



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10980.724963/2018-05
ACÓRDÃO	2002-010.163 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ALOYSIO NOGUEIRA SALGADO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2014, 2015

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Vez que todos os atos que ampararam a ação fiscal ocorreram em conformidade com as disposições normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e tendo a ação fiscal sido conduzida por servidor competente, em obediência aos requisitos do Decreto nº 70.235/1972, e inexistindo prejuízo à defesa, não se há de falar em nulidade do auto de infração.

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS OU ATOS NORMATIVOS. SÚMULA CARF N 2.

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

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.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. REDUÇÃO AO PISO LEGAL.

Não demonstrados nos autos que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se nas hipóteses tipificadas nos art. 71, 72, 73 da Lei nº 4.502, de 1964, não se justifica-se a imposição da multa qualificada de 150%.

A omissão de rendimentos e a contabilização incorreta, por si só, não se mostra suficiente para comprovar a fraude e a simulação dolosas praticadas, ou mesmo o intento à sonegação, suficientes à qualificadora da multa. Aplicação da Súmula CARF nº 14

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário em parte, deixando de conhecer das alegações de inconstitucionalidade e de violação a princípios constitucionais. Na parte conhecida rejeitar as prefaciais e, no mérito, dar parcial provimento no sentido de excluir a qualificação da multa de ofício, reduzindo a penalidade ao patamar básico de 75%.

Assinado Digitalmente

André Barros de Moura – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo de Sousa Sateles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Andre Barros de Moura, Fernando Gomes Favacho, Luciana Costa Loureiro Solar, Marcelo Freitas de Souza Costa, Rafael de Aguiar Hirano, Marcelo de Sousa Sateles (Presidente).

RELATÓRIO

Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado o Auto de Infração do Imposto de Renda de Pessoa Física - AI com os respectivos Demonstrativos (fls. 262/269) e o Relatório Fiscal (fls. 270/282), partes integrantes e indissociáveis do AI, exigindo o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 138.566,86 (cento e trinta e oito mil, quinhentos e sessenta e seis reais e oitenta e seis centavos), sendo R\$ 50.565,70 de imposto, R\$12.152,62 de juros de mora (calculados até 09/2018) e R\$ 75.848,54 de multa proporcional (passível de redução).

Da ação fiscal restou a constatação de:

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECIBOS DE PESSOAS JURÍDICAS Fatos Geradores:
Anos-calendário 214 e 2015 Multa: 150,00

Relatório Fiscal (fls. 270/282)

Intimado o Contribuinte apresentou a Impugnação (fls. 290/311).

A 8ª Turma da DRJ/POA por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação em acórdão com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Ano-calendário: 2014, 2015 NULIDADE DO LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA.

É de se rejeitar a alegação de cerceamento de defesa quando os fatos que ensejaram o lançamento se encontram corretamente descritos e tipificados no Auto de Infração e no Termo de Verificação Fiscal e estão presentes nos autos todos os elementos necessários à elaboração da impugnação, tendo sido oferecida ao litigante, seja durante o curso da ação fiscal, seja na fase de impugnação, ampla oportunidade de se manifestar e de apresentar provas que elidissem a autuação.

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.

SIMULAÇÃO.

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.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO DA MULTA.

É cabível, por disposição literal de lei, a incidência de multa de ofício sobre o valor do imposto apurado em procedimento de ofício, que deverá ser exigida juntamente com o imposto não pago espontaneamente pelo contribuinte, independentemente do motivo determinante da falta. No caso em exame, tendo sido comprovado o intento doloso do contribuinte de reduzir indevidamente sua base de cálculo, a fim de se eximir do imposto devido, cabível é a aplicação da multa qualificada.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de primeira instância em 14/03/2019, o sujeito passivo interpôs, em 11/04/2019, Recurso Voluntário, pede a improcedência do lançamento alegando em síntese que:

Primeiramente são relatados os fatos, ressaltando que conforme se infere do Auto de Infração em questão, toda a fundamentação utilizada para constituir o crédito discutido e atribuir ao Impugnante suposto intuito de fraude, baseia-se em procedimento fiscal realizado contra a empresa GLOBO MED Serviços Médicos Ltda, procedimento este do qual o Impugnante jamais fez parte ou teve conhecimento prévio.

Que a fiscalização colacionou ao Auto de Infração de maneira resumida e sucinta suposto plano de contas da empresa GLOBO MED com o intuito de justificar sua conclusão de que ocorreria simulação pela empresa para atribuir aos pagamentos efetuados aos sócios a distribuição de lucros.

Que todo o vasto relatório fiscal constante no Auto de Infração em questão, de forma equivocada, é reiterando a conclusão da DRF/Curitiba de que teria ocorrido fraude entre empresa e médicos, e de que os valores recebidos por estes últimos seriam referentes a prestação de serviços e não divisão de lucros.

Em preliminar alega o cerceamento do direito de defesa e pede a nulidade do Auto de Infração. Que praticamente a totalidade do relatório fiscal trata de procedimento fiscal realizado em face da empresa Globo Med Serviços Médicos Ltda, CNPJ 17.713.712/0001-41, o qual aparentemente tratava das obrigações tributárias daquela perante o Fisco, processo nº 10980.721028/2018-89. Que o Impugnante jamais fora intimado a respeito de tal procedimento fiscal, não possuindo conhecimento prévio de qualquer das matérias tratadas naqueles autos. Que sempre cumpriu corretamente com suas obrigações fiscais e previdenciárias, declarando de forma correta os valores recebidos, nunca havendo qualquer dolo ou intenção de fraude junto ao Fisco.

Alega que a DRF/Curitiba efetuou o lançamento de crédito tributário por amostragem, e de ofício, sem contudo, sequer levar ao conhecimento do impugnante documentos comprobatórios e argumentos sob os quais ao mesmo deveria ter sido dado o direito de resposta antes de qualquer constituição de crédito.

Entende que ocorreu o cerceamento do direito de defesa: a) pela completa negação de seu contraditório no procedimento fiscal nº 10980.721028/2018-89, realizada em face da empresa Globo Med; b) a falta de documentação da empresa em questão para que o autor pudesse se defender nos presentes autos, e; c) a falta de juntada de documentos obtidos pelo Fisco e que foram fundamentais para a lavratura dos autos de infração tendo em vista que ao Impugnante estão sendo atribuídas omissões de rendimentos que não ocorreram, e consequentemente infrações que não cometeu e com base única e

exclusivamente em procedimento fiscal diverso do que o mesmo fora intimado a responder.

Requer também a nulidade dos lançamentos por amostragem e colaciona um trecho do relatório fiscal (fl. 296): "O presente procedimento verificou, por amostragem, o cumprimento das obrigações tributárias, resultando na lavratura dos documentos de lançamento abaixo especificados, onde consta o detalhamento do crédito tributário lançado de ofício, a intimação do sujeito passivo para cumprir a exigência, a descrição dos fatos e enquadramento legal das irregularidade porventura observadas:(...)." Alega que nenhum arbitramento pode ser feito por amostragem e muito menos fundamentado por amostragem. A fiscalização teria o dever de demonstrar individualmente que todos os depósitos recebidos pelo Impugnante da empresa Globo Med não seriam derivados de divisão de lucros, não podendo utilizar-se de amostragem, e ainda, transferir o ônus da prova para o sócio e a empresa, e por fim, considerar como remuneração por prestação de serviços todos os depósitos recebidos pelo Impugnante em suas contas bancárias.

Que o nosso ordenamento jurídico não acata o "arbitramento por amostragem". Ao arbitrar o lucro, a Administração já utiliza a "presunção legal" em seu nível extremo, máximo. Mas, ao "arbitrar por amostragem" estará sem dúvida, extrapolando o grau máximo da "presunção legal" e ingressando no campo da "arbitrariedade", a qual é ilegal e ilegítima.

No mérito, alega que na condição de sócio da empresa Globo Med, recebia pagamentos a título de divisão de lucros, os quais eram variáveis conforme os lucros da empresa, pagos, acredita, dentro da disponibilidade de caixa da mesma, tendo em vista que as fontes de recursos, até onde tinha conhecimento, eram Prefeituras que constantemente atrasavam os repasses.

Que jamais houve qualquer tipo de conluio do Impugnante com a empresa Globo Med com fins de simular ou fraudar, tampouco de declaração falsa, tendo em vista que o mesmo respondeu todos os questionamentos com base no conhecimento que possuía a respeito dos fatos, não cabendo à DRF simplesmente presumir que houve intenção de fraude.

Que ele não fazia parte do departamento contábil e financeiro da empresa para que sequer pudesse ocultar informações da Receita Federal, nem mesmo possuindo documentação a respeito. Que a empresa é uma sociedade limitada e sua sócia, Srª. Rosa Maria Rogonni detém 99,34% das cotas da empresa e exercia a função de administradora da mesma.

Que ao entender que houve "simulação utilizada pela empresa para atribuir aos pagamentos que efetuou aos sócios como se distribuição de lucros fossem", o Fisco estendeu ilegalmente tal entendimento e intenção fraudulenta aos sócios, sendo que, no caso do ora Impugnante o mesmo sempre declarou ao Fisco todos os valores recebidos. Não há qualquer comprovação de simulação realizada pelo Impugnante, Tampouco, não há qualquer ilicitude em pessoas físicas ingressarem

no quadro social de uma sociedade limitada e terem, conforme previsto no contrato social, seus lucros distribuídos de forma desproporcional às quotas de capital social, como tenta fazer crer o Fisco.

Que não havendo ilegalidade e diante da previsão legal da não tributação dos lucros dos sócios (art. 692 do Decreto 3.000/99), não há que se falar simulação da sociedade ao distribuir, legalmente, o lucro aos seus sócios. Que não houve, qualquer fundamento legal que justificasse a alegação de ausência de vínculo societário entre a Globo Med e os médicos sócios participantes.

Refere-se à isenção do pagamento de imposto de renda sobre a atividade praticada na condição de sócio.

Que não há razão para se descaracterizar a sociedade entre empresa e sócio, uma vez que inexiste uma vedação para a prestação de serviços a terceiros pelos sócios participantes e a Receita Federal não poderia, com base no entendimento de que os sócios participantes exerceram o objeto da pessoa jurídica, descaracterizá-la e tratar a operação como uma simulação.

Que não se pode olvidar que o art. 110 do CTN prevê que a norma tributária está impedida de alterar a definição, o conteúdo e o alcance tanto dos institutos como dos conceitos e formas de direito privado. Assim, não pode desconsiderar as peculiaridades das pessoas jurídicas e tratar a questão sob o prisma das relações trabalhistas ou de contratação de serviços autônomos, só porque é condição mais favorável ao Fisco e há arrecadação tributária, em razão da maior dificuldade de lidar com a situação nova, que foge do padrão normal de contrato e da rotina de fiscalização.

Que nenhuma remuneração foi paga aos médicos participante na qualidade de prestadores de serviços autônomos, uma vez que os recursos a eles alcançados consistiram em distribuição de lucros da sociedade, e quando efetivamente disponíveis em caixa pra distribuição. Se a pessoa jurídica cometeu alguma irregularidade, a mesma não pode ser estendida por simples presunção ao Impugnante.

A sociedade constituída entre as partes atende ao requisito exigido pelo art. 987 do Código Civil, pois além da nítida existência de "affectio societatis", há documento escrito comprovando a constituição de uma sociedade entre a Globo Med e os médicos.

Havendo permissão pétrea constitucional de livre associação, não havendo qualquer comprovação de irregularidade na atuação do Impugnante quando de sua participação no quadro social da pessoa jurídica Globo Med, tampouco de que os valores por ele recebidos não se tratavam de distribuição de lucros da referida empresa e, ainda, havendo a existência de previsão legal para a não tributação dos lucros; previsão legal da distribuição de lucros de forma desproporcional; ausência de ilegalidade no ingresso e retirada de sócios; impugna, no mérito, a totalidade do Auto de Infração, requerendo sua desconstituição.

Sobre a multa qualificada em 150%, entende que é absolutamente ilegal, pois jamais efetuou declaração falsa, omitiu ou ocultou informações, tampouco possuiu qualquer intenção dolosa com intuito de fraude e/ou simulação e muito menos conluio com quem quer que seja. Se tivesse quaisquer das intenções citadas, sequer teria declarado os valores recebidos da empresa Globo Med em suas declarações de imposto de renda.

Salienta que não há prova de nenhum crime praticado pelo Impugnante, devendo prevalecer, como constitucionalmente previsto, a presunção de boa-fé e de inocência dos contribuintes nos julgamentos dos casos.

Que o órgão acusador é que deve provar incontestadamente a ocorrência de fraude, sonegação ou conluio, e não o inverso, e tais comprovações jamais ocorreram no presente caso.

Por outro lado, apenas a título de argumentação, pugna pelo caráter confiscatório de um valor tão elevado, afrontando de forma integral o princípio da razoabilidade.

Requer, por configurar-se ilegal e arbitrária a multa qualificada de 150%, a retirada por não haver fundamento legal para sua persistência.

É o relatório

VOTO

Conselheiro **André Barros de Moura**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo.

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

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

O litígio versa sobre a Omissão de Rendimentos de pessoa jurídica e classificados como isentos.

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

Da Nulidade do Lançamento Afirma o impugnante que a nulidade reside no fato de que o presente lançamento teve por base o procedimento fiscal levado a efeito

junto à empresa Globo Med, do qual jamais fez parte e não teve conhecimento prévio, acarretando o cerceamento do direito de defesa.

A arguição de nulidade nos remete, inicialmente, às exigências para a validade do auto de infração, preconizadas no Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, que regula o processo administrativo fiscal, in verbis:

“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 30 (trinta) dias; VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.”

O Auto de Infração ora impugnado e o Relatório Fiscal que o acompanha atendem a todas as prescrições do art. 10 do Decreto nº 70.235/72, posto que identifica por nome e CPF o autuado, foi lavrado na DRF Curitiba/PR, às 11 horas e 22 minutos do dia 17 de setembro de 2018 e descreve adequadamente os fatos que deram suporte ao lançamento, mencionando os procedimentos realizados durante o curso da ação fiscal e as irregularidades apuradas.

Além disso, verifica-se que no Auto de Infração (fl. 263) foram relacionados mês a mês os valores apurados e apontadas detalhadamente as disposições legais infringidas.

Também foi determinada a exigência fiscal com a respectiva intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo legal, contendo também a assinatura e matrícula do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB) autuante.

Não obstante, ainda que omissões dessa natureza tivessem ocorrido, elas não seriam suficientes para eivar de nulidade o Auto de Infração em comento. O próprio Decreto nº 70.235/72, assim dispõe:

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. (...)

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." Da leitura dos dispositivos legais anteriormente transcritos, depreende-se que 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, conforme se esclarece a seguir.

A fiscalização ao citar o processo nº processo nº 10980-721.028/2018-89 (caso Globo Med Serviços Médicos Ltda.) foi justamente para informar onde tinham sido obtidas as provas da análise contábil realizada (procedimento fiscal regular), demonstrando nos presentes autos os lançamentos contábeis específicos para o contribuinte em questão, justamente para não cercear o direito de defesa do mesmo.

Portanto, aquelas provas somadas às que foram obtidas durante o procedimento fiscal junto ao próprio autuado resultaram na comprovação dos fatos efetivamente ocorridos.

A correção do procedimento fiscal tanto junto a empresa envolvida, como junto ao contribuinte em questão, foi rigorosamente observada com a emissão dos Termos de Início de Fiscalização (no presente caso, anexado às fls. 239/241), para a coleta de informações e documentos destinados a subsidiar o presente procedimento de fiscalização.

Cabe informar que o procedimento de ofício da fiscalização é levado a cabo à margem do conhecimento do contribuinte quando prescindir de informações complementares, em conformidade o regulado no art. 844 do Decreto 3.000/99 - Regulamento do Imposto de Renda (vigente à época dos fatos):

Art.844. O processo de lançamento de ofício, ressalvado o disposto no art. 926, será iniciado por despacho mandando intimar o interessado para, no prazo de vinte dias, prestar esclarecimentos, quando necessários, ou para efetuar o recolhimento do imposto devido, com o acréscimo da multa cabível, no prazo de trinta dias (Lei nº 3.470, de 1958, art. 19). (grifo nosso)

Assim, o procedimento para a consecução do lançamento de ofício será iniciado por intimação ao interessado – que foi feito – para prestar esclarecimentos, quando estes forem necessários. A contrario sensu, se a autoridade lançadora dispuser de todos os elementos necessários ao lançamento e entender dispensável a intimação para prestar esclarecimentos, o processo de lançamento de ofício será iniciado sem a ciência prévia.

E muito menos há que se falar em possibilidade de ciência de procedimento fiscal levado a efeito em outra pessoa que não o autuado, no caso, pessoa jurídica da qual o Impugnante não era sócio majoritário e/ou administrador.

A primeira fase do procedimento, a fase oficiosa, é de atuação exclusiva da autoridade tributária, que busca obter elementos visando demonstrar a ocorrência do fato gerador e as demais circunstâncias relativas à exigência, atuando a fiscalização com poderes amplos de investigação, tendo liberdade para interpretar os elementos de que dispõe para efetuar o lançamento. Não há, ainda, exigência de crédito tributário formalizada, inexistindo, conseqüentemente, resistência a ser oposta pelo sujeito fiscalizado.

No processo administrativo, o litígio só vem a ser instaurado a partir da impugnação tempestiva da exigência, na chamada fase contenciosa (art. 14 do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 09/12/1993). É a partir desse momento que, iniciada a fase processual, passa a vigorar, na esfera administrativa, o princípio constitucional da garantia ao devido processo legal, no qual está compreendido o respeito à ampla defesa e ao contraditório, com os meios e recursos a eles inerentes, nos termos do art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal.

Logo, antes da impugnação, não há litígio, não há contraditório e o procedimento é levado a efeito de ofício pelo Fisco, sendo o ato do lançamento privativo da autoridade e não uma atividade compartilhada com o sujeito passivo (CTN, art. 142).

No caso concreto, o contribuinte foi intimado e pôde manifestar-se, como se verifica nas respostas e documentos acostados aos autos.

O autuado teve conhecimento da existência do citado procedimento fiscal, tendo-lhe sido concedido o mais amplo direito, pela oportunidade de apresentar, já na fase de instrução do processo, em resposta à intimação que recebeu, argumentos e documentos no sentido de tentar elidir as infrações apuradas pela fiscalização.

Efetivamente, na fase processual, que se inicia com a impugnação tempestiva, pode o sujeito passivo exercer na plenitude o contraditório e o seu sagrado direito de defesa, trazendo as razões de fato e de direito que embasem suas pretensões, o que ocorreu no presente caso, pois está sendo exercido em sua plenitude na impugnação ora analisada, estando perfeito do ponto de vista formal, consoante as disposições legais do art. 10 do Decreto n.º 70.235, de 1972.

Assim, não há razão para declarar a nulidade, quando, por meio da impugnação apresentada, o contribuinte revela ter conhecimento preciso da autuação que lhe foi imputada, já que contestou cada ponto da imposição fiscal, insurgindo-se não só com relação às questões preliminares, mas com relação ao mérito da autuação em si.

Quanto à alegação de que ao arbitrar o lucro, a Administração já utiliza a "presunção legal" em seu nível extremo, máximo, mas, ao "arbitrar por amostragem" estará sem dúvida, extrapolando o grau máximo da "presunção legal" e ingressando no campo da "arbitrariedade", a qual é ilegal e ilegítima, também não assiste razão ao Impugnante.

A fiscalização trouxe aos autos especificamente a análise das contas contábeis que envolveram o autuado e lançou exatamente os valores a ele pagos/creditados pela Globo Med, não havendo nos autos "presunção legal" e menos ainda arbitramento por amostragem.

Apesar dos questionamentos do interessado, verifica-se que o lançamento em análise descreveu e demonstrou com clareza e precisão as irregularidades apuradas e o fato gerador do imposto de renda da pessoa física, tendo havido a perfeita adequação dos fatos descritos à hipótese de incidência capitulada pelo Fisco.

E, contrariamente ao que afirma o impugnante, restou claramente evidenciado nos autos que os rendimentos por ele recebidos da GLOBO MED SERVIÇOS MÉDICOS LTDA. constituíram-se, na verdade, em remunerações por serviços prestados, ou seja, rendimentos produzidos pelo trabalho, revestindo-se de todas as características formais e legais de fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

Na própria peça impugnatória é referido (fl. 297) que: "... na condição de sócio da empresa Globo Med, recebia pagamentos a título de divisão de lucros, os quais eram variáveis conforme os lucros da empresa, pagos, acredita o contribuinte, dentro da disponibilidade de caixa da mesma, tendo em vista que as fontes de recursos, até onde tinha conhecimento, eram Prefeituras que constantemente atrasavam repasses". (grifado)

Ora, o simples atraso no pagamento de valores advindos do cumprimento de contratos entre pessoas jurídicas, não é o que define o lucro apurado pela empresa prestadora dos serviços, nem a simples disponibilidade de caixa da empresa se confunde com a existência de lucros passíveis de serem distribuídos.

Mais uma vez se evidencia que o contribuinte tinha conhecimento de que a Globo Med atuava como repassadora dos recursos advindos dos órgãos públicos com quem mantinha os contratos.

O fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é um acréscimo de patrimônio decorrente do capital, do trabalho, enfim, de qualquer ganho ou proveito auferido. A simples percepção pelo contribuinte (pessoa física) de rendimentos do trabalho pagos por pessoa jurídica, sejam eles com ou sem vínculo empregatício, é suficiente para cristalizar e quantificar o aspecto material de incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, descrito em sua regra matriz de incidência. Ocorrendo no mundo fático hipótese descrita em norma jurídica esta incide e faz nascer o fato gerador do imposto de renda.

Destarte, constatado que o interessado teve ciência da descrição detalhada da infração imputada e da fundamentação legal que baseou a autuação, não se vislumbra prejuízo processual que tenha acarretado embaraço ao seu exercício do direito de defesa. Desta maneira, não há que se cogitar em a nulidade do auto de

infração motivada pelo cerceamento de defesa, prevista no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, sendo o lançamento válido e eficaz.

Da Omissão de Rendimentos. Rendimentos Classificados Indevidamente O lançamento em apreço teve por escopo a constituição do crédito tributário relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física decorrente da classificação indevida dos rendimentos recebidos pelo contribuinte da empresa GLOBO MED Serviços Médicos Ltda. nos anos-calendário de 2014 e 2015, que foram declarados no ajuste anual como isentos e não tributáveis.

No auto de infração em comento, lavrado contra a pessoa física do contribuinte, a exigência é relativa ao imposto de renda pessoa física devido ajustado, resultante do cômputo de todos os rendimentos recebidos ao longo do ano-calendário, subtraídos das deduções a que tem direito.

No que tange à natureza tributária dos rendimentos, as evidências coletadas pela fiscalização mostram que, ao invés de refletirem a apuração e distribuição de lucro pela sociedade, os montantes recebidos pelo autuado correspondiam a mera remuneração por serviços médicos prestados e que a denominação "lucro" não passou de uma farsa montada para burlar o Fisco.

O Impugnante tece as afirmações de que sempre houve "affectio societatis", que sempre houve objetivo comum de lucro e que a formatação da pessoa jurídica ocorreu justamente para formalizar tal vínculo jurídico.

Todavia, a alta admissão de sócios médicos e enfermeiros em datas próximas às contratações/convênios para prestação de serviços, a concentração da maior parte das cotas da sociedade nas mãos da sócia majoritária e administradora, Srª Rosa Maria Rogonni, e a ínfima participação dos demais sócios no capital social e no rumo da sociedade revelam a fragilidade do elo societário entre a GLOBO MED e os médicos.

Tais elementos sugerem que o interesse das partes era atuar de forma isolada, não em sociedade, levando à conclusão de que o ajuste pactuado entre a pessoa jurídica e os sócios assemelhava-se mais a uma prestação laboral em troca de remuneração do que, propriamente, a uma relação societária.

Foi reproduzida na peça impugnatória a distribuição do capital social de R\$ 320.000,00 contida na Cláusula 5ª - DO CAPITAL SOCIAL da 5ª Alteração do Contrato Social (fls. 63/64).

Todavia, esse capital da sociedade permaneceu inalterado, como também já havia constado na Cláusula Quinta, no item 5.1 da 2ª Alteração do Contrato Social (fls. 38) no valor de R\$ 320.000,00, havendo, como em todas as demais ocasiões uma simples redistribuição de quotas no percentual de 0,01% para cada novo sócio, por cedência das quotas da sócia majoritária Rosa Maria Rogonni. Veja-se que na 2ª Alteração Contratual ela detinha 98,86% do capital social (fl. 38) e na 5ª Alteração Contratual ficou com 98,58% (fl. 63).

Cabe ressaltar o observado pela fiscalização, ou seja, que foi constatada a contabilização de pagamentos a título de lucros distribuídos para diversas pessoas em datas anteriores ao ingresso na sociedade (lucros distribuídos para não sócios, também há médicos, sócios da empresa, que não prestaram serviços no período de 2013 a 2015, e que nada receberam a título de distribuição de lucros ou a qualquer título (veja-se no Anexo I, fls. 21/23).

A partir da contabilidade da GLOBO MED, a fiscalização constatou que “os lucros” eram pagos aos “sócios” sem a demonstração de que a empresa os obteve no período e, algumas vezes, antes mesmo do efetivo ingresso dos sócios no quadro social da empresa, contrariando o disposto no art. 1.001 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), segundo o qual “as obrigações dos sócios começam imediatamente com o contrato, se este não fixar outra data, e terminam quando, liquidada a sociedade, se extinguirem as responsabilidades sociais.”.

Verificou-se também que o pagamento se dava com base na carga de trabalho individual dos médicos.

Em 24/07/2014 o Impugnante passou a fazer parte do quadro societário da empresa GLOBO MED, conforme a 5ª Alteração Contratual (fls. 45/72), que foi registrada na Junta Comercial do Paraná em 22/08/2014. Ou seja, oficialmente, somente a partir de 22/08/2014 o Impugnante era, perante terceiros (entre eles a Fazenda Nacional), sócio da empresa GLOBO MED (data do registro da alteração contratual).

Todavia, já no dia 1º de agosto de 2014, ou seja, em data anterior ao registro na Junta Comercial do seu ingresso na empresa GLOBO MED, recebeu pagamento contabilizado sob o histórico "Pago Aloysio Nogueira Salgado", no valor de R\$ 2.700,00 (fl. 275).

Em julho/2014 o Impugnante assinou a Alteração Contratual para fazer parte do quadro societário da empresa GLOBO MED, a qual havia formalizado em junho/2014 o contrato de prestação de serviços - Contrato nº 112/2014 (fls. 225/231) com o Município de Campo Largo, para realização dos serviços de PLANTÃO MÉDICO clínico, pediátrico e SAMU/SIATE no CENTRO MÉDICO HOSPITALAR.

Com o mesmo objeto foi formalizado o Contrato nº 216/2014, datado de 19/agosto/2014 (fls. 218/224). No dia anterior, em 18/08/2014 nova Alteração Contratual da GLOBO MED (6ª Alteração, fls. 73/106) foi realizada, para admissão (gratuita) de mais sócios médicos, por cedência das cotas da sócia majoritária que teve suas cotas diminuídas para 98,43%, mantido o capital social inalterado de R\$ 320.000,00 (fls. 95/96).

Vê-se que antes mesmo de registrar a 5ª Alteração Contratual (realizado em 22/08/2014), a empresa fez nova Alteração Contratual (6ª, datada de 18/08/2014)

admitindo gratuitamente novos sócios para atender ao Contrato nº 216/2014 formalizado em 19/08/2014 com o Município de Campo Largo.

Cabe lembrar a análise contábil realizada pela fiscalização e descrita no Relatório Fiscal (fls. 272): "Da análise do plano de contas, constatou-se que a empresa atribuiu uma conta específica para cada sócio, no grupo de despesas, sendo assim estruturado este grupo: (5) despesas; (51) - despesas operacionais; (52) - resultado não operacional; (53) - provisões para impostos; (54) - participações; (541) - distribuição de lucros; (54101) - distribuição; (5410000) - conta do sócio". Relação das contas dos sócios consta nas fls. 273/274.

E mais adiante (fl. 274): "Da análise do plano de contas ficou evidente a simulação utilizada pela empresa para atribuir aos pagamentos que efetuou aos sócios, como se distribuição de lucros fossem. Os valores destinados ao sócio são lançados a débito das suas contas pessoais (conta de resultado), no reconhecimento da despesa, e a crédito da conta caixa, ou bancos, no pagamento. No final do exercício, o saldo existente é baixado integralmente a débito da conta de apuração do resultado ("resultado líquido final" conforme consta no plano de contas), ou seja, a empresa trata contabilmente os pagamentos que efetuou ao sócio como despesas ordinárias, em nada se assemelhando à distribuição ou antecipação de lucros conforme quer fazer crer pelo nome da conta e dos históricos dos lançamentos". (grifado)

Os lançamentos relativos ao Dr. Aloysio Nogueira Salgado estão demonstrados nas fls. 274/275.

Ainda no Relatório Fiscal é relatado que (fl. 276): "No exercício de 2013 a empresa transferiu integralmente o lucro apurado para a conta de lucros acumulados, sendo que esta manteve o mesmo saldo ao longo do exercício seguinte. No exercício de 2014 efetuou a mesma operação, sendo que do saldo apurado nos exercícios de 2013 e 2014, R\$ 1.545.018,21 (R\$ 163.349,36 em 2013 + R\$ 1.381.668,85 em 2014), transferiu R\$ 860.000,00 para a conta de capital social, a título de "integralização de lucros acumulados no capital social". Ainda assim não efetuou nenhuma distribuição do lucro remanescente, mantendo o saldo de R\$ 685.018,21 até o final do exercício".

É de se ter em conta que os lucros de uma entidade correspondem ao resultado contábil positivo da sociedade em determinado período e são normalmente apurados ao final do exercício social.

Em princípio, a distribuição de lucros deve acontecer de forma a privilegiar a devida proporção das quotas sociais que cada sócio possui. No entanto, o artigo 1.007 do Código Civil traz exceção a esta regra, ao estabelecer a possibilidade de ser estipulada forma diversa de distribuição de lucros.

Na situação dos autos, na Cláusula Décima da 5ª Alteração do Contrato Social da GLOBO MED (fl. 67) foi previsto que a participação nos resultados da empresa poderia ser desproporcional ao percentual de participação do quadro societário:

"10.1 - A sociedade deliberará em reunião dos sócios, devidamente convocada, a respeito da distribuição dos resultados e dos prejuízos e perdas apuradas, podendo ser desproporcional aos percentuais de participação do quadro societário, segundo autoriza o artigo 1.007 da Lei nº 10.406/2002.

10.2 - A sociedade poderá levantar demonstrações financeiras intermediárias e distribuir lucros apurados, observadas limitações legais, e ainda distribuir lucros com base nos lucros acumulados ou reserva de lucros constantes do último balanço patrimonial, observada a reposição de Lucro quando a distribuição afetar o Capital Social, conforme estabelece o artigo 1.059 da Lei nº 10.406/2002".

Todavia, não foram apresentados na peça impugnatória registros de que as distribuições de lucro ao Impugnante tenham sido suportadas em balanços ou balancetes mensais, assim como a empresa não realizou reunião de deliberação dos sócios sobre a distribuição dos lucros (obrigatória). A fiscalização assim se manifestou (fl. 278):

"Uma vez que a empresa não registrou em atas as deliberações dos sócios, não comprovou que efetuou reuniões de deliberações de distribuição de resultados, e, ainda, que não levantou demonstrações financeiras intermediárias que suportassem tal distribuição, verificou-se a total ilegalidade dos seus procedimentos, desqualificando, portanto, os históricos dos lançamentos contábeis efetuados na conta contábil nº 541- DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS, subconta 54101 - DISTRIBUIÇÃO, relativamente aos pagamentos que efetuou a todos os sócios;" A 5ª Alteração Contratual determinava em sua cláusula 7ª (fl. 66): (...)

7.8 - No prazo legal, a administração da sociedade deverá providenciar o arquivamento, no Registro Público de Empresas Mercantis, de cópia das atas de reuniões de sócios autenticada pela administradora ou pela mesa.

Nesse sentido a Fiscalização relatou que diante da negativa da empresa, em atender ao contido nos Termos de Intimação, no âmbito da ação em razão da GLOBO MED, encaminhou ofício à Junta Comercial do Paraná, solicitando cópias de todas as atas registradas pela GLOBO MED naquele órgão estadual. Em resposta ao ofício, a Junta Comercial informou que nenhuma ata foi levada a registro pela empresa no período fiscalizado.

Percebe-se, portanto, que o contribuinte era remunerado independentemente da apuração de lucros, o que indica que os valores percebidos não eram verdadeiramente lucros, mas simples contraprestação pelos serviços individuais prestados, tal qual prescreve o art. 43 do Código Tributário Nacional – CTN, ou seja, remuneração disfarçada de lucro.

No caso concreto o Sr. Aloysio Nogueira Salgado ingressou na sociedade em 24/07/2014 (5ª Alteração Contratual, fl. 48) e já em 01/08/2014 (uma semana após) recebeu o primeiro pagamento (fls. 274 e 275) contabilizado como despesa da empresa, no valor de R\$2.700,00. Os valores recebidos nos meses posteriores

são bem mais elevados (entende-se que pelo maior volume de trabalho prestado).

Ainda, de suma importância ressaltar que, nos meses de setembro/2015 (fl.274) e novembro/2015 (fl. 275) recebeu por duas vezes no mesmo mês remunerações sob o histórico de "lucros distribuídos aos sócios" (conforme escrituração contábil da empresa, no ano de 2015 foi apurado prejuízo e o lucro remanescente dos anos anteriores não foram distribuídos e, além disso, nenhuma empresa distribui lucros duas vezes no mesmo mês).

Outro ponto é que sequer o Impugnante declara no campo "Declarações de Bens e Direitos" de suas DIRPF dos anos-calendário 2014 e 2015 (fls. 8/09 e 17/20 respectivamente) ser possuidor de quotas da empresa GLOBO MED.

Patente, pois, a prestação de serviços pelo sujeito passivo e demais médicos participantes do esquema em favor da GLOBO MED, a qual se interpôs entre o médico e o real contratante dos serviços e assumiu diretamente a incumbência de remunerar os profissionais, exercendo controle sobre os serviços prestados pelos mesmos e a coordenação da atividade laboral.

Assim, reputa-se comprovada a natureza tributável dos rendimentos recebidos da GLOBO MED pelo contribuinte e correta a reclassificação promovida pela fiscalização.

Não houve, pois, em momento algum ofensa ao art. 110 do CTN.

O recorrente pleiteia a retirada da multa qualificada como pedido subsidiário, sob o argumento de que não houve o preenchimento dos requisitos legais autorizadores.

Consta do lançamento a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no §1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/1996:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, nº caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de

novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”

Em processos administrativos fiscais, a sonegação, fraude ou conluio estão previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, in verbis:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72”.

Veja que todos os dispositivos acima transcritos, e utilizados pela fiscalização para qualificar a multa, pressupõem a caracterização de uma conduta dolosa, ou seja, aquela em que o agente age de forma consciente e intencional no sentido de praticar a sonegação ou fraude.

Na decisão de piso restou consignado:

Não é razoável supor que o autuado, na qualidade de médico, não tivesse o conhecimento e discernimento necessários para compreender o mecanismo e as consequências tributárias da prática adotada.

Ainda mais, se levarmos em conta as vantagens que a opção pelo pagamento dos serviços por intermédio de pessoa jurídica acarretaria para os sócios, como a possibilidade de uma remuneração mais vantajosa, em face da economia de tributos, contribuições e de outros encargos trabalhistas e previdenciários gerados para os contratantes e também para a GLOBO MED.

Assim, não restam dúvidas de que a participação do contribuinte no esquema acima mencionado foi feita de forma consciente, isto é, que o mesmo tinha pleno conhecimento da ilicitude cometida e assumiu o risco de adotá-la, objetivando com tal prática a obtenção de vantagem financeira (aumento da remuneração e redução da carga tributária).

Da leitura do trecho acima observa-se que nenhuma conduta dolosa foi imputada ao Recorrente.

Importante observar, porém, que para a caracterização da sonegação, não basta uma simples conduta para impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da

ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. Faz-se necessária uma conduta qualificada por evidente intuito de fraude. Ademais, os fatos devem estar minuciosamente descritos no lançamento tributário (Termo de Verificação Fiscal) e acompanhado de robusto lastro probatório. Em resumo, para a qualificação multa são necessários os seguintes requisitos:

i) conduta qualificada por evidente intuito de fraude do sujeito passivo, tais como, documentos inidôneos, informações falsas, interposição de pessoas, declarações falsas, atos artificiosos, dentre outros;

ii) conduta típica minuciosamente descrita no lançamento tributário (Termo de Verificação Fiscal);

iii) conjunto probatório robusto da conduta praticada pelo sujeito passivo e demais envolvidos, se for o caso. 55.

O CARF tem se posicionado na linha do racional exposto acima, inclusive com a edição de súmulas, no sentido de que para fins de qualificação da multa não basta a simples omissão de receita ou rendimentos, faz-se necessário a comprovação do evidente intuito de fraude na conduta do sujeito passivo. A propósito, veja-se a inteligência das Súmulas CARF nº 14, 25 e 34:

Súmula CARF nº 14 A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 25 A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010)

Súmula CARF nº 34 Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010)

Não pode o julgador presumir o elemento doloso na conduta do agente, tampouco aplicar a qualificadora em sentido amplo, daí a importância de se observar o teor das citadas Súmulas CARF nºs 14, 25 e 34.

As provas precisam materializar condutas adicionais perpetradas pelo contribuinte com o intuito de ocultar a omissão de rendimentos, como é o caso da emissão de notas subfaturadas, apresentação de documentos falsos, interposição de pessoas, dentre outras.

Conforme se observa, o relato fiscal não descreve suficientemente uma conduta qualificada por evidente intuito doloso e ação simulatório praticada pelo Recorrente. Os fatos não demonstram a utilização dolosa de documentos fraudulentos, interposição de pessoas ou atos artificiosos.

Assim, mostra-se procedente a pretensão deduzida na defesa no que toca a redução da multa ao patamar mínimo, relativamente à omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica.

Conclusão.

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário em parte, deixando de conhecer das alegações de inconstitucionalidade e de violação a princípios constitucionais. Na parte conhecida rejeitar as prefaciais e, no mérito, dou parcial provimento no sentido de excluir a qualificação da multa de ofício, reduzindo a penalidade ao patamar básico de 75%.

Assinado Digitalmente

André Barros de Moura