



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15586.720253/2018-74
ACÓRDÃO	2001-008.313 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FLAVIA LAGROTA CAZARIM
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

NULIDADE DO LANÇAMENTO. VÍCIO FORMAL E CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.

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

Estando devidamente circunstanciadas na decisão recorrida as razões de fato e de direito que a fundamentam, e não ocorrendo cerceamento de defesa, não há motivos para decretação de sua nulidade, devendo as questões relacionadas às razões de defesa ser analisadas quando do exame do mérito das razões recursais.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS. COMPROVAÇÃO. CONJUNTO PROBATÓRIO INSUFICIENTE.

São tributáveis os rendimentos pagos ao contribuinte por pessoas jurídicas e por ele omitidos na declaração de ajuste anual.

Deve-se instruir os autos com elementos de prova que fundamentem os argumentos de defesa de maneira a não deixar dúvida sobre o que se pretende demonstrar.

Constatada a obtenção de rendimentos tributáveis e não levados ao ajuste anual do imposto de renda, deve ser mantida a omissão apurada.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS. RECLASSIFICAÇÃO DE RENDIMENTOS. NATUREZA TRIBUTÁVEL COMPROVADA. POSSIBILIDADE.

Restando comprovado que os valores pagos sob a forma de distribuição de lucros pela participação nos quadros de pessoa jurídica constituíram-se na

verdade em remuneração por serviços médicos prestados, cuja natureza é tributável, correta é a reclassificação desses rendimentos promovida pela fiscalização, dada sua natureza tributável.

SOCIEDADE SIMPLES. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR MÉDICOS. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. PRIMAZIA DA REALIDADE. NATUREZA JURÍDICA DE REMUNERAÇÃO PELO TRABALHO.

Demonstrado que as atividades e os negócios jurídicos desenvolvidos possuem aspectos diversos da realidade formal, onde os sócios participantes sociedade prestavam serviços objeto da contratação, os valores recebidos devem ser classificados de acordo com a sua efetiva natureza jurídica.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CARACTERIZAÇÃO DO DOLO PARA FINS TRIBUTÁRIOS. AUSÊNCIA DE PROVA CAPAZ DE AFASTAR A CONDUTA DOLOSA. HIPÓTESES DE SONEGAÇÃO E FRAUDE. OCORRÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 14.

A multa qualificada somente é cabível quando o sujeito passivo tenha agido com o evidente intuito de fraudar, conduta que deve ser incontestavelmente comprovada, requisito indispensável para qualificação.

Para que possa ser aplicada a penalidade qualificada, a autoridade lançadora deve coligar aos autos elementos comprobatórios de que a conduta do sujeito passivo está inserida nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio, com o propósito de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento fiscal acerca da ocorrência do fato gerador do imposto de renda.

Hipótese em que se o contribuinte não traz aos autos elementos suficientes para descaracterizar o dolo descrito pela fiscalização, consistente na realização de conduta com propósito exclusivo de redução do montante do imposto devido na tributação da sua pessoa física, justificada está a aplicação da multa qualificada do art. 44, § 1º, VI da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 8º da Lei nº 14.689/2023.

PAF. DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOUTRINA. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo CARF e as judiciais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência senão aquele objeto da decisão, à exceção das decisões do STF deliberando sobre a inconstitucionalidade da legislação.

A doutrina não é oponível ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário, dada sua estrita subordinação à legalidade. Inteligência do art. 150, I, da CF/88.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar-lhe provimento parcial, somente para reduzir a multa de ofício qualificada aplicada ao percentual de 100%, com base no art. 44, § 1º, VI da Lei nº 9.430/96.

(documento assinado digitalmente)

Raimundo Cassio Goncalves Lima - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Raimundo Cassio Goncalves Lima (Presidente), Lilian Claudia de Souza, Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca, Maria Auxiliadora de Sousa Ramalho Fonseca, Rosimery Brandao Barbosa e Wilderson Botto.

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida (fls. 3272/3291):

Trata o presente processo de lançamento efetuado por meio do Auto de Infração de fls. 3126/3136, relativo aos exercícios 2014, 2015 e 2016, anos-calendário 2013, 2014 e 2015, em nome de FLAVIA LAGROTA CAZARIM, para apuração de imposto de renda da pessoa física (cód.2904), no valor total de R\$ 62.173,16, acrescido de multa de ofício qualificada em 150% e juros de mora, conforme fls. 3126.

A ação fiscal levada a efeito no(a) contribuinte decorre da emissão do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) - Fiscalização nº 07.2.01.00-2015-00490, datado de 30/06/2015, **relacionado a ação fiscal realizada na empresa INTENSIVIX MEDICINA INTENSIVA LTDA, (...), da qual o(a) contribuinte consta como sócio(a), para verificação de indícios de omissão de rendimentos nos anos-calendário 2013, 2014 e 2015.**

A ação fiscal na referida empresa foi deflagrada dentre uma série de ações fiscais, abarcadas **em ampla operação alcunhada de “Esculápios de Ouro”**, conforme noticiado na mídia local e nacional.

No caso da sociedade INTENSIVIX MEDICINA INTENSIVA LTDA, os elementos carreados em atendimento às diligências e intimações preliminares demonstraram que a empresa prestava serviços às contratantes ASSOCIAÇÃO EVANGÉLICA BENEFICENTE ESPÍRITO SANTENSE - AEBES, bem como ao HOSPITAL SANTA MONICA LTDA. Por essa razão, ambos

os contratantes também foram objeto de diligências, através de procedimentos fiscais abertos no curso da ação fiscal na INTENSIVIX MEDICINA INTENSIVA LTDA.

Na ação fiscal, constatou-se que a empresa fazia pagamento de valores **sob o título formal de lucros isentos, em desconformidade com a lei e o contrato social**.

Esses valores declarados pela empresa como lucros isentos foram, então, **caracterizados como rendimentos pagos a prestadores de serviço (sócios e não sócios), sobre os quais incide Imposto de Renda e contribuições previdenciárias**.

O(a) contribuinte em epígrafe é sócio(a) da empresa fiscalizada e recebeu rendimentos declarados como isentos, que, conforme afirma a fiscalização, **tratar-se-iam de pró-labore pago a contribuinte individual e não oferecido à tributação**.

Para subsidiar a presente ação fiscal, foram utilizados como fonte de informação: **auto de Infração, Relatório Fiscal e documentos constantes no processo administrativo fiscal nº 15586.720.026/2017-68, constituído em face de INTENSIVIX MEDICINA INTENSIVA LTDA**, (...), cujo crédito tributário apurado corresponde a imposto de renda incidente na fonte (mas não retido e nem recolhido) sobre remunerações pagas por serviços prestados por sócios da empresa nos anos de 2012 a 2014. Tais remunerações foram efetuadas por INTENSIVIX.

A fiscalização, então, entendeu que o(a) contribuinte **classificou indevidamente**, na Declaração de Ajuste Anual, como lucros e dividendos isentos, rendimentos recebidos de pessoa jurídica da qual consta como sócio(a), INTENSIVIX MEDICINA INTENSIVA LTDA., pela prestação de serviços como médico(a).

O TERMO DE CONSTATAÇÃO E DE ENCERRAMENTO DA AÇÃO FISCAL consta às fls. 3140/3245. Abaixo restam reproduzidas partes deste termo para melhor entendimento:

" 2.2 DAS CONSTATAÇÕES REALIZADAS PELA AUDITORIA FISCAL

(...)

*90) Efetivamente, quando se tratarem de lucros e forem distribuídos na forma da lei, não há incidência de contribuição previdenciária nem de imposto de renda. Cabe destacar que a obediência à lei há de se operar em todos os seus aspectos, implicando dizer: **periodicidade de distribuição, obediência quanto a periodicidade de apuração do resultado**, obediência ao previsto no contrato social, obediência às normas contábeis previstas na legislação fiscal, Código Civil, normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade, etc.*

91) Na forma epigrafada, restou demonstrada farta desobediência à legislação no que tange a suposta distribuição de lucros.

*92) Mas, para o presente tópico, o que demonstraremos cristalinamente é que os rendimentos foram distribuídos inclusive a não sócios, por inequívoca remuneração por serviços prestados. **Dito fato, por si só, afasta a natureza de lucros, porquanto lucros não podem ser distribuídos a pessoas estranhas ao quadro social.***

93) Enfim, há disparidade entre o título formal (lucros a sócios) e a natureza real (remuneração por serviços prestados por sócios e não-sócios).

(...)

118) Como se vê, a escrita contábil não guarda consonância com a movimentação financeira reportada na resposta à intimação (ANEXO I), e a não individualização dos beneficiários dos pagamentos caracteriza deliberada obscuridade que violam as normas preconizadas para a contabilidade, tornando, repita-se, a contabilidade imprestável como meio de prova a favor da empresa, no sentido de caracterizar como lucros os pagamentos feitos.

119) *Colhe-se da obscuridade evidente intenção de ocultar pagamentos a não sócio sob a roupagem de lucro antecipado.*

(...)

126) *Em outro dizer, a deliberada não individualização dos beneficiários e a discrepância entre o pagamento contabilizado e aquele informado na resposta à intimação tornam a contabilidade imprestável como meio de prova a favor da empresa, no sentido de caracterizar como lucros os pagamentos feitos.*

(...)

200) *Como se viu acima, É FARTAMENTE DEMONSTRADA A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR NÃO-SÓCIOS, o que contraria o afirmado pela INTENSIVIX MEDICINA INTENSIVA LTDA nas respostas às intimações e demonstra que a escrituração contábil da empresa não reflete a realidade dos fatos.*

(...)

219) *Como se vê, as várias inconsistências atinentes ao endereço de funcionamento da Intensivix Medicina Intensiva Ltda. **apontam para fraude fiscal consistente em simulação na constituição da empresa com o propósito de evasão fiscal, com evidente prejuízo à atuação do Fisco**, em última análise dificultando sua plena atuação no exercício de seu poder-dever de carrear os recursos ao Erário.*

(...)

225) *Portanto, era a INTENSIVIX MEDICINA INTENSIVA LTDA a responsável única e exclusiva pela elaboração das escalas. Comprova-se assim deliberada e inescusável recusa em apresentar as mencionadas escalas de plantão. Dita conduta reveste logicamente o deliberado propósito de não revelar a utilização de profissionais estranhos ao quadro social da empresa e, assim, tentar manter oculto o fato de que os rendimentos pagos eram remuneração por serviços prestados por sócios e não sócios. Objetivava-se assim perpetuar a simulação de que os rendimentos pagos eram lucros distribuídos a sócios.*

(...)

227) *Ora, se a INTENSIVIX MEDICINA INTENSIVA LTDA revela não manter nem mesmo o registro por escrito dos profissionais médicos que atuam no funcionamento de unidades de tratamento intensivo, como proceder em termos de eventual responsabilização no caso de descumprimento ao regramento legal?*

228) *Se era da INTENSIVIX MEDICINA INTENSIVA LTDA a responsabilidade exclusiva pela elaboração da escala de plantões, e se era contratualmente obrigada a encaminhar a Direção Técnica da AEBES, afigura-se inadmissível não disponha das aludidas escalas, pelo menos cópias das mesmas, de tal sorte pudesse apresentar nas respostas às intimações expedidas pelo Fisco e apresentá-las no caso de eventual exigência pelos demais órgãos fiscalizadores.*

229) *Em um serviço de tão grande complexidade, onde se reúnem tantas responsabilidades como é o de prestação de serviços médicos de UTI, não se admite um grau de informalidade e descontrole tal o que revelam os aspectos grafados nos parágrafos precedentes.*

230) *Assim o quadro real que envolve o negócio celebrado entre a contratada INTENSIVIX MEDICINA INTENSIVA LTDA e os contratantes AEBES e HOSPITAL SANTA MONICA LTDA permite concluir, com sobras, que houve, in casu, triangulação de serviços.*

231) *Os contratantes se beneficiavam, porque não formavam vínculos com os prestadores diretos de serviços e não suportavam encargos previdenciários e trabalhistas sobre os mesmos.*

232) A contratada, por sua vez, ao tipificá-los como sócios, **buscava se livrar da incidência de contribuições sociais, e ao somente remunerá-los, pelos serviços prestados, sob a forma aparente de lucro, isentava, a si e aos supostos sócios, igualmente, das supracitadas tributações.** Eis aqui a vantagem também aos sócios, que se livravam tanto da tributação previdenciária como da tributação do imposto de renda. **Igual vantagem usufruíam os não-sócios, prestadores de serviços que permaneciam ocultos.**

(...)

236) Outrossim, não há respaldo documental hábil e idôneo a lançamentos contábeis atinentes a distribuição de lucros, estando a escrituração contábil eivada de irregularidades. **As irregularidades podem assim ser sumarizadas, dentre outras demonstradas neste relatório fiscal:**

- **pagamentos de “lucros isentos” a não-sócios;**
- **empresa revela que houve apuração mensal do resultado do exercício, o que fere o art. 1º da Lei 9.430/96;**
- **a contabilidade somente registra apuração e distribuição de lucros (em 2013) no último mês do ano, o que contraria o contrato social e discrepa da movimentação financeira real e dos recibos de distribuição de lucros apresentados;**
- **os recibos de pagamentos de distribuição de lucros não consistem documentação contábil porquanto não correspondem aos assentos contábeis;**
- **os recibos de pagamentos de distribuição de lucros são inidôneos, porquanto discrepam da movimentação financeira trazida nas individualizações de TEDs enviadas, seja quanto a valores, seja quanto a datas;**
- **no que toca a distribuição de lucros, há descompasso entre a movimentação financeira real (atinente aos rendimentos distribuídos) e aquela contabilizada, o que torna a contabilidade com vícios intrínsecos, fazendo prova contra a empresa;**

(...)

246) Ocorrerá desvio de finalidade, sempre que a pessoa jurídica não cumprir a finalidade a que se destina, causando, com isso, prejuízo a terceiros, considerando também como desvio de finalidade, ou melhor, desvio de função, o desrespeito ao princípio da função social da empresa.

247) Assim, mesmo que não se houvesse demonstrado as violações à lei na distribuição de supostos lucros a sócios, é de se destacar que na identificação dos valores pagos a segurados por prestação de serviços, para fins de tributação, há de prevalecer a realidade dos fatos sobre qualquer formalidade.

248) Na medida em que os supostos sócios se revelam prestadores de serviço e, demonstrado que há farta prestação de serviços (e correspondente retribuição pecuniária) por não sócios, resulta que o lucro é, na verdade, remuneração por serviços prestados, impondo-se a exigência do incidente imposto de renda na fonte e surgindo a obrigação de retenção pela fonte pagadora.

249) A realidade fática prevalece sobre qualquer instrumento formal, pois as circunstâncias e o cotidiano nas relações podem ser diversas daquilo que ficou documentado. A essência do ato jurídico é o fato e não a forma e, no caso concreto, todas as razões acima expostas demonstram que a efetiva contratação dos trabalhadores diverge da formalidade aparente.

250) *Dentro dessa perspectiva, o objeto da tributação será o negócio jurídico causal, 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, 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;

3. DA AÇÃO FISCAL EM FACE DE FLÁVIA LAGROTA CAZARIM

(...)

*Nas Declarações de Ajuste Anual dos exercícios 2014 a 2016, anos-calendário 2013 a 2015, FLÁVIA LAGROTA CAZARIM informou como rendimentos isentos e não tributáveis, os valores de R\$ 99.316,88, R\$ 75.636,80 e R\$ 58.680,00, respectivamente, **classificando-os como "Lucros e Dividendos Recebidos da empresa HSM Medicina Intensiva Ltda., (...)"**.*

*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. Verificou-se que os rendimentos atribuídos sob a roupagem de lucros isentos **tratam-se, na realidade, por múltiplas razões que encontram-se detalhadas no presente termo, de remuneração por serviços prestados pelos sócios e não sócios e, como tal, consistem em rendimentos tributáveis.***

(...)

3.1 DAS DILIGÊNCIAS FISCAIS

(...)

No que se refere ao tópico 2, Intensivix apresentou as "tabelas utilizadas pela empresa, mês a mês, para quantificar a distribuição de lucro, observando a quantidade de horas trabalhadas por cada sócio", referentes apenas aos meses de janeiro, fevereiro, abril e maio/2015.

Nota-se que, embora a planilha "HSM DISTRIBUIÇÃO LUCROS - 2015 (...)" contenha informações de distribuição de valores a título de lucros também nos meses de março, junho, julho, agosto, outubro e dezembro/2015, não foram apresentadas as respectivas tabelas de cálculo para estes meses.

*A empresa informa que, conforme se verifica nas referidas tabelas, 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"**.*

(...)

No entanto, o contrato social da empresa, por sua vez, prevê que "os lucros serão apurados ao final de cada mês e distribuídos aos sócios, a título de antecipação, com observância da proporção na produção individual de cada um".

Em outras palavras, de acordo com a previsão do contrato social, a natureza jurídica de "lucro" somente seria adquirida no último dia do mês, quando apurado o resultado do exercício mensal (o que, vale destacar, desborda do art. 1º da Lei 9.430/96, uma vez que este prevê que o lucro presumido é apurado trimestralmente).

Ademais, antes do último dia de cada trimestre, revela a contabilidade da empresa que não há apuração do lucro.

*Entretanto, comparando as informações referentes às datas e aos valores pagos pelo Hospital Santa Mônica e pela AEBES à HSM MEDICINA INTENSIVA X datas e valores lançados na contabilidade na conta "07.1.2.07.010 - Lucros Antecipados" verificou-se que, à medida em que os valores eram recebidos por HSM MEDICINA INTENSIVA, estes eram prontamente repassados aos médicos a título de antecipação de lucros, no decorrer do mês. **Ou seja, a "distribuição de lucros" ocorria antes mesmo da sua apuração.***

(...)

Esse "fenômeno" que retrata pagamentos a título de "lucros isentos do mês", feitos antes mesmo da suposta apuração dos mesmos "lucros", se evidencia nos meses de janeiro a agosto, outubro e dezembro de 2015.

(...)

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 convivência 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\$ 99.316,88, R\$ 75.636,80 e R\$58.680,00, respectivamente, classificando-os como Lucros e dividendos recebidos da empresa HSM Medicina Intensiva Ltda., (...).

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", tendo sido lançados os valores relacionados na planilha abaixo:

AC	VALOR
2013	99.316,88
2014	75.636,80
2015	58.680,00

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

De acordo com as planilhas "HSM DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS 2013 (...)", "HSM 2013 COMPLEMENTO DE DISTRIBUIÇÃO", "HSM DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS 2014 (...)" e "HSM DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS 2015 (...)" às fls. 2714, 145, 2715 e 2716 apresentadas por INTENSIVIX MEDICINA INTENSIVA LTDA em resposta às intimações fiscais, os valores recebidos por Flávia Lagrota Cazarim encontram-se consolidados na tabela abaixo:

AC	VALOR PLANILHA HSM DISTRIB LUCROS
2013	117.978,76
2014	75.636,80
2015	64.740,00

Vale destacar que o valor de R\$ 117.978,76 referente ao AC 2013 refere-se à soma dos valores constantes nas planilhas "HSM DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS 2013 (...)" e "HSM 2013 COMPLEMENTO DE DISTRIBUIÇÃO".

De acordo com os comprovantes bancários dos valores pagos por HSM MEDICINA INTENSIVA LTDA a Flávia Lagrota Cazarim em 2014 (fls. 1981/1984), apresentados por ela em resposta ao termo de diligência fiscal nº 1-398, os valores recebidos pela fiscalizada no referido ano-calendário encontram-se relacionados na planilha abaixo:

DATA	VALOR RECEBIDO
07/02/14	2.970,00
12/03/14	6.996,00
31/03/14	5.082,00
07/05/14	13.920,00
10/06/14	17.520,00
30/06/14	2.320,00
10/07/14	17.550,00
08/08/14	15.660,00
16/09/14	16.860,00
13/10/14	18.180,00
14/11/14	18.660,00
19/12/14	15.660,00
TOTAL 2014	151.378,00

Diante do exposto, verifica-se que, para os anos-calendário 2013 a 2015, os valores recebidos por Flávia Lagrota Cazarim 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\$ 18.661,88 (R\$ 117.978,76 – R\$ 99.316,88) para o AC 2013, R\$ 75.741,20 (R\$ 151.378,00 – R\$ 75.636,80) para o AC 2014 e R\$ 6.060,00 (R\$ 64.740,00 – R\$ 58.680,00) 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 reprimir 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 TRIBUTO 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 **previa 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."

Em vista das irregularidades apuradas, a Fiscalização lavrou o auto de infração de fls. 3126/3136, acompanhado de Representação Fiscal para Fins Penais, com as seguintes infrações:

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA

INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS

Omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício, conforme detalhado no Termo de Constatação e Encerramento da Ação Fiscal PAF nº 15586.720.253/2018-74, que faz parte integrante e indissociável deste auto de infração.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2013	18.861,88	150,00
31/12/2014	75.741,20	150,00
31/12/2015	6.060,00	150,00

RENDIMENTOS RECEBIDOS CLASSIFICADOS INDEVIDAMENTE NA DIRPF

INFRAÇÃO: RENDIMENTOS CLASSIFICADOS INDEVIDAMENTE NA DIRPF

O contribuinte classificou indevidamente como isentos, na Declaração de Ajuste Anual, rendimentos recebidos de pessoa jurídica, conforme detalhado no Termo de Constatação e Encerramento da Ação Fiscal PAF nº 15586.720.253/2018-74, que faz parte integrante e indissociável deste auto de infração.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2013	96.316,88	150,00
31/12/2014	75.636,80	150,00
31/12/2015	58.680,00	150,00

A contribuinte foi cientificada do lançamento em 03/12/2018 (fls. 3247) e apresentou, em 14/12/2018, a impugnação de fls. 3252/3268, na qual alega, em síntese, que: procurei tudo fl. 2887 só consta procuração a empresa mas julguei mesmo assim pois CARF devolve

- o lucro efetivamente apurado, e que a fiscalização não prova a sua inexistência, não se constitui em fato gerador do imposto de renda;
- o fisco desconsiderou a escrita fiscal em sua totalidade. Cita art. 148 do CTN a respeito de arbitramento;
- 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;
- a inexistência de prévia intimação para regularização da escrita é causa de nulidade 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. Cita jurisprudência judicial para corroborar o seu entendimento;
- 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. Cita doutrina para corroborar o seu entendimento;
- conclui que é nulo o auto de infração;
- a existência de lucros - fato incontroverso, documentalmente demonstrado e sequer contestado pelo fisco - não autoriza 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";

- apoiou-se o fisco em falhas pontuais na contabilidade e no fato de que o descumprimento de regras tais seriam impeditivos ao gozo da isenção fiscal;
- apenas e tão-somente na hipótese de o lucro não subsistir é que se poderia dizer que os valores objeto de distribuição são remuneração, mas a fiscalização passa longe, melhor dizendo, ignora completamente tal informação, mesmo porque nada diz e nada prova acerca do fato de que a sociedade não tenha apurado lucro;
- a falta de registro na Junta é uma mera formalidade e não pode ensejar a desconsideração escrita fiscal e um arbitramento de "remuneração", de modo transversal e implícito como caso concreto;
- a existência de lucros, que é um fato incontroverso, documentalmente demonstrado e sequer contestado pelo fisco, não autoriza a incidência das penalidades e imposto ora exigidos, tampouco a inserção de todo e qualquer valor sob o rótulo de "remunerações. Nulo, também por esta razão, o lançamento fiscal. Cita jurisprudência administrativa e judicial para corroborar o seu entendimento;
- a distribuição de lucros se deu em estrita consonância com o seu contrato social, que permite a distribuição assimétrica dos lucros, conforme a produtividade de cada um, tal como previsto em contrato social;
- não há em nosso ordenamento jurídico norma que obrigue ao sócio ou acionista receber o pagamento de pró-labore;
- na medida em que há a demonstração da existência de lucro, ainda que se comprove que o sócio colaborou com seu trabalho, há ampla liberdade, nos limites do contrato social, para que o pagamento se dê a título de distribuição de lucros. Cita jurisprudência administrativa para corroborar o seu entendimento;
- se a fiscalização teve, como de fato, acesso à demonstração de resultados e se esta atestava a existência de lucro, não é viável que se presuma que tudo se trate de remuneração, mesmo porque, insiste-se, uma vez apurado o lucro, não há dispositivo legal que imponha atribuir a natureza jurídica de remuneração. Cita jurisprudência judicial para corroborar o seu entendimento;
- 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;
- inexistente nos autos comprovação de dolo do(a) impugnante;
- mero fato de haver falhas pontuais na contabilidade, conforme explicitado anteriormente, não possibilita a imposição da multa qualificada. 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;
- a Declaração de Imposto de Renda foi realizada dentro das normas, pois todos os valores foram declarados como "rendimento não tributável", exatamente como a legislação exige, quando se recebe distribuição de lucros, estes isentos do Imposto de Renda. Não há, pois, qualquer comprovação de dolo.

Por fim, solicita seja reconhecida a nulidade do auto de infração ou sua completa insubsistência, e, subsidiariamente, sensivelmente diminuído, o auto lavrado.

A decisão de primeira instância, por unanimidade, manteve o lançamento do crédito tributário exigido, encontrando-se assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2014, 2015, 2016

NULIDADE. PRESSUPOSTOS. INEXISTÊNCIA.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

RECLASSIFICAÇÃO DOS RENDIMENTOS AUFERIDOS NA PESSOA FÍSICA. NATUREZA JURÍDICA DOS RENDIMENTOS PAGOS AOS SÓCIOS. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.

Uma vez constatado que as atividades e os negócios jurídicos praticados pelo(a) contribuinte não correspondem à realidade formal, e restando evidente que o sócio da empresa é o real prestador do serviço e o lucro apurado na pessoa jurídica é, de fato, remuneração pelos serviços prestados pela pessoa física, os valores recebidos e tributados na pessoa jurídica devem ser reclassificados, segundo a sua real natureza jurídica, ou seja, como rendimentos tributáveis na pessoa física, em decorrência da prestação de serviços, e não como lucros isentos do Imposto de Renda.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Restando evidente o recebimento de rendimentos tributáveis e sua não declaração no ajuste anual do ano em que foram recebidos, é dever de ofício da autoridade administrativa competente efetuar o lançamento do imposto correspondente, acrescido de juros e da penalidade aplicável.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

A exigência da multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, é cabível quando resta comprovada alguma das hipóteses previstas nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e as judiciais, não proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

Cientificada da decisão, em 03/06/2019 (fls. 3297), a contribuinte, por procuradores habilitados interpôs, em 03/07/2019, recurso voluntário (fls. 3300/3321), insurgindo-se contra a manutenção da autuação, repisando as alegações da peça impugnatória e trazendo outros argumentos, a seguir brevemente sintetizados por meio dos seguintes tópicos: 1 – SÍNTESE DO AUTO DE INFRAÇÃO; 2 – DAS RAZÕES RECURSAIS: 2.1 – Da desconsideração da escrita contábil, sem que assegurado, previamente, prazo para sua regularização em processo administrativo específico - Ato que se caracteriza como arbitramento irregular e traz a reboque a nulidade do auto de infração - Distribuição de lucro é fato isento de IRPF, nos termos do art. 10 da Lei 9.249/95; 2.2 – A existência de lucros - Fato incontroverso, documentalmente demonstrado; 2.3 – A falta de registo da Junta é um mera formalidade e não pode ensejar a desconsideração da escrita fiscal e um arbitramento de “remuneração”, de modo transversal e implícito como caso concreto; 2.4 – A distribuição de lucros se deu na proporção da produção, tal como previsto em contrato social; 2.5 – Valores já tributados na pessoa jurídica: impossibilidade de tributação na pessoa física, notadamente porque a fiscalização não logrou demonstrar de forma inequívoca que

o valor distribuído aos sócios não é lucro, mas, sim, remuneração; 2.6 – Da inexistência de ato que autoriza a imposição de multa qualificada. Cita escólio doutrinário e jurisprudência administrativa e judicial para motivar as pretensões recursais. Requer, ao final, demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, seja reconhecida a nulidade do lançamento, e subsidiariamente, seja cancelado o crédito tributário apurado.

Protesta pela realização de sustentação oral, requerendo a intimação prévia de seus patronos da data em que se realizará o julgamento, bem como que doravante as intimações e notificações lhes sejam exclusivamente endereçadas, sob pena de nulidade.

Instrui a peça recursal com os documentos de fls. 3322/3350.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Wilderson Botto, Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão por que dele conheço e passo à sua análise.

Preliminares

As alegações preliminares trazidas, a bem da verdade se confundem com as razões de mérito, e como serão apreciadas.

Mérito

Das omissões apuradas – dos rendimentos classificados indevidamente nos ajustes anuais:

O litígio recai sobre as omissões de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas, no valor total de R\$ 100.463,08 (AC/2013 a 2015), e decorrentes da classificação indevida de rendimentos como isentos e não tributáveis nas declarações de ajuste anual, no valor total de R\$ 334.096,76 (AC/2013 a 2015), constatadas em sede de verificação do cumprimento das obrigações tributárias dos exercícios de 2014 a 2016, importando na apuração do imposto suplementar de R\$ 62.173,16, a ser acrescido dos encargos legais, buscando, por oportuno, nessa seara recursal, obter nova análise do processado, no sentido do afastamento das aludidas infrações apuradas.

Pois bem. Em que pese as alegações trazidas, do cotejo dos documentos carreados, aliado aos fundamentos traçados no voto condutor da decisão recorrida (fls. 3272/3291) e atendo-se às informações contidas no auto de infração e no termo de constatação e encerramento da ação fiscal lavrados (fls. 3126/3138 e 3140/3245), não há como prosperar a pretensão recursal.

Assim, considerando que a Recorrente, nesta fase recursal, não trouxe novas alegações contundentes a modificar o julgado, em relação as alegações preliminares e meritórias – limitando-se basicamente em repisar as alegações da peça impugnatória, cujos argumentos, ora novamente apresentados, já foram detidamente apreciados pela DRJ/RJO – me convenço do acerto da decisão recorrida, pelo que adoto como razão de decidir os fundamentos do voto condutor (fls. 3285/3291), mediante transcrição dos excertos abaixo, à luz do disposto no art. 114, § 12, I da Portaria MF nº 1.634, de 21/12/2023 (Novo RICARF):

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:

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.

(...)

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

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 à 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 arguida.

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, 2014 e 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, conforme abaixo transcrito:

“Art. 10. 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, domiciliado 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, assim dispõe:

“Art. 48. Não estão sujeitos ao imposto de renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual.

§ 1º O disposto neste artigo abrange inclusive os lucros e dividendos atribuídos a sócios ou acionistas residentes ou domiciliados no exterior.

§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, poderá ser distribuído, sem incidência de imposto:

I - o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica;

II - a parcela de lucros ou dividendos excedentes ao valor determinado no item I, desde que a empresa demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, ou seja, o lucro presumido ou arbitrado.

§ 3º A parcela dos rendimentos pagos ou creditados a sócio ou acionista ou ao titular da pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado, a título de lucros ou dividendos distribuídos, ainda que por conta de período-base não encerrado, que exceder ao valor apurado com base na escrituração, será imputada aos lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores, ficando sujeita a incidência do imposto de renda calculado segundo o disposto na legislação específica, com acréscimos legais.

§ 4º Inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação nos termos do art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713, de 1988, com base na tabela progressiva a que se refere o art. 3º da Lei nº 9.250, de 1995.

§ 5º A isenção de que trata o "caput" não abrange os valores pagos a outro título, tais como "pro labore", aluguéis e serviços prestados.

§ 6º A isenção de que trata este artigo somente se aplica em relação aos lucros e dividendos distribuídos por conta de lucros apurados no encerramento de período-base ocorrido a partir do mês de janeiro de 1996.

§ 7º O disposto no § 3º não abrange a distribuição do lucro presumido ou arbitrado conforme o inciso I do § 2º, após o encerramento do trimestre correspondente.

§ 8º Ressalvado o disposto no inciso I do § 2º, a distribuição de rendimentos a título de lucros ou dividendos que não tenham sido apurados em balanço sujeita-se à incidência do imposto de renda na forma prevista no § 4º.”(Grifou-se)

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.

CAPÍTULO II

RENDIMENTOS ISENTOS OU NÃO TRIBUTÁVEIS

Seção I Rendimentos Diversos

Art.39.Não entrarão no cômputo do rendimento bruto:

Lucros e Dividendos Distribuídos

XXVI- os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados no ano-calendário de 1993, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com

base no lucro real, a pessoas físicas residentes ou domiciliadas no País (Lei nº 8.383, de 1991, art. 75);

XXVII- os lucros efetivamente recebidos pelos sócios, ou pelo titular de empresa individual, até o montante do lucro presumido, diminuído do imposto de renda da pessoa jurídica sobre ele incidente, proporcional à sua participação no capital social, ou no resultado, se houver previsão contratual, apurados nos anos-calendário de 1993 e 1994 (Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, art. 20);

XXVIII- os lucros e dividendos efetivamente pagos a sócios, acionistas ou titular de empresa individual, que não ultrapassem o valor que serviu de base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, deduzido do imposto correspondente (Lei nº 8.981, de 1995, art. 46);

XXIX- 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 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 10);

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 de fls. 3140/3245**, 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 à 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, entendendo 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 norma legal que determina a aplicação da multa de ofício nos casos em que restar evidenciado o intuito de fraude é o artigo 44, I, §1º, da Lei 9.430/96, transcrito abaixo:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei no 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei no 11.488, de 15 de junho de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei no 11.488, de 15 de junho de 2007)

Já os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964, assim definem:

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

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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

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

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo acima transcrito. Excepciona a regra a comprovação do intuito fraudulento, a qual acarreta a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430 de 1996, com a redação dada Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

A fraude fiscal pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, um propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à Fazenda Pública, onde se utilizando subterfúgios escamoteiam a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

O conceito de dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Decreto-lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, que dispõe ser o crime doloso aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo. A doutrina decompõe, ainda, o dolo em dois elementos: o cognitivo, que é o conhecimento do agente do ato ilícito; e o volitivo, que é a vontade de atingir determinado resultado ou em assumir o risco de produzi-lo.

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. Afirmar, 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%.

De fato, quanto a preliminar suscitada – ausência de intimação prévia para regularização da estrita contábil, onde restaram desconsideradas todas as distribuições de lucro realizadas pela empresa e qualificando-as como remuneração por serviços prestados, inquinando assim de nulidade o lançamento realizado – nada a prover. Vale registrar, que o presente feito seguiu os trâmites regulares. A fiscalização atuou dentro da estrita legalidade e no limite

institucional de sua competência, encontrando-se o lançamento devidamente formalizado, inclusive intimando o contribuinte prestar as informações e esclarecimentos necessários a condução dos trabalhos fiscais. Ademais, da leitura da autuação pode-se apurar que a autuação está amparada nos fatos descritos que, no entender da autoridade fiscal, ensejaram a apuração detalhada do imposto devido e dos encargos aplicados.

Acresça-se ainda que o lançamento está claramente motivado e a base legal enquadrada, contendo a descrição da infração e dos dispositivos legais que deram suporte a penalidade qualificada aplicada e do valor devido, de maneira a oportunizar o pleno exercício ao contraditório.

No que tange a análise das alegações suscitadas, bem como da valoração das provas, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção motivada, buscando a verdade material – o que de fato ocorreu, cujos fundamentos encontram-se lastreados pela legislação de regência, sendo certo que a autuação não decorreu de *“meras falhas apontadas na escrituração contábil da empresa”*, uma vez que *“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”*, como bem fundamentado na decisão recorrida (fls. 3290/3291) – malgrado o inconformismo da contribuinte. Logo, do ponto de vista procedimental, a deliberação da DRJ/RJO transcorreu dentro da estrita legalidade e sem qualquer prejuízo ou inobservância ao contraditório que, em detrimento das alegações recursais, foi exercido com regularidade e plenitude, a tempo e modo, inexistindo assim a suposta nulidade aventada.

Em relação aos **rendimentos reclassificados**, dada a pertinência e por se amoldar perfeitamente ao caso vertente, vale transcrever excertos do bem lançado voto-condutor proferido no acórdão nº 2401-012.113 (sessão de 28/01/2025), onde o ilustre conselheiro relator Guilherme Paes de Barros Geraldi, com clareza, assim se manifestou sobre a matéria aqui recorrida, cujas razões de decidir perfilho:

2.2.1. Descaracterização dos pagamentos feitos a título de distribuição de lucros de sociedade em conta de participação

Como relatado, o lançamento ora discutido foi pautado na premissa de que a despeito de, formalmente, os pagamentos realizados pela Recorrente aos profissionais de saúde a ela vinculados terem sido feitos a título de distribuição de lucros da sociedade em conta de participação formada pela Recorrente e pelos profissionais em questão, **materialemente, tais pagamentos seriam remuneração paga a profissionais autônomos pela prestação de serviços intermediados pela Recorrente.**

O primeiro elemento apontado pela fiscalização para embasar essa premissa foi o fato de que a remuneração dos profissionais da saúde era feita mediante pagamentos mensais e em montantes calculados exclusivamente em função dos volumes e modalidades dos serviços executados por cada profissional (consultas, procedimentos, cirurgias etc.), sem

correlação com a participação social, o capital empregado na SCP e até mesmo com a apuração de lucro pela SCP. Afirmar a fiscalização (fl. 491) que os pagamentos aos profissionais eram realizados proporcionalmente às receitas das consultas e outros serviços de saúde realizados por cada um, deduzindo-se os tributos incidentes sobre tais receitas e uma taxa administrativa. Desse modo, independentemente da apuração do resultado da sociedade, os profissionais eram remunerados, o que faria transparecer que tais pagamentos eram produto de seu trabalho e não de seu capital.

Sobre a questão, é importante destacar que o relatório fiscal afirma (fls. 490/491) que o instrumento de constituição da SCP continha previsão expressa de distribuição de resultados desproporcionalmente à participação social. Contudo, a fiscalização afirma que tal cláusula **seria nula por violação ao art. 1.008 do Código Civil, já que acabava por permitir a exclusão de sócios da participação dos lucros e das perdas.**

(...)

O segundo elemento apontado pela fiscalização foi a falta de *affectio societatis*. Conforme o relatório fiscal (fl. 492), **inexistia sociedade**. Cada profissional trabalhava de forma individual e isolada, prestando serviços nos próprios consultórios. Seu único compromisso para com a sociedade era o pagamento da taxa de inscrição de R\$ 350,00. O quadro societário da SCP era “aberto”. (...)

(...)

Por fim, **o terceiro elemento** utilizado pela fiscalização para caracterizar os pagamentos feitos aos profissionais como remuneração de autônomos e não como distribuição de lucros da SCP **foi o fato de que, no caso concreto, os serviços foram prestados pelo sócios participantes/ocultos (profissionais da saúde) e não pela sócia ostensiva (Amehgra).** Tal fato seria **vedado** pelo parágrafo único do artigo 993 do Código Civil e descaracterizaria a sociedade em conta de participação.

Diante desses elementos, a fiscalização concluiu que a Recorrente simulou a forma de contratação dos médicos como sócios para fugir, indevidamente, à tributação previdenciária.

(...)

O acórdão recorrido refutou as alegações da Recorrente, acatando a tese defendida pela fiscalização.

No recurso, a Recorrente rebateu as conclusões do acórdão, reiterando as razões de sua impugnação.

Pois bem.

Inicialmente, entendo que o fato de o sócio desempenhar tarefas na sociedade, e auferir rendimento proporcional à atividade exercida em nome desta, não significa, necessariamente que se trata de remuneração e, conseqüentemente, rendimento tributável, e não lucro distribuído pela sociedade. Inexiste previsão legal que imponha à sociedade a obrigação de remunerar o sócio pelo seu trabalho, determinado pagamento de pro-labore e não de lucro, seja para fins civis, seja para fins tributários. Podem os sócios optar por correrem integralmente o risco da atividade e nada perceberem a título de remuneração pelo trabalho, de modo que a inexistência de pro-labore, por si só, não representa fraude. Contudo, no caso dos autos, **entendo que a fiscalização foi mais**

adiante, demonstrando, além da falta de normalidade das condições pactuadas, que estas tiveram o único intuito de evadir-se à tributação.

Em primeiro lugar, há de se destacar que a despeito de a Recorrente alegar ter efetuado os pagamentos aos profissionais da saúde a título de distribuição de lucros, **não é isso o que sua contabilidade revela**. A Recorrente alega que os pagamentos mensais, realizados com base nos serviços prestados pelos profissionais da saúde, teria se dado a título de adiantamento de lucros. Contudo, como apontado no relatório fiscal, se os pagamentos efetivamente correspondessem à distribuição de lucros, **deveriam ter sido contabilizados a débito de conta do Patrimônio Líquido e não como despesas, como de fato ocorreu**. Ou seja, a contabilidade da Recorrente **depõe contra sua alegação**.

Além disso, o conjunto fático-probatório carreado aos autos pela fiscalização é convergente para atestar **a inexistência de affectio societatis, pressuposto para a existência de uma sociedade**. A propósito, as planilhas de fls. 47/58 revelam que em 2009 foram realizados pagamentos a título de distribuição de lucros a 236 “sócios”, em 2010, a 195 “sócios” e, em 2011, a 163 “sócios”. Além disso, conforme as respostas dadas pela Recorrente à Fiscalização (vide fl. 214), durante todo o período fiscalizado, **não foram realizadas reuniões ou assembleias dos sócios da SCP para deliberar sobre a distribuição dos lucros**.

A soma desses indícios evidencia a **ausência** de disposição dos sócios em manter laços societários para o esforço ou investimento comum, representando o ingresso na sociedade **apenas um subterfúgio para a prestação de serviços a terceiros, mediante remuneração pelo trabalho, com a consequente economia irregular da carga tributária**. Aliás, a própria Recorrente afirma que a SCP foi constituída porque os hospitais e demais contratantes de serviços médicos não queriam “correr riscos de ordem trabalhista e previdenciária” (...):

(...)

Tal situação apenas reforça a ideia de que, na verdade, **não há relação societária, e sim remuneração em decorrência do trabalho**.

E, ainda, a roupagem conferida à sociedade médica foi de Sociedade em Conta de Participação, sendo que, nos termos dos arts. 991 a 996 do CC, a atividade que constitui o objeto social somente pode ser exercida pelo sócio ostensivo, em seu nome e sob sua própria e exclusiva responsabilidade. Os demais sócios apenas participam dos resultados gerados. No caso dos autos, verifica-se que a principal atividade da SCP em referência, a prestação de serviços médicos, que gerava a receita da sociedade, **era realizada pelos sócios participantes de maneira pessoal**.

A este respeito, há que se dizer que não se desconhecem as discussões existentes em âmbito doutrinário e jurisprudencial quanto à possibilidade ou não de o sócio participante exercer a atividade fim da SCP. Há inclusive, no âmbito deste Conselho, acórdãos acatando essa possibilidade, como é o caso do Acórdão nº 1401-002.823. Contudo, **majoritariamente, os precedentes desta e de outras turmas julgadoras entendem pela impossibilidade desta prática**:

(...)

(Acórdão nº 2202-010.278, Sessão de 12/09/2023)

(...)

(Acórdão 2201-010.600, Sessão de 11/05/2023)

(...)

(Acórdão nº 2401-009.810, Sessão de 01/09/2021)

(...)

(Acórdão nº 2401-007.146, Sessão de 06/11/2019)

Tem-se, pois, que o funcionamento da SCP estava em descompasso com a legislação de regência, **consubstanciando-se em mera "roupagem" por intermédio da qual se procurava revestir rendimentos tributáveis do caráter de isentos, como se fossem lucros distribuídos.**

A propósito, ainda que seja possível aplicar à Sociedade em Conta de Participação, subsidiariamente e no que com ela for compatível, o disposto para a sociedade simples (art. 966, do Código Civil), a legislação civil **proíbe expressamente que os sócios participantes exerçam ou executem o objeto social de uma Sociedade em Conta de Participação.**

É importante que se diga que não se está a negar a possibilidade de profissionais da saúde prestarem serviços por meio de sociedades e serem tributados como pessoas jurídicas, nos termos do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, invocado na argumentação da Recorrente. O que se está a negar **é a possibilidade de que haja abuso dessa personalidade jurídica para lesar os cofres públicos, como ocorreu no caso concreto.**

Diante de todo o exposto, entendo que as alegações da Recorrente devem ser desprovidas.

Não obstante, cabe também ressaltar que o processo 15586.720026/2017-68, tendo por parte a INTENSIVIX Medicina Intensiva Ltda., o mesmo foi distribuído pela a 2ª TO da 3ª Câmara desta 2ª Seção de Julgamento, e aguarda o julgamento do recurso voluntário interposto pela empresa. Já nos processos nº 15586.720023/2017-24 e 15586.720024/2017-79, que tratam da incidência das contribuições previdenciárias no período de apuração de 01/2012 a 12/2014, tendo por parte a INTENSIVIX e a imputação de responsabilidade aos sócios-administradores, Gedealvares Francisco de Souza Junior, Jander Fornaciari Pissinate e Wallace Kadratz Klemz, restou deliberado em ambos os feitos por dar provimento parcial, apenas para reduzir a multa qualificada para 100%, ao teor dos acórdãos nº 2102-004.012 e 2102-004.013 (sessão de 05/11/2025), cujos autos foram remetidos à origem para as medidas de praxe, em 29/01/2026, conforme se depreende dos andamentos processuais obtidos junto ao site do CARF na internet (carf.fazenda.gov.br).

Ademais, consoante a realidade processual, indene de dúvida que a multa qualificada foi aplicada diante da constatação efetiva de que a contribuinte, em conluio com a fonte pagadora INTENSIVIX, agiu com evidente intuito de fraude, buscando impedir e/ou retardar o conhecimento do Fisco da ocorrência do fato gerador do imposto de renda, conduta efetivamente demonstrada pelos documentos acostados aos autos.

Alia-se o fato de que não foram trazidos elementos suficientes para descaracterizar o dolo descrito na ação fiscal, justificando assim a aplicação da multa qualificada do art. 44, § 1º,

VI da Lei nº 9.430/96, o que afasta a ocorrência de erro escusável a impedir eventual imposição sancionatória sobre o imposto devido.

Destarte, demonstrada a inidoneidade da classificação dos rendimentos declarados como isentos e não tributáveis reiteradamente, além da existência de elementos consistentes para comprovar conduta capaz de ensejar a aplicação da multa qualificada nos anos-calendários autuados – sobretudo, diga-se de passagem, diante da caracterização das condutas tipificadas nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, consubstanciadas em **fraude fiscal**, ao impedir e retardar a ocorrência do fato gerador, resultando na supressão do imposto devido nos exercícios de 2014 a 2016 – correta a ação fiscal e a decisão recorrida.

Todavia, com a edição da Lei nº 14.689/2023 (que importou na alteração do art. 44 da Lei nº 9.430/96, inclusive com inclusão do inciso VI em seu § 1º), o percentual da multa qualificada **foi reduzido para 100%**, urgindo sua incidência no presente feito, ancorado no art. 106, “c” do CTN, que prevê a retroatividade benigna da lei a fato pretérito quando se tratar de cominação de penalidade menos severa, o que ocorre no contexto dos autos, sobretudo diante da ausência de notícia da prática recidiva prevista no § 1º-A do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (incluído pela Lei nº 14.689/2023).

No que tange ao entendimento jurisprudencial trazido para justificar as pretensões recursais, o mesmo nesta seara é improfícuo, porquanto as decisões, mesmo que colegiadas, sem um normativo legal que lhe atribua eficácia, não se traduzem em normas complementares do Direito Tributário, e somente vinculam as partes envolvidas nos litígios por elas resolvidos.

Na mesma toada, tem-se que a doutrina também não é oponível ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade, tudo à inteligência do art. 150, I, da CF/88.

Por fim, vale salientar que o lançamento rege-se por expressa determinação legal, sendo portanto a atividade fiscal vinculada e obrigatória, na exata dicção do art. 142 do CTN, competindo ao Fisco revisar as declarações de ajuste, calcular a exigência e constituir o crédito tributário, sob pena de responsabilidade funcional.

Conclusão

Ante o exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao presente recurso, somente para reduzir a multa de ofício qualificada aplicada ao percentual de 100%, com base no art. 44, § 1º, VI da Lei nº 9.430/96.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto

ACÓRDÃO 2001-008.313 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 15586.720253/2018-74

DOCUMENTO VALIDADO