trabalho eram declarados como lucros isentos. Ou seja, dando-se uma roupagem diferente da real natureza do pagamento, a fonte pagadora não reteria o imposto retido na fonte e os sócios deixariam de oferecer os rendimentos à tributação no ajuste anual, declarando-os indevidamente como rendimentos isentos.

Tal procedimento, corretamente, pode ser visto como ato simulatório, visto que se reveste da aparência de algo que não é. Aparenta uma coisa, mas é outra. O ato de receber os valores por serviços prestados como se fossem lucros foi uma escolha da sociedade, criada para isso. Como disse a autoridade autuante, ela se apresenta como se fosse uma cooperativa e se comporta como tal, apesar de toda construção legal de sociedade empresária.

Não é o caso de autorizar ou não a administração a qualificar um ato como hipótese de simulação a seu bel prazer ou se intrometer nos negócios da

empresa. O ato simulatório, quando verificado no decorrer do procedimento fiscal, deve ser investigado até que se tenha certeza da sua real natureza, a fim de se poder constatar corretamente se houve a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. Um eventual lançamento do crédito tributário deverá ser formalizado de acordo com a natureza real da operação, e não considerando os aspectos formais dos quais o ato indevidamente se reveste.

Sendo assim, o que se vê é que o recorrente não conseguiu comprovar que os valores recebidos se tratavam realmente de lucros distribuídos, de modo que, correto o tratamento dado pela fiscalização.

O voto vencedor do Acórdão nº. 2401-007.308, da relatoria do Conselheiro Cleberson Alex Friess ainda aponta os problemas verificados com a documentação societária da empresa:

Todas as atas deliberativas para aprovação dos balanços intercalares, atinentes à distribuição de lucros antecipados, não foram levadas a registro na Junta Comercial e as atas referentes às deliberações anuais foram registradas a destempo, após o início do procedimento de fiscalização. Além disso, não houve transcrição no livro diário para as demonstrações de resultado intercalares.

Como visto acima, o contrato da Medcárdio Ltda prevê a distribuição de lucros, inclusive de forma antecipada, mediante balanços intercalares mensais, trimestrais ou semestrais e a divisão dos lucros pode ser feita de forma desproporcional ao capital social.

Entretanto, ao contrário do ponto de vista da recorrente, as cláusulas quinta e vigésima primeira do contrato social não estabelecem os critérios para a distribuição dos lucros e destinação das perdas/prejuízos.

Tampouco as atas deliberativas apresentadas pela pessoa jurídica, acostadas aos autos, trazem expressamente as regras para a distribuição dos lucros, não permitindo a aferição dos parâmetros utilizados (fls. 452/466).

A empresa foi intimada, mais de uma vez, para detalhar a metodologia adotada para fins de distribuição de valores a título de lucros, mas deixou de prestar os esclarecimentos pertinentes, com suporte em documentação hábil e idônea, limitando-se a afirmar que "a divisão dos resultados ocorreria por deliberações dos sócios, podendo ser desproporcional as respectivas cotas".

Por hipótese, mesmo que estivessem presentes os requisitos inerentes à sociedade empresária, apenas a divisão de lucros abstratamente prevista no contrato social, segundo deliberação dos sócios, como ora se cuida, não atenderia o inciso VII do art. 997 do Código Civil:

Art. 997. A sociedade constitui-se mediante contrato escrito, particular ou público, que, além de cláusulas estipuladas pelas partes, mencionará:

(...)VII - a participação de cada sócio nos lucros e nas perdas;

(...)

Com efeito, os sócios podem pactuar a forma de distribuição que lhe pareça mais conveniente, com vistas a atender as finalidades da constituição da empresa. Porém, é indispensável transparência na fixação de critérios, inclusive para permitir à fiscalização tributária avaliar se não há desvios a favor de um ou outro sócio que implique a tributação dos valores recebidos, segundo as normas específicas de cada imposto ou contribuição.

O recurso voluntário furta-se em esclarecer a questão, **porém reforça o emprego de critérios subjetivos, que acarretam a convicção de que nos valores pagos aos sócios a título de lucros, ou antecipação de lucros da pessoa jurídica, estão incluídas parcelas de remuneração que o sócio recebe pelo trabalho que executa em prol da empresa, em função do desempenho individual.**

Eis as palavras da recorrente (fls. 6.801):

(...)

Em relação a distribuição dos lucros, não há conforme colocado por este nobre Auditor nenhum “Pacto Secreto”, distribuição é feita dentro da legalidade e leva em conta parâmetros subjetivos e variáveis (uma vez que dependem do resultado financeiro da empresa) o que a torna uma distribuição complexa mas de forma nenhuma secreta ou muito menos ilícita como por exemplo aquele sócio que mais contribuiu para melhores resultados da empresa. Resultados não somente do ponto de vista quantitativos como qualitativos são considerados. Sócios mais experientes tendem a ter lucros maiores.

Bem como aqueles que mais contribuíram para a lucratividade da empresa – que são parâmetros dinâmicos.

(...) (grifos acrescentados)

Nesse cenário, portanto, não ficou comprovado que os valores recebidos eram lucros distribuídos, razão pela qual deve ser mantida a exigência.

No que diz respeito à aplicação da multa qualificada, a sanção pecuniária em exame foi corretamente imposta segundo os ditames legais e apontamentos do lançamento contudo, em razão da nova redação ao artigo 44, §1º *caput* e inciso VI da Lei nº 9.430 de 1996, dada pela Lei nº 14.689 de 2023 e nos termos do artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN, aplicável ao caso a legislação posterior menos severa, de modo que a multa qualificada deve ser reduzida ao patamar de 100%.

4 DO PEDIDO DE INTIMAÇÃO DO PATRONO E SUSTENTAÇÃO ORAL.

O contribuinte, em seu recurso, protesta pela realização de sustentação oral em plenário, quando do julgamento do recurso, mediante intimação pessoal de seu patrono, sob pena

de nulidade. Para tanto, requer sejam as intimações e notificações referentes ao presente processo, expedidas em nome de seu advogado, sob pena de nulidade absoluta.

Contudo, trata-se de pleito que não possui previsão legal no Decreto nº 70.235/72, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal, nem mesmo no Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria nº 1.634/2023, por força do art. 37 do referido Decreto.

Ademais, o art. 23, incisos I a III do Decreto nº 70.235/72, dispõe expressamente que as intimações, no decorrer do contencioso administrativo, serão realizadas pessoalmente ao sujeito passivo e não a seu patrono.

A propósito, neste sentido dispõe a Súmula CARF nº 110, a seguir transcrita:

Súmula CARF nº 110: No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

Por fim, cabe esclarecer que as pautas de julgamento dos Recursos submetidos à apreciação deste Conselho são publicadas no Diário Oficial da União, com a indicação da data, horário e local, o que possibilita o pleno exercício do contraditório, inclusive para fins de o patrono do sujeito passivo, querendo, estar presente para realização de sustentação oral na sessão de julgamento (artigos 95, 102 e 103, do RICARF).

5 CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%, em razão da retroatividade benéfica da Lei nº 14.689 de 2023.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa