



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.726454/2017-34
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1003-004.211 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 18 de janeiro de 2024
Recorrente FERNANDA KARLINSKI FERNANDES SACCO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)
Exercício: 2013

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA. VÍCIO MATERIAL NÃO RECONHECIDO. 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, não ocorrência de qualquer vício, e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DECORRENTES DO TRABALHO.

Constatada a obtenção de rendimentos tributáveis recebidos de pessoa jurídica e não tributados no ajuste anual do imposto de renda, há de ser mantida a omissão apurada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Márcio Avito Ribeiro Faria, Gustavo de Oliveira Machado, Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em desfavor do Acórdão nº 04-47.188, proferido pela 1ª Turma da DRJ/CGE, em 12 de novembro de 2018, que julgou a impugnação improcedente e manteve o crédito tributário.

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório de piso:

“Foi lavrado Auto de Infração de lançamento de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física contra a contribuinte acima identificada do exercício de 2013, no valor total do crédito tributário de R\$ 20.954,18, conforme descrição dos fatos e enquadramento legal de fls. 1042 a 1057.

A autoridade fiscal efetuou o lançamento de ofício em face de omissão de rendimentos tributáveis do trabalho considerados pelo impugnante como lucros distribuídos de pessoa jurídica, com a constituição da empresa Única Saúde com esse objetivo, dissimulando a natureza jurídica dos rendimentos.

A contribuinte apresentou sua impugnação alegando em síntese o seguinte:

a) preliminarmente a nulidade por vício material pelo fato de que não houve omissão de rendimentos, mas, no máximo uma classificação indevida de rendimentos tributáveis em isentos, já que os valores recebidos pelo impugnante a título de distribuição de lucros assim informados pela fonte pagadora, foram realocados pela fiscalização para a condição de rendimentos do trabalho recebidos de pessoa jurídica sem vínculo empregatício.

Consequentemente se os valores informados na DAA como rendimentos isentos foram reclassificados à condição de rendimentos tributáveis, não se pode falar em omissão de rendimentos, e, sendo a descrição dos fatos e enquadramento legal elementos substanciais e próprios da obrigação tributária, os equívocos na realização do ato administrativo de lançamento ensejam a sua nulidade por vício material, requerendo seja reconhecida a nulidade do Auto de Infração;

b) Para a fiscalização as importâncias pagas aos sócios da ÚNICA SAÚDE dentre eles o impugnante, foram retribuições pelos serviços prestados e constituíram-se em rendimentos tributáveis, reclassificando tais retribuições como pagamentos de serviços prestados, sujeitos ao imposto de renda retido na fonte e rendimentos tributáveis na DAA, fazendo extenso relato contendo pretensas irregularidades apuradas no PAF 11065.722869/2016-46, que não tem força probatória para desqualificar o vínculo societário do impugnante junto à empresa para reclassificar os rendimentos recebidos, tendo por base também o fato de as distribuições terem ocorrido de forma desproporcional à participação no capital social;

c) Apesar dos esclarecimentos prestados pela empresa, a fiscalização tentou deturpar tais esclarecimentos, eis que, em nenhum momento foi reconhecido que os valores pagos aos sócios decorreram unicamente dos trabalhos executados pelos sócios, mas, pelo contrário, que o resultado da companhia, apurado em observância às regras contábeis e aos ditames legais e estatutários foi distribuído entre os sócios de forma desproporcional à participação societária e atendendo a critérios definidos em comum acordo, tais como, a colaboração na geração das receitas obtidas, e, por consequência do próprio resultado objeto da distribuição, não havendo falar que, mesmo agindo

pessoalmente na prestação dos serviços os sócios passam a agir em nome próprio e ou distantes da finalidades da sociedade;

d) A lógica fiscal de que a distribuição de lucros deve respeitar a participação do capital destoa do cenário societário contemporâneo, no qual, não raras vezes os sócios contribuem diferentemente para o resultado da sociedade. Ocorre que a gestão empresarial por diversos sócios pode importar em contribuições para o negócio, que extrapolam a simples participação no capital. No caso específico da ÚNICA SAÚDE, os sócios são profissionais da saúde e executam a gestão técnica da Companhia, de modo que a distribuição do resultado observa o quanto desse resultado relaciona-se a cada sócio, ou seja, proporcionalmente a sua colaboração na geração de receitas e envolvimento profissional no período base, guardando relação com a gestão técnica e não com a quantidade de ações possuídas com a quantidade de consultas, atendimentos ou horas de plantão dos sócios como presumiu a fiscalização;

e) Os valores distribuídos não ostentam natureza de rendimentos do trabalho como alegado pela fiscalização, até porque, os sócios não prestam serviços à Companhia, mas, sim a terceiros em nome da Companhia de forma a realizar o seu objetivo social, sendo juridicamente plausível a distribuição de lucros por critérios outros que não a proporcionalidade ao capital social, estando esses lucros despidos da natureza de honorários profissionais ao contrário da conclusão fiscal e nos termos da doutrina e legislação de regência não se trata de honorários profissionais de contraprestação por serviços prestados;

f) A menção à lei 11.196/2005, afirma a possibilidade de os sócios prestarem serviços de caráter personalíssimo ou não com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, sujeitando-se tão somente à legislação aplicável à pessoa jurídica, para fins fiscais e previdenciários;

g) Ressalta ao final que o entendimento fiscal no sentido que a lei societária veda a distribuição desproporcional de lucros está equivocado, pois, de conformidade do artigo 17, parágrafos 2º a 4º da lei 6.404/76 deixa claro que a ação com dividendo fixo não participa dos lucros remanescentes e a ação com dividendo mínimo participa dos lucros divididos em igualdade de condições com as ordinárias, depois de estar assegurado o dividendo igual ao mínimo, salvo disposição estatutária em contrário, ou seja, a lei prevê a possibilidade de dividendos desproporcional à participação societária com isonomia dentro de cada classe de ação;

h) No caso da ÚNICA SAÚDE está expressamente estabelecido que os resultados sejam partilhados de forma desproporcional (Estatuto Social cláusula 27, parágrafos 1º e 2º), sendo que os minoritários receberam dividendos majorados à sua participação acionária, e uma eventual infração à legislação societária do ponto em discussão, não terá o condão de atribuir natureza de verba remuneratória aos pagamentos efetuados a título de lucro pela Companhia, isentos através da lei 9.249/95, que também não obriga que a distribuição de lucros seja proporcional à participação no capital social, transcrevendo ementa do CARF;

i) Quanto à multa de ofício, caso mantida a autuação, requer seu cancelamento, considerando, considerando que apresentou sua DAA de conformidade com o informe entregue pela ÚNICA SAÚDE, que informavam ser ele beneficiário de "isenção" indevida, levando-o a incorrer em erro;

j) requer ainda seja reconhecida a nulidade ou improcedência do lançamento e a exclusão da multa de ofício.”

A 1ª Turma da DRJ/CGE julgou a impugnação improcedente e manteve o crédito tributário.

Inconformada, a Recorrente apresentou recurso voluntário ratificando os argumentos elencados por ocasião da impugnação ao lançamento, nos seguintes termos:

“(…)

II - DA PRELIMINAR DE NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL

Na decisão da 1ª Turma da DRJ/CGE a preliminar arguida na impugnação foi rejeitada de acordo com o entendimento dos julgadores, visto que a motivação do lançamento foi de omissão de rendimentos tributáveis na declaração de ajuste.

Contudo, cabe referir que de acordo com o Auto de Infração ("Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal"), o lançamento decorreu em virtude do *não oferecimento, à tributação do IRPF, os rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício*.

Todavia, *data venia*, equivoca-se a decisão recorrida quando aduz que houve omissão de rendimentos, quando no máximo é uma classificação indevida de rendimentos tributáveis em isentos, tendo em vista que os valores recebidos pelo recorrente é referente a distribuição de lucros, conforme informado pela fonte pagadora em suas DIRFs, bem como pelo próprio autuado.

Analisando os fundamentos da decisão, verifica-se que o entendimento da 1ª turma DRJ/CGE é revés aos argumentos utilizados para não acolher a impugnação, uma vez que se os rendimentos isentos foram reclassificados à condição de rendimentos tributáveis, por si só, não há que se falar em omissão de rendimentos.

Nessa senda, nota-se que a descrição dos fatos e o enquadramento legal da autuação, aliado aos elementos substanciais e próprios da obrigação tributária e os equívocos na realização do ato administrativo de lançamento ensejam sua nulidade por vício material, tendo em vista que o mesmo não pode ser convalidado ou sanado sem ocorrer novo ato de lançamento.

Como se verifica no julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais percebe-se que a falta de motivação ou impulso errôneo do Fisco para o lançamento alcança a própria substância do crédito tributário, de natureza material, não havendo de se cogitar em vício de ordem formal:

AUTO DE INFRAÇÃO. EQUÍVOCO NA DESCRIÇÃO DOS FATOS E NA MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO. NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL O erro na descrição dos fatos e na motivação do lançamento, por se constituírem estes em requisitos fundamentais do ato administrativo em referência, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, consubstancia-se em vício de ordem material, insanável sem que ocorra novo lançamento, ocasionando a nulidade da autuação.

Diante disso, necessário ser reformada a decisão no que tange a nulidade por vício material.

III - MOTIVOS PARA REFORMA DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

A DRJ não rebateu os argumentos suscitados na impugnação, limitando-se a referir que o recorrente não fundamentou e ou demonstrou os motivos para insubsistência do lançamento de ofício. Ainda, a partir da decisão de 1ª Instância, nota-se que não estão preenchidos os requisitos legais que autorizem o Agente Fazendário a imputar responsabilidade tributária para o recorrente.

A decisão do DRJ ao analisar a impugnação apresentada pelo recorrente, rejeita os argumentos expostos e vai de encontro aos fundamentos utilizados no Relatório de Trabalho Fiscal, mantendo o entendimento que a empresa Única Saúde teria simulado e mascarado os profissionais como sócios da pessoa jurídica com o objetivo de atribuir aos valores pagos em favor da atuada a impressão de distribuição de lucros/dividendos, suprimindo obrigações tributárias.

Contudo, frisa-se que as alegadas irregularidades do Relatório Fiscal, no entender do atuado, não têm a força probatória necessária para desqualificar o vínculo societário do atuado junto à ÚNICA SAÚDE e reclassificar os rendimentos auferidos.

A discussão centraliza-se na questão de que a Única Saúde teria realizado um negócio jurídico simulado, contudo há necessidade de explorar sobre os atos societários da empresa, visto que as inconsistências apontadas pela fiscalização e utilizadas como fundamentos para rejeitar os argumentos trazidos pela defesa na peça de impugnação.

Todavia, a realidade fática é que a ÚNICA SAÚDE foi devidamente constituída para todos os fins de direito e possui como acionistas pessoas físicas que efetivamente exercem perante a sociedade a condição de sócio, não se caracterizando apenas como segurados individuais autônomos contratados com o intuito de burla, seja em face da legislação tributária, seja em face da legislação trabalhista.

O fato é que não há nos autos provas firmes e livres de dúvidas (dever da fiscalização) no sentido de que os profissionais, dentre eles o atuado, não eram, de fato, acionistas da empresa ÚNICA SAÚDE.

A decisão recorrida aduz, também, sob análise da fiscalização que os valores pagos a título de distribuição de lucros não guardam relação com a verdadeira natureza jurídica de tais pagamentos. Para a fiscalização, os valores pagos pela ÚNICA SAÚDE decorrem unicamente dos trabalhos executados, sem correlação alguma com a participação no capital.

Contudo, da simples leitura do Relatório Fiscal, percebe-se que em nenhum momento a fiscalização referiu inexistir na contabilidade a discriminação entre remuneração decorrente do trabalho, o chamado "pró-labore", e a proveniente do capital social, resultando da distribuição de lucros e dividendos ou que o montante distribuído não tenha respaldo no resultado final do exercício.

Assim, no Procedimento Administrativo Fiscal, a ÚNICA SAÚDE comprovou documentalmente a apuração de lucro passível de distribuição antecipada aos sócios, mediante juntada dos Balanços Patrimoniais.

Analisando-se as respostas dadas pela ÚNICA SAÚDE, transcritas no Relatório Fiscal, verifica-se que a fiscalização tentou deturpar os esclarecimentos prestados pela empresa, eis que em momento algum foi reconhecido que os valores pagos aos acionistas decorreram unicamente dos trabalhos por estes executados, como insiste em afirmar a fiscalização.

Pelo contrário, a ÚNICA SAÚDE informou que o lucro da companhia, apurado em estrita observância às regras contábeis e aos ditames legais e estatutários, foi distribuído entre os sócios de forma desproporcional à participação societária (em razão dela) e atendendo a critérios definidos de comum acordo entre eles, tais como a colaboração na geração das receitas obtidas em prol da companhia (e, por consequência, no próprio resultado objeto da distribuição), não havendo falar que, mesmo agindo pessoalmente na prestação dos serviços, os sócios passam a agir em nome próprio e ou distantes das finalidades da sociedade, diferentemente do que fora fundamentado na decisão de 1ª instância.

Assim, outra não pode ser a conclusão senão pela possibilidade de o acionista, tal qual o autuado, exercer pessoalmente sua profissão, em reunião de esforços com os demais sócios, prestando serviços por meio da sociedade constituída para tal desiderato e por ela (sociedade) faturados, nos termos dos contratos por ela (sociedade) firmados, sendo os lucros distribuídos entre os sócios que geraram as receitas por ela (sociedade) auferidas.

A lógica fiscal de que a distribuição de lucros deve respeitar a participação no capital destoa do cenário societário contemporâneo, no qual, não raras vezes, os sócios contribuem diferentemente para o resultado da sociedade. Ocorre que a gestão empresarial por diversos sócios pode importar em contribuições para o negócio que extrapolam a simples participação no capital.

No caso da ÚNICA SAÚDE, os acionistas são profissionais da saúde e executam a gestão técnica da Companhia, de modo que a distribuição do resultado observa o quanto desse resultado relaciona-se com cada sócio, ou seja, "proporcionalmente a sua colaboração na geração de receitas e envolvimento profissional no período base". Guarda relação, portanto, com a gestão técnica e não com a quantidade de ações possuídas, por menos a quantidade de consultas, atendimentos ou horas de plantão dos sócios, como presumiu a fiscalização., contrariamente do que aduz a decisão recorrida quando fundamenta que "as meras alegações" de gestão técnica de cada sócio.

De encontro aos argumentos suscitados na impugnação e novamente enfrentados na defesa do recorrente, percebe-se que os valores distribuídos não ostentam natureza de "rendimento do trabalho", como fundamenta a decisão.

Até porque os sócios não prestam serviços à Companhia. Prestam, sim, serviços a terceiros, em nome da Companhia, de forma a realizar o seu objetivo social.

Por conseguinte, as importâncias que recebem não decorrem de serviços prestados à Companhia, mas do resultado dos serviços que ela própria [os sócios apenas atuam em seu nome] presta a terceiros.

Assim, resta claro que uma vez que os serviços executados pelos sócios não são prestados à ÚNICA SAÚDE, mas pela ÚNICA SAÚDE (através dos sócios) a terceiros e por estes remunerados, não resta demonstrada a ocorrência do fato gerador do tributo em discussão.

E sendo juridicamente plausível a distribuição de lucros por critérios outros que não a proporcionalidade na participação societária, esses lucros estão despidos da natureza de honorários profissionais, eis que, ao contrário da conclusão fiscal, e nos termos da doutrina e legislação de regência, não se trata de pagamento efetuado em contraprestação por serviços prestados por autônomos sem vínculo empregatício.

Desta forma, cumpre destacar que o entendimento fiscal é no sentido de que a lei societária veda a distribuição desproporcional de lucros está equivocado, tendo em vista que o artigo 17, §§ 2º e 4º da Lei nº 6.404/76¹ ("LSA") deixa claro que a ação com dividendo fixo não participa dos lucros remanescentes e a ação com dividendo mínimo participa dos lucros divididos em igualdade de condições com as ordinárias, depois de a estas assegurado o dividendo igual ao mínimo, salvo disposição estatutária em contrário. Ou seja, a Lei prevê a possibilidade de distribuição de dividendos desproporcional à participação societária, com isonomia dentro de cada classe de ação.

Contudo, a decisão de 1ª Instância, insiste fundamentar suas razões que a divisão dos lucros da empresa ao sócio, ora recorrente, são na verdade remuneração pelo trabalho executado.

Apesar de permitir a distribuição desproporcional dos dividendos, a LSA foi estruturada com a finalidade de proteger os acionistas minoritários, os quais não podem ficar ao exclusivo arbítrio dos majoritários, consoante se depreende do artigo 202, §1º, da Lei nº 6.404/76¹.

É cristalino que o estatuto social da ÚNICA SAÚDE prevê expressamente que os resultados sejam partilhados de forma desproporcional (Estatuto social, cláusula 27, §§ 1º e 2º), sendo que os minoritários receberam dividendos majorados à sua participação acionária.

Em outras palavras, a LSA prevê que o estatuto ou assembleia geral não pode privar o acionista de participar dos lucros, mas isso não significa dizer que o acionista não possa abrir mão de sua parte na participação dos lucros em favor de outro acionista, não ostentando natureza de rendimentos de trabalho a divisão dos rendimentos da empresa Única Saúde, vez que o recorrente, como sócio, não presta serviços à empresa, mas sim a terceiros.

De todo modo, uma eventual infração à legislação societária, no ponto em discussão, não terá o condão de atribuir natureza de verba remuneratória aos pagamentos efetuados a título de lucro pela Companhia. Até porque o art. 10 da Lei nº 9.249/95 isentou do imposto de renda os lucros e dividendos auferidos por sócios e acionistas a partir dos resultados apurados a partir de janeiro de 1996. Ou seja, a incidência tributária sobre o lucro da pessoa jurídica passou a ser única, na própria pessoa jurídica que auferiu os resultados, com distribuição isenta de tributação na pessoa dos beneficiários dos rendimentos.

Ademais, o art. 10 da Lei nº 9.249/95 não obriga que a distribuição dos lucros/dividendos seja proporcional à participação no capital social, de sorte que, levando-se em consideração a tributação única do binômio lucro auferido/resultado distribuído, na primeira etapa da operação, não se mostra justo/razoável tributar a parcela distribuída pelo simples fato de ter sido partilhada de forma desproporcional em face da participação societária.

O entendimento acima encontra guarida na jurisprudência do CARF, consoante ementa abaixo transcrita: (...)

Assim, não há falar em incidência de tributação em decorrência da distribuição desproporcional de lucros/dividendos à participação societária, por ausência de previsão legal.

Em síntese, não resta comprovado nos autos de forma contundente e livre de quaisquer dúvidas (dever da fiscalização) que o autuado não era sócio da sociedade ÚNICA SAÚDE no período objeto da autuação e tampouco que os valores recebidos não eram lucros, razão pela qual deve ser reconhecida a insubsistência do lançamento.

Além do mais, cumpre esclarecer que, não obstante os serviços prestados pelos sócios sejam de natureza intelectual, há previsão legal expressa acerca da possibilidade de sua prestação por meio de pessoa jurídica, consoante dispõe o art. 129 da Lei nº 11.196/2005.

Assim, outra não pode ser a conclusão senão pela possibilidade de o sócio, tal qual a autuada, exercer pessoalmente sua profissão, em reunião de esforços com os demais

¹ Art. 202. Os acionistas têm direito de receber como dividendo obrigatório, em cada exercício, a parcela dos lucros estabelecida no estatuto ou, se este for omissivo, a importância determinada de acordo com as seguintes normas:

[...]

§ 1º O estatuto poderá estabelecer o dividendo como porcentagem do lucro ou do capital social, ou fixar outros critérios para determiná-lo, desde que sejam regulados com precisão e minúcia e não sujeitem os acionistas minoritários ao arbítrio dos órgãos de administração ou da maioria.

sócios, prestando serviços por meio da sociedade constituída para tal desiderato e por ela (sociedade) faturados, nos termos dos contratos por ela (sociedade) firmados, sendo os lucros distribuídos entre os sócios que geraram as receitas por ela (sociedade) auferidas.

A lógica fiscal de que a distribuição de lucros deve respeitar a participação no capital destoa do cenário societário contemporâneo, no qual, não raras vezes, os sócios contribuem diferentemente para o resultado da sociedade. Ocorre que a gestão empresarial por diversos sócios pode importar em contribuições para o negócio que extrapolam a simples participação no capital.

No caso da ÚNICA SAÚDE, os sócios são profissionais da saúde e executam a gestão técnica da Companhia, de modo que a distribuição do resultado observa o quanto desse resultado relaciona-se com cada sócio, ou seja, "proporcionalmente a sua colaboração na geração de receitas e envolvimento profissional no período base". Guarda relação, portanto, com a gestão técnica e não com a quantidade de ações possuídas, por menos a quantidade de consultas, atendimentos ou horas de plantão dos sócios, como presumiu a fiscalização.

Os valores distribuídos não ostentam natureza de "rendimento do trabalho", como alega a fiscalização. Até porque os sócios não prestam serviços à Companhia. Prestam, sim, serviços a terceiros, em nome da Companhia, de forma a realizar o seu objetivo social. Por conseguinte, as importâncias que recebem não decorrem de serviços prestados à Companhia, mas do resultado dos serviços que ela própria [os sócios apenas atuam em seu nome] presta a terceiros.

Assim, uma vez que os serviços executados pelos sócios não são prestados à ÚNICA SAÚDE, mas pela ÚNICA SAÚDE (através dos sócios) a terceiros e por estes remunerados, não resta demonstrada a ocorrência do fato gerador do tributo em discussão.

Em suma, não resta comprovado nos autos (ônus da fiscalização) que quem recebeu pagamentos a título de lucro não era sócio e tampouco que o que se distribuiu não era lucro, razão pela qual não há falar em fraude/simulação e responsabilidade solidária do recorrente.

IV - EXCLUSÃO DA MULTA DE OFÍCIO.

Embora tenha o recorrente arguido em sua impugnação pela exclusão da multa de ofício, haja vista que apresentou suas Declarações de Ajuste Anual com base nos comprovantes de rendimentos pagos e de imposto sobre a renda retida na fonte emitida pela pessoa jurídica, entendeu a 1ª Turma da DRJ/CGE que deve ser mantida sob o fundamento de simulação efetiva dos sócios que compõem a Única Saúde.

Contudo, conforme demonstrado, consequência lógica é que o recorrente apresentou suas Declarações de Ajuste Anual com base nos Comprovantes de Rendimentos Pagos e de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte ("Informe de Rendimentos") emitidos pela ÚNICA SAÚDE, os quais informavam ser ele beneficiário de isenção "indevida", levando-o a incorrer em erro no preenchimento de suas Declarações, motivo pela qual incabível a multa de ofício, o que se requer.

Verifica-se, portanto, que a decisão de 1ª Instância foi contrária ao que está disposto na Súmula de nº 73 do CARF, exposta abaixo:

"Erro no preenchimento dá declaração de ajuste do imposto de renda, causado por informações erradas, prestadas pela fonte pagadora, não autoriza o lançamento de multa de ofício".

Data vénia, a decisão equivocava-se no momento em que não acolhe a tese defensiva, visto que no lançamento tributário a conduta infracional ensejadora não é clara quanto ao fato típico. Ainda, o recorrente não prestou qualquer informação ou declaração falsa, com o objetivo de ludibriar o Fisco.

Por si só, a aplicação da multa de ofício já estaria afastada, porém, entendeu a 1ª Turma da DRJ/CGE pelo contrário.

Contudo, como verifica-se nos autos do procedimento administrativo fiscal, o conjunto de provas não é robusto para que o recorrente seja condenado ao pagamento da multa de ofício.

Ora, a decisão em seu item de nº 9, ao discorrer sobre a possibilidade de aplicação da multa de ofício, fundamenta que por ser o recorrente integrante da sociedade empresária, houve efetiva participação na simulação construída. Percebe-se aqui, que a multa está sendo aplicada com base numa tese e não na comprovação *in concreto* da ocorrência de fraude, motivo que afasta tal qualificação.

Em outras palavras, nem o Auto de Lançamento, tampouco a decisão de 1ª Instância tiveram como base um material probatório robusto capaz de comprovar a conduta caracterizadora para aplicação da multa de ofício. A decisão atacada limita-se ao entendimento de que o fato do recorrente ser integrante da sociedade empresária, em tese, teria participado da eventual simulação alegada pelo ente fiscal, contudo, o dolo específico autorizador para essa conduta não está caracterizado, o que impede que seja aplicada a multa de ofício.

Os elementos trazidos aos autos não afirmam que houve receitas presumidamente omitidas, comprovando a intenção do dolo alegado, pois para indicação da conduta fraudulenta o agente autuante deveria ter sido mais profundo, a fim de comprovar a evidente fraude que o recorrente teria praticado.

EM VISTA DO EXPOSTO, requer seja conhecido e provido o presente recurso para o fim de:

a) seja reconhecida a nulidade ou a improcedência do lançamento, desconstituindo os créditos tributários exigidos no presente processo, e;

b) sucessivamente, a exclusão da multa de ofício”.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Relatora.

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele tomo conhecimento inclusive para os efeitos do inciso III, do art. 151 do Código Tributário Nacional.

Conforme já relatado, o processo versa acerca de lançamento de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física contra a contribuinte acima identificada do exercício de 2013, no valor total do crédito tributário de R\$ 20.954,18 (auto de infração, e-fls. 1042 a 1057).

Resumidamente, o lançamento decorreu de fatos apurados em procedimento fiscal levado a efeito contra a pessoa jurídica Única Saúde S. A. ("ÚNICA SAÚDE"), CNPJ nº 11.745.947/001-46, consubstanciado no processo administrativo fiscal nº 11080-726.454/2017-34. A auditoria fiscal concluiu no processo administrativo fiscal nº 11065-722.238/2017-16 que a constituição da ÚNICA SAÚDE tinha como objetivo dissimular a natureza jurídica dos valores pagos às pessoas físicas vinculadas a tal pessoa jurídica, dando tratamento de lucros distribuídos à remuneração pelo trabalho.

A decisão de piso manteve o lançamento em sua integralidade sob o argumento de que de, fato, houve omissão de rendimentos visto que os valores distribuídos ostentam sim a natureza de rendimentos do trabalho, e, a afirmação de que os sócios não prestam serviços à empresa, mas, a terceiros, só confirma que a constituição da sociedade teve como único objetivo a criação de uma simulação para que os sócios, que na verdade prestam serviços a terceiros, tenham como rendimentos por esses serviços, como se fossem da sociedade, tratados como distribuição de lucros de forma indevida.

PRELIMINAR DE NULIDADE

Em sede recursal, a Recorrente alegou a necessidade de reforma da decisão “a quo” no que tange a nulidade por vício material. Contudo, razão não assiste à Recorrente. Explique-se.

Como relatado, a Recorrente suscita nulidade que acometeria o lançamento tratado nos presentes autos. A referida alegação deve ser enfrentada, em primeiro lugar, à luz do disposto no art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou **com preterição do direito de defesa.**

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

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

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

Além disso, como a arguição diz respeito aos requisitos intrínsecos ao ato de lançamento, cabe invocar, igualmente, o art. 142 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Por fim, cabe invocar o art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, que traz requisitos do auto de infração em que se mesclam critérios materiais a critérios formais do lançamento:

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

I - a qualificação do autuado;

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

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

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

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

A alegação é afastada pela simples leitura dos Autos de Infração de e-fls. 1042-16/16, da qual se percebe que o dispositivo legal apontado pela Recorrente jamais foi invocado como fundamento do lançamento.

Por outro lado, para reconhecimento de um vício no lançamento como material é necessária a análise conjugada dos elementos do ato administrativo (conteúdo e motivação) e dos critérios da Regra Matriz de Incidência Tributária (antecedente: critérios material, temporal e espacial; e consequente: critérios pessoal e quantitativo), o que não se verifica no caso sob exame.

Como bem constou na decisão recorrida a nulidade por vício material não tem qualquer fundamento, considerando que a motivação do lançamento foi de omissão de rendimentos tributáveis. Noutros falares, a Recorrente deixou de declarar tais rendimentos como tributáveis na declaração de ajuste, tendo como motivação do lançamento o fato do não oferecimento à tributação do IRPF de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício.

A reclassificação dos rendimentos declarados como isentos na condição de lucros distribuídos foi devidamente explicada nos termos do auto de infração (e-fls. Fl. 1042- 16/16), considerando que os pagamentos não se revestem da condição de lucros, senão de pagamentos de prestação de serviços, pois, não são distribuídos em razão exclusivamente dos resultados positivos da empresa, mas, proporcionalmente aos trabalhos desenvolvidos pelos "pretensos" sócios de sociedade criada para simular a distribuição de lucros;

Neste sentido, cita-se o Acórdão nº 9303-013.283 proferida pela 3ª Turma da CSRF do CARF:

AUTO DE INFRAÇÃO. ERRO OU INSUFICIÊNCIA NA MOTIVAÇÃO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL. Sendo a descrição dos fatos e a fundamentação legal da autuação elementos substanciais e próprios da obrigação tributária, os equívocos na sua determinação no decorrer da realização do ato administrativo de lançamento ensejam a sua nulidade por vício material, uma vez que o mesmo não poderá ser convalidado ou sanado sem ocorrer um novo ato de lançamento. Por isso, a falta de motivação e indicação das normas de interpretação adotadas na reclassificação fiscal de mercadoria importada alcança a própria substância do crédito tributário, não havendo de se cogitar em vício de ordem formal. A ausência de motivação no Auto de Infração acarreta a sua nulidade, por vício material. (Acórdão nº 9303-013.283, Relatora: Vanessa Marini Cecconello, Data da Sessão: 14 de abril de 2022)

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos. Ademais os atos administrativos estão motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos decidam recursos administrativos. O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício, que foi regularmente analisado pela autoridade de primeira instância (inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 6º da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2001, art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 59, art. 60 e art. 61 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

As autoridades fiscais agiram em cumprimento com o dever de ofício com zelo e dedicação às atribuições do cargo, observando as normas legais e regulamentares e justificando o processo de execução do serviço, bem como obedecendo aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 21 de janeiro de 1999 e art. 37 da Constituição Federal).

As formas instrumentais adequadas foram respeitadas, os documentos foram reunidos nos autos do processo, que estão instruídos com as provas produzidas por meios lícitos. A proposição afirmada pela Recorrente, desse modo, não pode ser ratificada.

Desta forma, rejeito a preliminar de nulidade suscitada.

MÉRITO

Nos termos relatados, a decisão de piso manteve a o autos infração no sentido de que os valores recebidos da ÚNICA SAÚDE pela Recorrente sob a denominação de distribuição de lucros, não oferecidos à tributação pelo Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) e constantes como pagamento de lucros isentos nas Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRFs) da ÚNICA SAÚDE, correspondem a rendimentos pela prestação de trabalho sem vínculo empregatício, os quais são sujeitos à incidência do IRPF.

Assim, considerando que o Recorrente, nesta fase recursal, não trouxe novas alegações hábeis e contundentes a modificar o julgado – diga-se de passagem, limitando-se basicamente em repisar as alegações da peça impugnatória, no sentido de requerer o cancelamento da autuação, estou convencida do acerto da decisão recorrida, pelo que adoto como razão de decidir os fundamentos, lançados no voto condutor, mediante transcrição dos excertos abaixo, à luz do disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do RICARF:

“(…)

3) O não reconhecimento pela empresa de que os valores pagos aos sócios decorreram unicamente dos trabalhos realizados pelos sócios não invalida que esse reconhecimento esteja implícito nas condições e na forma dessa distribuição que caracterizam a remuneração pelos trabalhos executados pelos sócios, enquanto que não há qualquer critério objetivo que deixasse claro tratar-se de distribuição de lucros, mas, pelo contrário, afirma textualmente até no item "c" do relatório, em que se verifica que a distribuição desproporcional decorreu de critérios definidos em comum acordo, tais como "a colaboração na geração de receitas obtidas", e, por consequência, no próprio resultado objeto da distribuição, o que caracteriza de forma inequívoca, que a distribuição reflete a remuneração pelos serviços prestados, tendo agido os sócios e a empresa em conluio para a obtenção do resultado da falta de pagamento do tributo pelos "pretensos" sócios";

4) No item "d" do relatório, o impugnante volta a afirmar, que a distribuição do resultado observa o quanto do resultado da sociedade relaciona-se a cada sócio, ou seja, proporcionalmente a sua colaboração na geração das receitas e envolvimento profissional, guardando relação, portanto, com a gestão técnica e não com a quantidade de ações possuídas com a quantidade de consultas, atendimentos ou horas de plantão. Tal assertiva somente vem a confirmar que a distribuição nada mais é do que a remuneração pelos serviços prestados, senão, qual seria objetivamente a contribuição de cada sócio que não pudesse ser medida pelos serviços realizados, mas, apenas meras alegações, de gestão técnica de cada sócio? todos eles realizavam gestão técnica que, de qualquer forma, seria uma remuneração pelos serviços de gestão e não distribuição de lucros que caracteriza a remuneração pela participação no capital da empresa;

5) Os valores distribuídos ostentam sim a natureza de rendimentos do trabalho, e, a afirmação de que os sócios não prestam serviços à empresa, mas, a terceiros, só confirma que a constituição da sociedade teve como único objetivo a criação de uma simulação para que os sócios que na verdade prestam serviços a terceiros, tenham como rendimentos por esses serviços, como se fossem da sociedade, tratados como distribuição de lucros de forma indevida;

6) A menção à lei 11.196/2005 em nada se contrapõe ao lançamento, considerando que o que se questiona é a remuneração pelos serviços prestados pelos sócios que não se caracterizam como distribuição de lucros da sociedade, esta criada com o único objetivo de maquiar tal remuneração por serviços prestados como se lucros distribuídos fossem e não à possibilidade de profissionais se juntarem para prestação de serviços personalíssimos ou não, sujeitando-se tão somente à legislação aplicável à pessoa jurídica, para fins fiscais e previdenciários;

7) A indicação do artigo 17, parágrafos 2º a 4º da lei 6.404/76, onde se estabelece as condições de dividendos fixos e dividendos mínimos tem critérios objetivos que não se identificam com o presente caso, pois são condições objetivas que independem de qualquer ação dos sócios para seu recebimento, mas, das condições estabelecidas nos estatutos das Sociedades estabelecidos de conformidade com referida Lei, o que é permitido e não meras alegações de distribuição de lucros baseados em critérios não especificamente determinados, mas, pelo contrário, referem-se a retribuição, nas palavras do próprio impugnante, "a distribuição do resultado observa o quanto desse resultado relaciona-se a cada sócio, ou seja, proporcionalmente a sua colaboração na geração de receitas e envolvimento profissional" o que é remuneração e não distribuição de lucros;

8) A afirmação pela impugnante de que o estabelecido no Estatuto Social da sociedade que o fato dos minoritários receberem dividendos majorados à sua participação acionária, de forma desproporcional, numa eventual infração à legislação societária, não terá o condão de atribuir natureza de verba remuneratória, afirmando que a lei 9.249/95 não obriga que a distribuição seja proporcional ao capital social, esquecendo-se, no

entanto, o impugnante, que o que se trata é se os valores distribuídos caracterizam-se como distribuição de lucros ou remuneração do trabalho, considerando-se que segundo o próprio impugnante os recebimentos foram pela contribuição de cada sócio proporcionalmente a sua colaboração na geração das receitas e envolvimento profissional, guardando relação com a gestão técnica, o que caracteriza inequivocamente a remuneração pelo trabalho executado;

9) A hipótese de cancelamento da multa de ofício caso seja mantida a autuação, sob o argumento que apresentou a Declaração de Ajuste Anual de conformidade com informe entregue pela sociedade, não pode ser acolhida considerando que o impugnante é parte integrante da sociedade, e, como visto, houve participação efetiva dos sócios na simulação construída, com pleno conhecimento dos sócios;

10) Da mesma forma que o item anterior e demais argumentos, não há que se falar em nulidade e improcedência do lançamento e exclusão da multa de ofício”.

No sentido do ora afirmado, cita-se decisão deste Tribunal:

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DECORRENTES DO TRABALHO COM OU SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO. São tributáveis os rendimentos informados em Declaração de Imposto Retido na Fonte (DIRF), pelas fontes pagadoras, como pagos ao contribuinte e a seus dependentes. Constatada a obtenção de rendimentos tributáveis recebidos de pessoa jurídica e não tributados no ajuste anual do imposto de renda, há de ser mantida a omissão apurada. (...) – (Acórdão nº 2003-004.410, Relator: Wilderson Botto, Data da Sessão: 23 de novembro de 2022)

Por fim, considerando que restou devidamente comprovada a omissão de rendimentos visto que os valores distribuídos ostentam sim a natureza de rendimentos do trabalho. No presente caso não se trata de lançamento induzido tão somente pelas informações prestadas pela fonte pagadora (Súmula de nº 73 do CARF).

Ante o exposto, rejeito a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, nego provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça