



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>15586.720251/2018-85</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 2302-004.576 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 19 de junho de 2026                                  |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                           |
| <b>RECORRENTE</b>  | CORA LAVIGNE DE CASTELLO BRANCO MOREIRA              |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Exercício: 2013, 2014, 2015

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade do lançamento quando o Auto de Infração é lavrado por autoridade competente, contém descrição circunstanciada dos fatos, enquadramento legal das infrações, demonstrativos de cálculo e elementos suficientes à compreensão da exigência fiscal. A requalificação jurídica dos fatos realizada pela autoridade fiscal não se confunde com arbitramento da matéria tributável previsto no art. 148 do CTN, inexistindo necessidade de prévia intimação para saneamento da escrituração quando a controvérsia recai sobre a natureza jurídica dos rendimentos auferidos.

RENDIMENTOS ISENTOS DECLARADOS COMO LUCROS. REQUALIFICAÇÃO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MÉDICOS. TRIBUTAÇÃO.

A isenção prevista para lucros e dividendos pressupõe a efetiva distribuição de resultados societários regularmente apurados e demonstrados em escrituração contábil idônea.

Comprovado que os valores pagos aos sócios guardavam vinculação direta com a quantidade de plantões realizados e com as horas efetivamente trabalhadas, caracteriza-se remuneração pela prestação pessoal de serviços médicos e não distribuição de lucros.

Pagamentos habituais, periódicos e realizados independentemente da apuração formal de resultados societários constituem elemento indicativo da natureza remuneratória dos valores recebidos.

VERDADE MATERIAL. PREVALÊNCIA DA REALIDADE ECONÔMICA SOBRE A FORMA.

A qualificação tributária dos fatos deve observar a realidade material efetivamente demonstrada nos autos. A denominação atribuída pelas

partes em registros contábeis ou societários não prevalece quando os elementos probatórios evidenciam que os pagamentos possuem natureza econômica diversa daquela formalmente declarada. Demonstrado que os valores classificados como lucros correspondiam à contraprestação por serviços médicos prestados pelos beneficiários, impõe-se a tributação na pessoa física como rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício.

**DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS PROPORCIONAL À PRODUTIVIDADE. IRRELEVÂNCIA.**

A previsão contratual de distribuição de resultados segundo a produtividade dos sócios não afasta a incidência tributária quando comprovado que os pagamentos possuem natureza remuneratória. A controvérsia não reside no critério contratual de rateio dos resultados, mas na efetiva natureza jurídica dos valores pagos, cuja caracterização depende da realidade econômica demonstrada nos autos.

**OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DIFERENÇA ENTRE VALORES RECEBIDOS E VALORES DECLARADOS.**

Constitui omissão de rendimentos tributáveis a diferença apurada entre os valores efetivamente recebidos da pessoa jurídica e aqueles informados pelo contribuinte em sua Declaração de Ajuste Anual.

**MULTA QUALIFICADA. DOLO. SIMULAÇÃO. CABIMENTO.**

A qualificação da multa exige demonstração de conduta dolosa voltada à ocultação da ocorrência do fato gerador ou à atribuição de tratamento tributário incompatível com a realidade material dos fatos.

A utilização de registros contábeis e societários para conferir aparência de distribuição de lucros a valores que correspondiam à remuneração por serviços médicos caracteriza hipótese de simulação apta a justificar a aplicação da multa qualificada.

**MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 14.689/2023.**

Aplica-se retroativamente a legislação superveniente mais benéfica ao sujeito passivo. Ausente comprovação de reincidência nos termos do art. 44, § 1º-A, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 14.689/2023, a multa qualificada deve ser reduzida do percentual de 150% para 100%.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa de ofício ao percentual de 100%.

*Assinado Digitalmente*

**Roberto Carvalho Veloso Filho – Relator**

*Assinado Digitalmente*

**Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente**

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Roberto Carvalho Veloso Filho, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Rosimery Brandao Barbosa (substituto[a] integral), Weber Allak da Silva (substituto[a] integral), Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Alfredo Jorge Madeira Rosa, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Weber Allak da Silva.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por Cora Lavigne de Castello Branco Moreira, contra o Acórdão nº 12-107.233, proferido pela 19ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro, que julgou improcedente a impugnação apresentada e manteve integralmente o lançamento formalizado no Auto de Infração lavrado no Processo nº 15586.720251/2018-85.

### 1.AÇÃO FISCALIZATÓRIA

O lançamento refere-se ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF), exercícios de 2013, 2014 e 2015, anos-calendário de 2012, 2013 e 2014, tendo sido constituído crédito tributário correspondente a imposto, juros de mora e multa de ofício qualificada, em razão da apuração de duas infrações: (i) rendimentos recebidos e classificados indevidamente como isentos na DIRPF; e (ii) omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica.

De acordo com o entendimento da fiscalização, a recorrente era sócia da pessoa jurídica Intensivix Medicina Intensiva Ltda., anteriormente denominada HSM Medicina Intensiva Ltda., sociedade que prestava serviços médicos especializados de terapia intensiva a

estabelecimentos hospitalares. A fiscalização concluiu que os valores pagos aos profissionais médicos, embora formalmente contabilizados e declarados como distribuição de lucros, possuíam, em verdade, natureza jurídica de remuneração por serviços prestados.

A autuação decorreu de procedimento fiscal instaurado em razão da denominada operação fiscal "Esculápios de Ouro", realizada pela Receita Federal em diversas sociedades médicas. No curso da fiscalização da pessoa jurídica Intensivix Medicina Intensiva Ltda., a autoridade fiscal entendeu ter identificado diversas irregularidades na escrituração contábil, inconsistências entre registros contábeis e movimentação financeira, pagamentos efetuados a pessoas que não integrariam o quadro societário em determinados períodos e distribuição de valores diretamente vinculados à quantidade de plantões realizados pelos médicos.

Nesse sentido, as conclusões da auditoria fiscal após o trâmite da ação fiscalizatória, foram delineadas da seguinte forma(e -fls. 3284/ 3291):

### 3.2.4 SÍNTESE

Em verdade tratam-se de profissionais da área médica que criaram uma sociedade empresarial (INTENSIVIX MEDICINA INTENSIVA LTDA) para prestar serviço para outras empresas, porém, ao invés de serem remunerados regularmente por seus serviços profissionais, buscaram dar aos pagamentos efetuados aos profissionais por conta dos serviços prestados, a roupagem de lucro, com o fulcro de fazer parecer que tais rendimentos estavam isentos de contribuições previdenciárias e também do Imposto de Renda das Pessoas Físicas.

A fiscalização buscou diversificar suas verificações na busca de elementos e a questão central efetivamente repousa em que restou efetivamente indubitável que os valores aqui tributados foram percebidos por conta de serviços profissionais prestados.

O presente Termo Fiscal bem como o auto de infração lavrados não tratam a empresa INTENSIVIX MEDICINA INTENSIVA LTDA como interposta pessoa do Hospital Santa Mônica e sim como "empresa interposta" dos próprios médicos (sócios da empresa INTENSIVIX).

Este arranjo societário, por si só, não é ilegal nem irregular. As infrações tributárias, tanto em relação às contribuições previdenciárias, quanto em relação ao Imposto de Renda, afloram no exato momento em que fraudava-se a natureza dos pagamentos feitos aos sócios, em razão dos serviços médicos prestados pela empresa mediante os próprios sócios, qual seja: lucro, ao invés de remuneração dos serviços profissionais desses.

A fiscalização em nenhum momento desconsiderou a personalidade jurídica da INTENSIVIX MEDICINA INTENSIVA LTDA, muito menos afirmou haver vínculo empregatício dos sócios da empresa com o Hospital Santa Mônica.

As constatações fiscais apontam para a conivência entre essas empresas, deixando a última de fazer registros e controle dos serviços médicos prestados, como por exemplo, não possuindo escala dos plantões médicos realizados pela empresa INTENSIVIX.

O presente procedimento provou, cabalmente, tão somente que os serviços pagos pela INTENSIVIX MEDICINA INTENSIVA LTDA aos seus sócios profissionais médicos é remuneração pela prestação de serviços desses e não lucros.

## 4. INFRAÇÕES APURADAS

### 4.1 RENDIMENTOS RECEBIDOS PELA FISCALIZADA E CLASSIFICADOS INDEVIDAMENTE NA DIRPF

Nas Declarações de Ajuste Anual dos exercícios 2014 a 2016, anos calendário 2013 a 2015, o contribuinte informou como rendimentos isentos e não tributáveis, os valores de R\$ 174.248,88, R\$ 150.480,80 e R\$207.396,97, respectivamente, classificando-os como Lucros e dividendos recebidos da empresa HSM Medicina Intensiva Ltda, CNPJ 11.525.289/0001-89.

Entretanto, após regular procedimento fiscal junto à referida empresa, esta Secretaria da Receita Federal do Brasil apurou fatos, já narrados no presente termo, que descaracterizaram totalmente os valores pagos por ela a título de "distribuição de lucros" a diversos profissionais (médicos), dentre eles o ora fiscalizado.

Sendo assim, foi apurada a infração "Rendimentos Classificados Indevidamente na DIRPF".

#### **4.2 OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS**

De acordo com os comprovantes bancários dos valores pagos por HSM MEDICINA INTENSIVA LTDA a Cora Lavigne de Castelo Branco Moreira (fls. 1982/2029), apresentados por ela em resposta ao termo de diligência fiscal nº 1-392, os valores recebidos pela fiscalizada nos anos-calendário 2013 a 2015 encontram-se relacionados na planilha abaixo.

Verifica-se, portanto, para os anos-calendário 2013 a 2015, que os valores recebidos por Cora Lavigne de Castelo Branco Moreira são superiores aos declarados por ela em DIRPF.

Sendo assim, foi apurada a infração "Omissão de Rendimentos do Trabalho sem Vínculo Empregatício Recebidos de PJ", tendo sido lançado os valores de R\$23.485,10 (R\$197.733,98 – R\$174.248,88) para o AC 2013, R\$149.458,53 (R\$299.939,33 – R\$150.480,80) para o AC 2014 e R\$7.544,22 (R\$214.941,19 – R\$207.396,97) para o AC 2015.

#### **5. DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA**

Até aqui, toda a dissertação objetivou demonstrar que os valores pagos aos sócios e a não-sócios têm natureza de rendimentos tributáveis, tratando-se em verdade de remuneração por serviços prestados, e não lucros isentos.

Ficou demonstrado à saciedade que houve clara tentativa de conferir à remuneração por serviços prestados pelos sócios e por não-sócios a roupagem de lucros, valendo-se de infrações à lei e ao contrato social, além de outras irregularidades sumarizadas acima, inclusive desvio de finalidade e simulação de ato.

Despiciendo reprisar a explicação em que constam detalhadas todas as irregularidades sumarizadas acima, porquanto a explanação se estende exaustivamente nas páginas precedentes, às quais se remete. O vasto rol de irregularidades, a nosso sentir, traduzem conjunto fático suficiente para caracterizar o dolo.

A realização de pagamentos de "lucros isentos" aos sócios antes mesmo de seu ingresso no quadro social, o pagamento de lucros a não-sócios, a escrituração de fatos contábeis não escorados em documentação hábil e idônea, o amplo descompasso entre a escrita contábil e a real movimentação financeira caracterizam, a nosso sentir, o dolo.

O dolo se depreende ainda do exame do conjunto de todo o arcabouço de irregularidades demonstradas, irregularidades essas associadas com o propósito de OCULTAÇÃO DA REAL NATUREZA DO FATO GERADOR DA

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL e, conseqüentemente O NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTOS DEVIDO, evasão tributária essa que beneficiou a empresa, seus sócios e não-sócios.

A conduta do sujeito passivo, assim, impediu o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ocultando sua real natureza e as circunstâncias materiais.

Na esfera penal-tributária, como exposto acima, há cometimento, em tese, do delito previsto no art. 1º, inciso I da Lei 8.137/90.

Havendo, em tese, sonegação, nos exatos termos do art. 71, I da Lei 4.502/64, tendo o sujeito passivo impedido o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ocultando sua real natureza e as circunstâncias materiais, impõe-se a duplicação da multa, na forma do par. 1º do art. 44 da lei 9.430/96.

Restou claro que não houve simples irregularidade ou erro de interpretação da legislação tributária.

Na verdade, as pessoas envolvidas promoveram ações prévias e minuciosamente articuladas com o propósito específico de fraudar o Fisco Federal, sendo que os livros contábeis, as declarações à RFB e os documentos societários e fiscais, que se prestaram a registrar remuneração de serviços prestados como distribuição de lucros "isentos", fazem prova material desta constatação.

Aplicou-se multa qualificada visto que se mostrou, de forma irrefutável, que a conduta aqui descrita foi intencional e com o fulcro claro de se esquivar do pagamento do imposto de renda.

## **6. DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO E CONCLUSÃO**

Encerra-se, nesta data, a ação fiscal que examinou os fatos geradores ocorridos nos anos-calendário 2013, 2014 e 2015, exclusivamente no que tange à classificação indevida de rendimentos recebidos pelo fiscalizado, na qual constatarem-se as irregularidades mencionadas neste relatório e nos demonstrativos de descrição dos fatos e enquadramento legal do auto de infração, bem como outros documentos que serviram de prova e que são parte integrante e indissociável deste auto de infração.

Fica resguardado o direito da Fazenda Nacional em proceder nova análise do período aqui auditado, em caso de constatação de fatos não apreciados nessa auditoria.

Da lavratura do auto de infração, objeto do processo administrativo nº 15586.720.251/2018-85, no formato digital, resultou o crédito tributário a seguir discriminado, com juros de mora calculados até novembro de 2018.

Além do auto de infração, lavrou-se também Representação Fiscal para fins Penais, consubstanciada pelo Processo nº 15586-720.339/2018-05, por força do disposto no art. 83 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996 e nas normas complementares estabelecidas no art. 1º do Decreto nº 2.730, de 10/08/1998 e no art 1º da Portaria SRF nº 2.439/2010.

## **2.IMPUGNAÇÃO**

A contribuinte foi cientificada do lançamento em 12/12/2018 (fls. 3296/3297) e apresentou, em 14/12/2018, a impugnação de fls. 3301/3317, conforme as seguintes alegações :

### **Preliminar de Nulidade do Lançamento**

A impugnante suscitou, inicialmente, a nulidade do lançamento, sustentando que a fiscalização promoveu verdadeira descon sideração global da escrituração contábil da pessoa jurídica sem a observância das garantias legais aplicáveis.

Segundo argumenta, a autoridade fiscal rejeitou integralmente a contabilidade apresentada, utilizando-se, em essência, de procedimento equivalente ao arbitramento indireto da base tributável, sem, contudo, observar os pressupostos legalmente exigidos para sua adoção.

Defende que o art. 148 do CTN condiciona o arbitramento à ocorrência de hipóteses específicas, não sendo admissível a simples descon sideração da escrita contábil em razão de irregularidades pontuais. Sustenta que eventuais falhas identificadas pela fiscalização não possuíam gravidade suficiente para comprometer a totalidade da escrituração da empresa.

Alega, ainda, que deveria ter sido previamente intimada para promover eventual regularização ou saneamento da contabilidade, razão pela qual a ausência dessa providência teria acarretado violação ao direito de defesa e, conseqüentemente, a nulidade do lançamento.

### **Da Existência de Lucro Contábil e da Impossibilidade de Requalificação dos Valores Recebidos**

No mérito, a impugnante sustenta que a fiscalização não demonstrou a inexistência dos lucros distribuídos pela sociedade, circunstância que afastaria a própria premissa central da autuação.

Argumenta que os lucros foram efetivamente apurados e encontram-se devidamente evidenciados na escrituração contábil da empresa, não tendo a fiscalização produzido prova capaz de infirmar sua existência.

Defende que somente a inexistência de lucro poderia justificar a requalificação dos valores distribuídos como remuneração por serviços prestados. Afirma que a legislação confere tratamento de isenção aos lucros regularmente distribuídos e que a autoridade fiscal, ao proceder à reclassificação integral dos pagamentos, deixou de demonstrar que tais valores não correspondiam efetivamente a resultados societários.

Sustenta, ademais, que os pagamentos realizados observaram as disposições constantes do contrato social e decorreram de lucros efetivamente apurados pela sociedade.

### **Da Distribuição de Lucros Conforme a Produtividade dos Sócios**

A impugnante também sustenta que a forma de distribuição dos resultados observou rigorosamente as disposições contratuais vigentes.

Afirma que o contrato social autorizava expressamente a distribuição dos lucros segundo a produtividade individual dos sócios, motivo pelo qual a existência de valores distintos percebidos pelos integrantes da sociedade não configuraria qualquer irregularidade.

Argumenta que inexiste no ordenamento jurídico obrigação legal que imponha aos sócios o recebimento de pró-labore. Dessa forma, o simples fato de o sócio participar ativamente da atividade empresarial não autoriza concluir que os valores recebidos possuam natureza remuneratória.

Defende, por conseguinte, que o exercício pessoal da atividade profissional pelos sócios não descaracteriza os lucros distribuídos, tampouco converte automaticamente tais valores em remuneração tributável.

### **Da Improcedência da Multa Qualificada**

A impugnante insurgiu-se, ainda, contra a aplicação da multa qualificada de 150%.

Sustenta que não houve ocultação de rendimentos, fraude, simulação ou qualquer conduta dolosa apta a justificar a incidência da penalidade agravada. Ressalta que todos os valores recebidos foram regularmente informados em suas declarações de ajuste anual, circunstância incompatível com a intenção de ocultar fatos geradores da tributação.

Argumenta que a controvérsia existente nos autos diz respeito exclusivamente à qualificação jurídica dos valores percebidos, não havendo elementos que demonstrem intenção deliberada de fraudar a legislação tributária.

Acrescenta que eventuais falhas ou inconsistências contábeis, ainda que existentes, não constituem fundamento suficiente para caracterizar dolo, fraude ou sonegação, razão pela qual requer o afastamento da multa qualificada e sua substituição pela penalidade ordinária.

Ao final, a impugnante requereu o reconhecimento da nulidade do auto de infração ou, sucessivamente, sua total insubsistência, com o cancelamento integral das exigências fiscais. Subsidiariamente, postulou a redução do lançamento e o afastamento da multa qualificada aplicada pela fiscalização.

### 3.DECISÃO RECORRIDA

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento rejeitou a preliminar de nulidade suscitada pela contribuinte. Entendeu que não se verificava qualquer das hipóteses taxativamente previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, destacando que o lançamento foi formalizado por autoridade competente, observou os requisitos legais de motivação e descrição dos fatos, bem como assegurou à autuada o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa. Consignou, ainda, que o Auto de Infração continha exposição detalhada das infrações apuradas, dos fundamentos jurídicos adotados e dos critérios utilizados para constituição do crédito tributário, inexistindo qualquer cerceamento do direito de defesa.

No mérito, a decisão recorrida concluiu que os valores pagos pela sociedade Intensivix Medicina Intensiva Ltda. aos profissionais médicos vinculados à empresa não possuíam natureza jurídica de lucros distribuídos. Segundo consignado no acórdão, a fiscalização demonstrou, mediante análise da documentação societária, contábil e financeira, que os pagamentos efetuados apresentavam características incompatíveis com a distribuição de resultados empresariais.

A DRJ destacou que os valores recebidos pelos médicos estavam diretamente vinculados à quantidade de plantões realizados e às horas efetivamente trabalhadas, circunstância que revelaria inequívoca correlação entre os pagamentos efetuados e a prestação pessoal dos serviços médicos. Registrou, ainda, que parte dos pagamentos era realizada antes mesmo da apuração formal dos resultados da sociedade, fato considerado incompatível com a natureza jurídica dos lucros distribuídos.

A decisão também enfatizou que a fiscalização identificou pagamentos efetuados a pessoas que, em determinados períodos, não integravam o quadro societário da empresa, bem como diversas inconsistências entre os registros contábeis e a efetiva movimentação financeira apurada durante o procedimento fiscal. Segundo o entendimento adotado, tais circunstâncias evidenciariam que a escrituração apresentada não refletia adequadamente a realidade material das operações desenvolvidas pela sociedade.

Com base nesses elementos, a Delegacia de Julgamento concluiu que a realidade econômica dos fatos deveria prevalecer sobre a forma jurídica adotada pelas partes. Assim, entendeu que os valores percebidos pelos médicos sócios constituíam remuneração decorrente da prestação de serviços profissionais e não lucros distribuídos pela sociedade, razão pela qual

manteve a reclassificação promovida pela fiscalização e a correspondente exigência do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física.

Por fim, a DRJ manteve a multa de ofício qualificada prevista no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96. Entendeu que os elementos reunidos nos autos evidenciariam a existência de conduta dolosa voltada à ocultação da verdadeira natureza dos rendimentos percebidos pelos médicos sócios, mediante sua apresentação formal como lucros distribuídos. Segundo o acórdão recorrido, a utilização da estrutura societária e dos registros contábeis teria possibilitado conferir aparência de distribuição de lucros a pagamentos que, em essência, representariam contraprestação por serviços médicos prestados, circunstância apta a justificar a incidência da penalidade qualificada.

Nesse sentido, a decisão recorrida argumentou em sentido contrário às pretensões do contribuinte, de acordo com a seguinte fundamentação (fls.3334):

#### **Da arguição de nulidade**

Com relação à arguição de nulidade do lançamento levantada pela impugnante, cabe ressaltar que as hipóteses de nulidades previstas no PAF são apenas para os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e para os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

De análise ao lançamento, verifica-se que a peça fiscal foi lavrada por servidor competente exatamente nos termos definidos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, com descrição das infrações apuradas e apontamento dos enquadramentos legais, atendendo a todos os demais requisitos formais necessários a sua validade.

Cabe observar, ainda, que o auto de infração contém o correto enquadramento legal, bem como a ele está anexo o relatório fiscal com as explicações a respeito da infração, da ocorrência do fato gerador do imposto, bem como da apuração da sua base de cálculo, não havendo cerceamento de seu direito de defesa.

Além disso, a contribuinte foi devidamente cientificada do lançamento, conforme previsto no art. 23 do Decreto nº 70.235, de 1972, dispôs do prazo de trinta dias para oferecer a contestação e assim o fez.

Não se configurou, portanto, qualquer vício procedimental capaz de invalidar o lançamento, uma vez que o(a) contribuinte defendeu-se da infração apurada pelo Fisco, podendo juntar aos autos os documentos e provas que julgasse convenientes, em contrapeso aos argumentos e evidências constantes do Termo de Constatação e Encerramento da Ação Fiscal, inclusive aqueles que entende deveria ter sido intimado(a) para tal, sendo de seu livre arbítrio e vontade juntá-los quando da impugnação apresentada. Em assim sendo, não há que se falar em cerceamento ao seu direito de defesa.

Assim, tendo em vista que os atos e termos foram lavrados por pessoa competente e que não houve qualquer preterição do direito de defesa do(a) autuado(a), não se aplicam as hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972. Note-se que também foram devidamente observadas as regras previstas no art. 142 do CTN para constituição do crédito tributário por meio do lançamento, não incorrendo, portanto, nulidade no feito fiscal.

Em vista do exposto, em não havendo cerceamento no direito de defesa do impugnante, há de ser rejeitada a preliminar de nulidade do lançamento argüida.

#### **Das infrações apuradas pelo Fisco**

De acordo com o Termo de Constatação e Encerramento da Ação Fiscal, parte integrante do Auto de Infração, a autuação em exame decorreu dos fatos apurados no curso do procedimento fiscal por meio do qual se verificou que os valores

declarados pelo(a) contribuinte como recebimento de lucros isentos, pagos pela empresa INTENSIVIX MEDICINA INTENSIVA LTDA aos sócios, tratavam-se, na verdade, de pagamentos de serviços médicos prestados por pessoas físicas, sujeitos ao imposto de renda retido na fonte, e constituindo rendimentos tributáveis decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício nas declarações de rendimentos dos beneficiários, neles incluído o(a) interessado(a).

Assim, foi feita a reclassificação dos rendimentos declarados como isentos para rendimentos tributáveis, relativos aos anos-calendário de 2013 a 2015, bem como lançadas a título de omissão de rendimentos as parcelas não declaradas.

O(a) contribuinte impugnou o lançamento. Discorda dos fundamentos da autuação e afirma que eles não conduzem à conclusão apontada no auto de infração. Afirma, ainda, que falhas pontuais na contabilidade não são impeditivos ao gozo da isenção fiscal e que a distribuição de lucros estava prevista no contrato social da empresa, não tendo a fiscalização comprovado que a sociedade não tenha apurado lucro passível de distribuição.

A fiscalização, por sua vez, apontou inúmeras falhas na escrituração contábil da empresa, o que a teria tornado imprestável à comprovação dos registros ali apontados. Além disso, demonstrou, por meio de todas as evidências e fatos apontados, que a natureza jurídica dos rendimentos recebidos pelo(a) contribuinte reveste-se de caráter tributável, não cabendo a isenção pleiteada, tampouco sua caracterização como lucros, dadas as características da efetiva prestação dos serviços, que os qualificam como remuneração pessoal por serviços profissionais prestados, e não como lucros distribuídos por serviços prestados pela empresa INTENSIVIX MEDICINA INTENSIVA LTDA.

Da análise dos autos, verifica-se que a lide no presente processo se resume à qualificação da natureza dos rendimentos recebidos pelo(a) contribuinte da empresa INTENSIVIX MEDICINA INTENSIVA LTDA., da qual era sócio(a) no período da autuação, se rendimentos tributáveis recebidos pela contraprestação de serviços ou se relativos à distribuição de lucros e, portanto, isentos de imposto de renda na pessoa física.

A respeito de distribuição de lucros, o art. 10 da Lei nº 9.249, de 26/12/1995, dispõe que os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados, a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliada no País ou no exterior.

A Instrução Normativa SRF nº 93, de 24 de dezembro de 1997 (vigente à época dos fatos), que regulava a determinação e o pagamento do imposto de renda, e se aplicava aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, inclusive aos ocorridos nos anos calendário em questão, em seu art. 48.

As mesmas disposições constam do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto 3.000/1999, RIR/1999 que considera no art. 39, incisos XXVI a XXIX sem incidência de tributação os lucros e dividendo efetivamente distribuídos, ou seja, aqueles valores que comprovadamente ingressaram no patrimônio dos sócios, acionistas ou titular de pessoa jurídica.

Assim, a legislação acima reproduzida excluiu da incidência do imposto de renda os lucros e dividendos pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, que não integram a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário desses valores.

A interpretação deve ser literal, conforme prevista no art. 111 da Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional – CTN.

Portanto, como a distribuição de lucros não é tributada na pessoa física, torna-se crucial a comprovação de sua existência na contabilidade da empresa, caso contrário se estaria abrindo um caminho para que rendimentos sujeitos à tributação pudessem ser declarados como isentos, burlando, assim, a cobrança do imposto.

Necessário se faz que a escrita contábil da empresa esteja de conformidade com a legislação comercial; caso contrário, sujeita-se à incidência do Imposto de Renda, devendo submeter-se ao ajuste anual do imposto devido pela pessoa física beneficiária.

Assim, a distribuição de lucros, por envolver a pessoa do sócio da empresa, deve estar cercada de elementos seguros de provas que demonstrem, de forma cabal e inequívoca, a efetividade da operação.

A empresa INTENSIVIX MEDICINA INTENSIVA LTDA. era tributada no regime do lucro presumido e teria distribuído lucro contábil ante o permissivo trazido no inciso II do parágrafo 2º do art. 48 da IN SRF nº 93/97, que exige que a escrituração contábil seja feita com observância da lei comercial.

Entretanto, elementos indicados no auto de infração apontam que não foi observada a legislação comercial na escrituração dos registros contábeis, uma vez que, no curso do procedimento fiscal, foram apontadas diversas irregularidades, descritas minuciosamente no Termo de Constatação e Encerramento da Ação Fiscal, inclusive a distribuição de lucros a pessoas que não constavam como sócias da empresa, evidenciando o caráter meramente formal da escrituração apresentada, a qual, dadas as evidências apontadas pelo Fisco, não se revestiu da verdade material dos fatos.

A fiscalização apurou, ainda, que houve infração ao art. 1º da Lei 9.430/96, que estabelece apuração trimestral do lucro presumido. Todavia, a empresa INTENSIVIX MEDICINA INTENSIVA LTDA. revela em sua contabilidade ter procedido a apuração de lucros mensais.

A fiscalização sustenta que lucros foram distribuídos antes mesmo de sua apuração. O(a) impugnante argumenta que se tratam de lucros "distribuídos antecipadamente".

Observe-se que a existência de registros contábeis relativos a distribuição de lucros não são suficientes para caracterizar a natureza jurídica daqueles pagamentos como lucros distribuídos. Tais registros foram consignados na contabilidade exclusivamente pela parte interessada e não necessariamente refletem a correta natureza jurídica dos pagamentos realizados.

Conforme já exposto, o que se pretende analisar no presente julgamento é justamente a natureza jurídica dos pagamentos realizados. E a análise dos documentos juntados evidencia que houve habitualidade e regularidade na realização de tais pagamentos, efetuados mensalmente, mediante valores fixos e pré-determinados, o que comprova a natureza salarial dos pagamentos, não se confundindo com distribuição de lucros, de natureza e com características diversas.

Além disso, o argumento de que teriam sido distribuídos lucros "de forma antecipada" não procede, pois a empresa somente poderia saber se haveria de fato lucros a serem distribuídos depois de sua apuração.

O fato é que o valor a ser repassado aos "sócios" era conhecido, e foi efetivamente pago antes da formalização contábil de eventual distribuição de lucros, porque não

dependia dessa apuração, justamente por não serem lucros e sim salários pagos em razão das horas trabalhadas no mês.

Ressalte-se que a própria empresa, no curso das diligências efetuadas ao longo da ação fiscal afirmou que "o cálculo é determinado pela soma, de cada sócio, da quantidade de plantões e, por conseguinte, de horas trabalhadas no mês e, em cima desse quantitativo, era feita distribuição, após o desconto de todas as despesas, tributos, etc, proporcional às horas mensais de trabalho".

Assim, entendo que os documentos dos autos não corroboram a afirmação do(a) impugnante de que os valores distribuídos a título de lucros referir-se-iam a pagamento antecipado de lucros, dada a intrínseca relação dos valores pagos com a prestação pessoal dos serviços prestados, e a inexistência de lucros a distribuir mensalmente, uma vez que sua apuração é trimestral.

Ademais, a fiscalização demonstrou que, quando houve o ingresso de recursos, este foi imediatamente distribuído na forma de lucros, sem haver apuração do resultado. Este é mais um dos elementos que corrobora para o fato de que os valores recebidos pelos médicos não se tratam de lucros distribuídos, mas sim de contraprestação por serviços prestados aos hospitais em que faziam plantão médico.

Ressalto que a fiscalização intimou INTENSIVIX MEDICINA INTENSIVA LTDA. a apresentar as escalas dos médicos que ali trabalhavam, porém tais documentos não foram apresentados.

Ademais, sendo o objeto social da empresa INTENSIVIX MEDICINA INTENSIVA LTDA. a atividade de atendimento hospitalar na unidade de tratamento intensivo e sendo os sócios todos médicos e, ainda, não havendo nenhum empregado que não fosse médico, a única conclusão lógica a que se pode chegar é que os serviços foram prestados pelos sócios, entre eles o(a) impugnante.

Observe-se que a habitualidade nos pagamentos, realizados de forma fixa e pré determinada, conforme restou constatado pelo exame da contabilidade, evidencia o caráter salarial dos valores recebidos e indevidamente escriturados como lucros distribuídos, os quais foram recebidos por médicos que constam e que não constam do quadro social da empresa, evidenciando ser a existência da empresa mera formalidade, com o objetivo de apuração de impostos de forma mais benéfica pelas partes interessadas, de modo a existir apenas "no papel", não correspondendo, portanto, à verdade material dos fatos.

Corrobora para esta constatação, a declaração prestada pelo Hospital Santa Mônica Ltda, na pessoa de seu Diretor Geral, que, no curso da ação fiscal realizada na empresa, afirmou que a INTENSIVIX MEDICINA INTENSIVA LTDA (antiga HSM MEDICINA INTENSIVA LTDA) "nunca funcionou em suas dependências, que não cedeu área em forma de comodato ou aluguel".

Registro que, no tocante à apuração do fato gerador da obrigação tributária, há de prevalecer o princípio da verdade material sobre qualquer aspecto formal aparente.

A realidade fática prevalece sobre o instrumento formal, pois as circunstâncias e o cotidiano nas relações podem ser diversas daquilo que foi documentado.

A essência do ato jurídico é o fato, e não a forma; e, no caso, a fiscalização demonstrou cabalmente que a efetiva prestação de serviços pelo(a) autuado(a) diverge frontalmente da formalidade aparente, na qual eles figuram como sócios da pessoa jurídica.

Dentro dessa perspectiva, o objeto da tributação será o negócio jurídico real, e não necessariamente o negócio jurídico formal, principalmente quando a forma adotada não reflete a causa de sua utilização. E isso está consignado expressamente no art. 118, inciso I, do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

Art. 118 - A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se: I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

Portanto, não se pode falar em elisão ou planejamento fiscal lícito, quando houve, na verdade, evasão fiscal e restou comprovado que os valores declarados como lucros isentos de imposto de renda constituíram, na verdade, retribuição por serviços prestados e, portanto, eram rendimentos tributáveis.

#### **Da multa qualificada**

A correta identificação do elemento subjetivo, intencional quando do cometimento do fato típico, é indispensável à configuração tanto da fraude quanto da sonegação e trata-se de elemento que deve restar plenamente comprovado nos autos.

Segundo item 5 do Termo de Constatação e Encerramento da Ação Fiscal, houve tentativa de conferir à remuneração dos sócios a roupagem de lucros, valendo-se de infrações à lei e ao contrato social, além de outras irregularidades já descritas neste voto. O(a) impugnante discorda da aplicação da multa, afirmando que não houve dolo pelo mero fato de haver falhas pontuais na contabilidade e que isso não possibilita a imposição da multa qualificada. Afirma, ainda, que a empresa age regularmente, distribui lucros na forma do contrato social, seja ele o devidamente registrado ou aquele pendente de registro, que de fato fora firmado tempos depois

No entanto, por todos os elementos expostos no Termo de Constatação e Encerramento da Ação Fiscal e sobre os quais já se discorreu neste voto, entendo que não se tratou de meras falhas apontadas na escrituração contábil da empresa, não sendo este o principal motivo da lavratura do auto de infração.

Pelo contrário, restou evidente que as pessoas físicas (médicos sócios da INTENSIVIX MEDICINA INTENSIVA LTDA.) agiram de forma deliberada com o propósito de reduzir tributos, ao constituir uma empresa com o fim de ocultar a ocorrência do fato gerador do imposto sobre a renda da pessoa física, tratando como lucros isentos rendimentos que na verdade são resultado de prestação de serviços pelos médicos.

Destarte, considerando-se tudo o que já foi exposto no presente acórdão e no Termo de Constatação e Encerramento da Ação Fiscal, estando prevista pela legislação de regência e tendo sido apurados todos os pressupostos para sua aplicação, encontra-se plenamente justificada a aplicação da multa qualificada de 150%.

Diante do exposto, voto por julgar IMPROCEDENTE a impugnação, devendo ser mantido integralmente o crédito tributário apurado, conforme disposto no auto de infração de fls. 3169/3182.

#### **4.RECURSO VOLUNTÁRIO**

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente reiterou substancialmente os fundamentos anteriormente deduzidos na impugnação, insurgindo-se contra a manutenção integral do lançamento pela Delegacia de Julgamento.

No que se refere à validade do procedimento fiscal, sustenta que a fiscalização promoveu a desconsideração integral da escrituração contábil da pessoa jurídica sem oportunizar

sua prévia regularização. Defende que a autoridade fiscal, embora não o tenha declarado expressamente, adotou procedimento equivalente ao arbitramento indireto da matéria tributável, sem observância dos requisitos previstos no art. 148 do Código Tributário Nacional. Argumenta que eventuais inconsistências identificadas seriam meramente pontuais e incapazes de justificar a rejeição global da contabilidade da sociedade. Acrescenta que inexistiu qualquer intimação prévia para saneamento dos registros contábeis, circunstância que, em seu entendimento, comprometeria a validade do lançamento.

Como questão central de mérito, a recorrente sustenta a impossibilidade de requalificação dos lucros distribuídos como rendimentos tributáveis decorrentes da prestação de serviços. Afirma que os lucros foram efetivamente apurados pela pessoa jurídica e regularmente demonstrados em sua escrituração contábil. Aduz que a fiscalização jamais comprovou a inexistência desses resultados positivos, limitando-se a desconsiderar os registros existentes. Defende que a tributação somente seria admissível caso demonstrada a inexistência dos lucros distribuídos, circunstância que não teria ocorrido no caso concreto.

A recorrente também impugna a conclusão fiscal segundo a qual os pagamentos recebidos constituiriam remuneração pelos serviços prestados. Sustenta que a distribuição dos resultados observou rigorosamente as disposições do contrato social, o qual autorizava a distribuição de lucros segundo a produtividade individual dos sócios. Argumenta que a legislação não impõe a obrigatoriedade de pagamento de pró-labore aos sócios e que a prestação pessoal de serviços em favor da sociedade não descaracteriza, por si só, a natureza de lucro dos valores distribuídos. Defende, assim, que a participação ativa dos sócios na atividade empresarial não autoriza a conversão automática dos lucros percebidos em rendimentos tributáveis.

Por fim, a recorrente insurge-se contra a multa qualificada de 150%, sustentando a inexistência de qualquer elemento apto a caracterizar fraude, dolo ou sonegação. Afirma que todos os rendimentos recebidos foram regularmente declarados ao Fisco, inexistindo ocultação patrimonial ou qualquer conduta voltada à supressão de tributos. Argumenta que a controvérsia estabelecida nos autos restringe-se à qualificação jurídica dos rendimentos percebidos, circunstância incompatível com a imputação de comportamento doloso. Em razão disso, requer o afastamento da qualificação da penalidade.

Ao final, requer o provimento do recurso voluntário para que seja cancelado integralmente o lançamento. Subsidiariamente, pleiteia o afastamento da multa qualificada, com a consequente redução da exigência tributária.

É o relatório

## VOTO

Conselheiro **Roberto Carvalho Veloso Filho**, Relator

### 1.ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário preenche os requisitos de admissibilidade previstos na legislação de regência, razão pela qual dele tomo conhecimento.

### 2.PRELIMINAR DE NULIDADE

## 2.1. DA DESCONSIDERAÇÃO DA ESCRITA CONTÁBIL

A recorrente sustentou a nulidade do auto de infração, afirmando que a fiscalização teria promovido verdadeira desclassificação integral da escrituração contábil da sociedade sem prévia intimação para saneamento das supostas irregularidades identificadas, o que configuraria arbitramento indireto da matéria tributável, destacando os seguintes pontos:

- a) o lucro efetivamente apurado, e que a fiscalização não prova a sua inexistência, não se constitui em fato gerador do imposto de renda;
- b) o fisco desconsiderou a escrita fiscal em sua totalidade. Cita art. 148 do CTN a respeito de arbitramento;
- c) é assegurado ao contribuinte o direito de correção de sua escrita contábil, mediante intimação prévia, o que não foi feito, sendo tal atitude equivalente ao arbitramento;
- d) a inexistência de prévia intimação para regularização da escrita é causa de nulidade do lançamento.
- e) o Fisco, socorreu-se do arbitramento, mesmo que sem o dizer expressamente, contrariando a máxima de que este recurso só deve ser adotado em casos extremos.;
- f) tendo o Fiscal encontrado em algum mês ou período, de alguns dos anos-exercício objeto de fiscalização, eventual irregularidade, omissão ou débito, tal fato, por si só, não acarreta a desclassificação global da escrita fiscal.
- g) conclui que é nulo o auto de infração.

Nessa toada, a decisão recorrida (fls.3335) afastou a preliminar de nulidade suscitada pelo contribuinte, da seguinte forma :

De análise ao lançamento, verifica-se que a peça fiscal foi lavrada por servidor competente exatamente nos termos definidos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, com descrição das infrações apuradas e apontamento dos enquadramentos legais, atendendo a todos os demais requisitos formais necessários a sua validade.

Cabe observar, ainda, que o auto de infração contém o correto enquadramento legal, bem como a ele está anexo o relatório fiscal com as explicações a respeito da infração, da ocorrência do fato gerador do imposto, bem como da apuração da sua base de cálculo, não havendo cerceamento de seu direito de defesa.

Além disso, a contribuinte foi devidamente cientificada do lançamento, conforme previsto no art. 23 do Decreto nº 70.235, de 1972, dispôs do prazo de trinta dias para oferecer a contestação e assim o fez.

Não se configurou, portanto, qualquer vício procedimental capaz de invalidar o lançamento, uma vez que o(a) contribuinte defendeu-se da infração apurada pelo Fisco, podendo juntar aos autos os documentos e provas que julgasse convenientes, em contrapeso aos argumentos e evidências constantes do Termo de Constatação e Encerramento da Ação Fiscal, inclusive aqueles que entende deveria ter sido intimado(a) para tal, sendo de seu livre arbítrio e vontade juntá-los quando da impugnação apresentada. Em assim sendo, não há que se falar em cerceamento ao seu direito de defesa.

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

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

Em vista do exposto, em não havendo cerceamento no direito de defesa do impugnante, há de ser rejeitada a preliminar de nulidade do lançamento argüida.

Não assiste razão ao recorrente.

As hipóteses de nulidade no âmbito do processo administrativo fiscal encontram-se expressamente disciplinadas pelo art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, restringindo-se aos atos e termos lavrados por autoridade incompetente ou aos despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Nenhuma dessas situações se verifica no caso concreto.

O lançamento foi formalizado por autoridade competente, observando os requisitos legais pertinentes. O Auto de Infração contém descrição detalhada dos fatos, enquadramento jurídico das infrações imputadas, demonstrativos de cálculo e remissão ao Termo de Constatação e Encerramento da Ação Fiscal, no qual foram minuciosamente expostos os fundamentos da exigência. A contribuinte foi regularmente cientificada, apresentou impugnação tempestiva e exerceu plenamente seu direito ao contraditório e à ampla defesa, circunstâncias que afastam qualquer alegação de cerceamento.

Também não procede a alegação de arbitramento indireto. A autoridade fiscal não arbitrou a base de cálculo do tributo nem se valeu das hipóteses previstas no art. 148 do CTN. O lançamento decorreu da requalificação jurídica dos rendimentos percebidos pela recorrente, realizada a partir da análise dos elementos probatórios colhidos durante o procedimento fiscal. A controvérsia instaurada não diz respeito à impossibilidade de apuração da matéria tributável ou à ausência de elementos contábeis suficientes, mas à correta identificação da natureza jurídica dos valores pagos pela sociedade aos seus sócios.

Dessa forma, inexistindo vício capaz de comprometer a validade do lançamento ou de caracterizar preterição do direito de defesa, rejeito a preliminar de nulidade.

### 3.MÉRITO

#### 3.1 DA LEGALIDADE DA DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS

A recorrente afirma(fl.3358) que a existência de lucros foi documentalmente demonstrada e sequer contestado pelo fisco, invalidando a incidência de imposto de renda retido na fonte e multas correlacionadas com o não recolhimento e informação na DIRF, tampouco a inserção de todo e qualquer valor sob o rótulo de "remunerações", nos seguintes termos :

Como já dito, fora desconsiderada toda a contabilidade da Intensivix, empresa ao qual a recorrente era sócia nos anos de 2013, 2014 e 2015, mas não houve qualquer apontamento do que seria remuneração decorrente do trabalho e o que seria proveniente do capital social. Ao contrário, insista-se, tudo foi desconsiderado, absolutamente tudo, e o que fora distribuído foi utilizado como base de cálculo para fins de incidência do imposto de renda pessoa física - IRPF.

Sabe-se que alguma eventual falha na escrita contábil não autoriza a desconsideração de tudo o que fora distribuído a título de lucro, mesmo porque só pode haver questionamento e, eventualmente, lançamento do imposto de renda se ficasse comprovado – e isto não ocorreu, deixe-se claro – que o lucro gerado não era legítimo ou existente.

Em apreciação às razões apresentadas pela recorrente, a decisão recorrida concluiu pela improcedência das alegações defensivas (fls.3336), concordando com o entendimento adotado pela fiscalização para manter a exigência fiscal, nos moldes a seguir demonstrados:

De acordo com o Termo de Constatação e Encerramento da Ação Fiscal, parte integrante do Auto de Infração, a autuação em exame decorreu dos fatos apurados no curso do procedimento fiscal por meio do qual se verificou que os valores declarados pelo(a) contribuinte como recebimento de lucros isentos, pagos pela empresa INTENSIVIX MEDICINA INTENSIVA LTDA aos sócios, tratavam-se, na verdade, de pagamentos de serviços médicos prestados por pessoas físicas, sujeitos ao imposto de renda retido na fonte, e constituindo rendimentos tributáveis decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício nas declarações de rendimentos dos beneficiários, neles incluído o(a) interessado(a).

A fiscalização, por sua vez, apontou inúmeras falhas na escrituração contábil da empresa, o que a teria tornado imprestável à comprovação dos registros ali apontados. Além disso, demonstrou, por meio de todas as evidências e fatos apontados, que a natureza jurídica dos rendimentos recebidos pelo(a) contribuinte reveste-se de caráter tributável, não cabendo a isenção pleiteada, tampouco sua caracterização como lucros, dadas as características da efetiva prestação dos serviços, que os qualificam como remuneração pessoal por serviços profissionais prestados, e não como lucros distribuídos por serviços prestados pela empresa INTENSIVIX MEDICINA INTENSIVA LTDA.

Assim, a distribuição de lucros, por envolver a pessoa do sócio da empresa, deve estar cercada de elementos seguros de provas que demonstrem, de forma cabal e inequívoca, a efetividade da operação.

A empresa INTENSIVIX MEDICINA INTENSIVA LTDA. era tributada no regime do lucro presumido e teria distribuído lucro contábil ante o permissivo trazido no inciso II do parágrafo 2º do art. 48 da IN SRF nº 93/97, que exige que a escrituração contábil seja feita com observância da lei comercial.

Entretanto, elementos indicados no auto de infração apontam que não foi observada a legislação comercial na escrituração dos registros contábeis, uma vez que, no curso do procedimento fiscal, foram apontadas diversas irregularidades, descritas minuciosamente no Termo de Constatação e Encerramento da Ação Fiscal, inclusive a distribuição de lucros a pessoas que não constavam como sócias da empresa, evidenciando o caráter meramente formal da escrituração apresentada, a qual, dadas as evidências apontadas pelo Fisco, não se revestiu da verdade material dos fatos.

Não assiste razão a recorrente.

A controvérsia de mérito consiste em determinar se os valores recebidos pela recorrente da sociedade Intensivix Medicina Intensiva Ltda. podem ser qualificados como lucros distribuídos isentos do imposto sobre a renda ou se constituem rendimentos tributáveis decorrentes da prestação de serviços médicos.

A fiscalização concluiu que os pagamentos formalmente registrados como distribuição de lucros correspondiam, em realidade, à contraprestação pelos serviços médicos prestados pelos profissionais vinculados à sociedade. Tal conclusão foi amparada em diversos elementos fáticos identificados durante a ação fiscal e posteriormente acolhidos pela decisão recorrida.

Conforme demonstrado nos autos, os valores pagos guardavam relação direta com a quantidade de plantões realizados e com as horas efetivamente trabalhadas pelos profissionais.

Verificou-se, ainda, que os pagamentos eram realizados de forma habitual e periódica, muitas vezes antes da própria apuração formal dos resultados societários. Foram igualmente constatadas inconsistências relevantes entre os registros contábeis e a efetiva movimentação financeira da empresa, bem como a existência de pagamentos efetuados a pessoas que não integravam o quadro societário em determinados períodos.

Tais circunstâncias revelam que os pagamentos efetuados não possuíam as características inerentes à distribuição de lucros decorrentes da exploração de atividade empresarial, mas estavam diretamente vinculados à prestação pessoal dos serviços médicos pelos beneficiários dos valores recebidos.

Portanto, não assiste razão ao recorrente neste tópico.

### **3.2 DESCONSIDERAÇÃO DA ESCRITA FISCAL**

A recorrente sustenta (fls.3360) que, embora se fale em ausência de registro na junta comercial de determinadas inclusões e exclusões no quadro social, por certo que, não havendo irregularidade no Livro Razão e as irregularidades apontadas se limitando à falta de requisito extrínseco, (registro na Junta Comercial, o que foi realizado posteriormente), não cabe a tributação nos moldes levados a cabo.

Nesse particular, a decisão recorrida (fls.3338), concluiu que a existência de registros contábeis relativos a distribuição de lucros não são suficientes para caracterizar a natureza jurídica daqueles pagamentos como lucros distribuídos. Tais registros foram consignados na contabilidade exclusivamente pela parte interessada e não necessariamente refletem a correta natureza jurídica dos pagamentos realizados.

Não assiste razão a recorrente.

Entretanto, a mera existência formal de registros contábeis não é suficiente para definir a natureza jurídica dos pagamentos realizados. O que se examina no presente caso não é simplesmente a existência de lançamentos contábeis classificados como lucros, mas a efetiva natureza econômica dos valores distribuídos.

Em matéria tributária, a qualificação jurídica dos fatos não se subordina exclusivamente à forma adotada pelas partes, devendo prevalecer a realidade material efetivamente demonstrada nos autos.

Assim, quando os elementos probatórios evidenciam que determinados pagamentos constituem contraprestação por serviços prestados, não é possível atribuir-lhes tratamento tributário de lucros distribuídos apenas em razão da nomenclatura utilizada nos registros societários ou contábeis.

Logo, não assiste razão a recorrente.

### **3.3 A DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS SE DEU NA PROPORÇÃO DA PRODUÇÃO, TAL COMO PREVISTO EM CONTRATO SOCIAL.**

Em suas razões recursais, a recorrente sustenta que não se pode desconsiderar uma regra de contrato social que defina a maneira como os lucros são distribuídos, de maneira a fazer incidir a exação tributária em questão sobre todo e qualquer valor destinado a sócios e não-sócios, estes últimos já inclusos em instrumento societário e que apenas foi registrado fora do prazo, conforme a seguinte argumentação:

A escrituração contábil da INTENSIVIX discrimina na forma legal e de acordo com o contrato social o lucro distribuído à luz da carga de trabalho desenvolvida pelos profissionais sócios da empresa. E como não há na legislação tributária

nenhuma vedação para o sócio ou acionista receberem apenas os lucros e dividendos<sup>4</sup>, não há, de igual forma, motivo para que se considere todos os valores como “remuneração”.

Sobre a matéria, a decisão recorrida, consignou o seguinte entendimento :

Ressalto que a fiscalização intimou INTENSIVIX MEDICINA INTENSIVA LTDA. a apresentar as escalas dos médicos que ali trabalhavam, porém tais documentos não foram apresentados. Ademais, sendo o objeto social da empresa INTENSIVIX MEDICINA INTENSIVA LTDA. a atividade de atendimento hospitalar na unidade de tratamento intensivo e sendo os sócios todos médicos e, ainda, não havendo nenhum empregado que não fosse médico, a única conclusão lógica a que se pode chegar é que os serviços foram prestados pelos sócios, entre eles o(a) impugnante.

Não assiste razão a recorrente.

No caso em tela, não prospera a alegação da defesa técnica de que o contrato social autorizaria a distribuição de lucros proporcionalmente à produtividade dos sócios. Ainda que se admita a validade dessa disposição contratual, tal circunstância não afasta os fundamentos da autuação.

A controvérsia não reside no critério de distribuição dos resultados societários, mas na própria natureza jurídica dos valores pagos.

O conjunto probatório demonstra que os pagamentos estavam diretamente vinculados à prestação dos serviços médicos e ao desempenho individual dos profissionais, circunstância que afasta sua caracterização como lucros distribuídos.

A decisão recorrida, portanto, examinou adequadamente os fatos e concluiu corretamente que os valores recebidos pela recorrente constituíram rendimentos tributáveis decorrentes da prestação de serviços, legitimando a reclassificação promovida pela fiscalização e a manutenção das exigências relativas aos rendimentos indevidamente declarados como isentos e à omissão de rendimentos apurada.

Portanto, não assiste razão a recorrente.

### **3.4 IMPOSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA**

A recorrente afirma(fl.3368), que sempre foi sócia e sempre recebeu regularmente distribuição de lucros. Se há uma ou outra falha contábil, isso não quer dizer que a natureza jurídica dos valores a ela destinados não são “lucros distribuídos”, concluindo que não há demonstração inequívoca que o valor distribuído aos sócios não é lucro, mas, sim, remuneração.

Nessa esfera, a decisão recorrida(fl.3339) afastou os argumentos deduzidos pela recorrente sobre a matéria, consoante as seguintes conclusões:

Observe-se que a habitualidade nos pagamentos, realizados de forma fixa e pré determinada, conforme restou constatado pelo exame da contabilidade, evidencia o caráter salarial dos valores recebidos e indevidamente escriturados como lucros distribuídos, os quais foram recebidos por médicos que constam e que não constam do quadro social da empresa, evidenciando ser a existência da empresa mera formalidade, com o objetivo de apuração de impostos de forma mais benéfica pelas partes interessadas, de modo a existir apenas "no papel", não correspondendo, portanto, à verdade material dos fatos.

Corroborando para esta constatação, a declaração prestada pelo Hospital Santa Mônica Ltda, na pessoa de seu Diretor Geral, que, no curso da ação fiscal realizada na

empresa, afirmou que a INTENSIVIX MEDICINA INTENSIVA LTDA (antiga HSM MEDICINA INTENSIVA LTDA) “nunca funcionou em suas dependências, que não cedeu área em forma de comodato ou aluguel”.

Registro que, no tocante à apuração do fato gerador da obrigação tributária, há de prevalecer o princípio da verdade material sobre qualquer aspecto formal aparente.

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

Dentro dessa perspectiva, o objeto da tributação será o negócio jurídico real, e não necessariamente o negócio jurídico formal, principalmente quando a forma adotada não reflete a causa de sua utilização.

Não assiste razão a recorrente.

No presente caso, a alegação da recorrente de que os valores distribuídos já teriam sido submetidos à tributação na pessoa jurídica não afasta, por si só, a incidência do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física quando demonstrado que tais quantias não possuem natureza de lucros efetivamente distribuídos, mas constituem contraprestação pelo trabalho prestado pelo sócio.

Com efeito, tratam-se de hipóteses tributárias distintas e autônomas: de um lado, a tributação da atividade econômica desenvolvida pela pessoa jurídica; de outro, a tributação da renda auferida pela pessoa física em razão da prestação de serviços.

No caso concreto, a fiscalização concluiu que os valores pagos à recorrente não se qualificavam como lucros empresariais regularmente distribuídos, mas sim como rendimentos decorrentes de sua atuação profissional, promovendo, por essa razão, a requalificação dos pagamentos para fins de incidência do IRPF, entendimento que foi acolhido pela decisão recorrida.

Portanto, não assiste razão a recorrente.

### 3.5 MULTA QUALIFICADA

A decisão recorrida(fl.3342) manteve a aplicação da multa qualificada de 150% em face da contribuinte, conforme o seguinte entendimento:

Por todos os elementos expostos no Termo de Constatação e Encerramento da Ação Fiscal e sobre os quais já se discorreu neste voto, entendo que não se tratou de meras falhas apontadas na escrituração contábil da empresa, não sendo este o principal motivo da lavratura do auto de infração.

Pelo contrário, restou evidente que as pessoas físicas (médicos sócios da INTENSIVIX MEDICINA INTENSIVA LTDA.) agiram de forma deliberada com o propósito de reduzir tributos, ao constituir uma empresa com o fim de ocultar a ocorrência do fato gerador do imposto sobre a renda da pessoa física, tratando como lucros isentos rendimentos que na verdade são resultado de prestação de serviços pelos médicos.

Destarte, considerando-se tudo o que já foi exposto no presente acórdão e no Termo de Constatação e Encerramento da Ação Fiscal, estando prevista pela legislação de regência e tendo sido apurados todos os pressupostos para sua aplicação, encontra-se plenamente justificada a aplicação da multa qualificada de 150%.

Em sentido diverso, a recorrente questiona a aplicação da reprimenda qualificada, destacando as seguintes razões para reforma do aresto recorrido(fls.3369):

O mero fato de haver falhas pontuais na contabilidade, conforme explicitado anteriormente, não possibilita a imposição da penalidade em comento. Ao contrário, a empresa age regularmente, distribui lucros na forma do contrato social, seja ele o devidamente registrado ou aquele pendente de registro, que de fato fora firmado tempos depois.

Nesse diapasão, vale lembrar que a conduta da recorrente não pode ser caracterizada como dolosa de sonegação e fraude, pois se analisadas minuciosamente, será possível constatar que, como já citado anteriormente, supostas falhas na contabilidade da empresa não configuram dolo da recorrente. E mais, os documentos foram devidamente apresentados, não tendo sequer havido tentativas de ludibriar a fiscalização com informações falsas, mas sim informações com os erros cometidos pela empresa ao longo dos anos e que foram identificados e posteriormente corrigidos.

Todavia, os elementos constantes dos autos conduzem à conclusão adotada pela fiscalização e ratificada pela decisão recorrida.

A qualificação da penalidade não decorreu de meras falhas formais de escrituração ou de simples divergência interpretativa acerca da legislação tributária. Conforme demonstrado no procedimento fiscal, a exigência fundamentou-se na constatação de um conjunto de atos que permitiram atribuir formalmente a natureza de lucros distribuídos a valores que, em sua essência, correspondiam à remuneração pelos serviços médicos prestados.

As inconsistências identificadas na escrituração, a vinculação dos pagamentos às horas trabalhadas e aos plantões realizados, os pagamentos efetuados antes da apuração dos resultados e as demais irregularidades apontadas pela fiscalização foram consideradas, em seu conjunto, suficientes para caracterizar a intenção de conferir tratamento tributário favorecido a rendimentos que deveriam ser submetidos à tributação ordinária.

Da mesma forma, a conduta descrita exaustivamente pela fiscalização extrapola mera infração formal ou erro contábil.

No caso concreto, as irregularidades verificadas revelam estrutura operacional voltada à atribuição artificial de natureza isenta a valores que, segundo a realidade material constatada, correspondiam à remuneração por serviços médicos.

Nesse contexto, demonstrado, pois, o dolo específico e o emprego de simulação para burlar a incidência tributária, impõe-se a manutenção da multa de ofício qualificada no percentual de 150%, conforme preceitua o artigo 44, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430/1996.

Quanto à aplicação da alíquota de 150%, cabe observar a Lei nº 14.689, de 2- de setembro de 2023, norma superveniente à data de interposição do recurso voluntário, a qual deu nova redação ao art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996:

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:

(...)VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.

1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões.

Quando não há comprovação da reincidência do sujeito passivo, a novel legislação limitou a multa qualificada, fixada no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, ao patamar de 100%, ante o antigo percentual de 150%.

Dessa forma, aplica-se ao apresente caso, a novel legislação supracitada, para reduzir a multa de ofício ao percentual de 100%.

#### 4.CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por conhecer dos Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa de ofício ao percentual de 100%.

*Assinado Digitalmente*

**Roberto Carvalho Veloso Filho**