



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15586.720254/2018-19
ACÓRDÃO	2101-003.666 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GEDEALVARES FRANCISCO DE SOUZA JUNIOR
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2013, 2014

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.

MULTA QUALIFICADA DE 150%. MULTA REDUZIDA AO PATAMAR DE 100%. LEI Nº 14.689, DE 2023. RETROATIVIDADE BENIGNA DA LEI TRIBUTÁRIA. ART. 106, II, c, CTN. APLICAÇÃO.

Cabe reduzir a multa de ofício qualificada ao percentual de 100%, na forma da legislação superveniente, ante o anterior patamar de 150% vigente à época dos fatos, na hipótese de penalidade não definitivamente julgada, quando inexistente a reincidência do sujeito passivo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%.

Assinado Digitalmente

Roberto Junqueira de Alvarenga Neto – Relator

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Ana Carolina da Silva Barbosa, Debora Fofano dos Santos, Heitor de Souza Lima Junior, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Silvio Lucio de Oliveira Junior, Mario Hermes Soares Campos (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por Gedealvares Francisco de Souza Junior contra o Acórdão nº 12-107.234, proferido pela 19ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro em sessão realizada no dia 15 de maio de 2019, que julgou improcedente a impugnação apresentada, mantendo integralmente o crédito tributário lançado no valor de R\$ 125.361,04, acrescido de multa de ofício qualificada em 150% e juros de mora.

O presente lançamento teve origem em extensa ação fiscal desenvolvida pela Receita Federal do Brasil na empresa INTENSIVIX MEDICINA INTENSIVA LTDA, da qual o ora recorrente figurava como sócio durante os anos-calendário fiscalizados. A ação fiscal na pessoa jurídica integrou ampla operação denominada "Esculápios de Ouro", deflagrada no Estado do Espírito Santo, destinada a investigar esquemas de terceirização ilegal de serviços médicos em hospitais da região por meio de empresas interpostas.

A fiscalização iniciou-se com a emissão do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal nº 0720100.2015.00490 em 30 de junho de 2015, tendo a INTENSIVIX MEDICINA INTENSIVA LTDA sido intimada por meio de Termo de Início de Procedimento Fiscal. No decorrer da ação fiscal, foram expedidos 8 Termos de Intimação Fiscal à pessoa jurídica, tendo a empresa respondido dentro dos prazos estabelecidos, com atendimento parcial ao Termo de Intimação Fiscal nº 6, para o qual foi concedida dilação de prazo posteriormente atendida.

Durante o desenvolvimento dos trabalhos fiscais junto à pessoa jurídica, a autoridade fiscal constatou que a INTENSIVIX prestava serviços médicos para duas entidades hospitalares, quais sejam, a Associação Evangélica Beneficente Espírito Santense e o Hospital

Santa Mônica Ltda. Diante dessa constatação, procedimentos fiscais na modalidade de diligência foram também instaurados junto aos contratantes, recebendo os números 0720100.2015.00477 e 0720100.2015.00483, este último posteriormente complementado pelo procedimento nº 0720100.2016.00941. Os elementos colhidos junto aos hospitais contratantes revelaram-se essenciais para a formação da convicção fiscal quanto às irregularidades apuradas.

A investigação fiscal revelou que a INTENSIVIX realizava pagamentos mensais aos sócios médicos sob a denominação formal de "distribuição de lucros isentos", valores estes que, segundo apurou a fiscalização, constituíam na verdade remuneração pela prestação pessoal de serviços médicos realizados diretamente nas dependências dos hospitais contratantes. A conclusão fiscal fundamentou-se em diversas constatações, entre as quais se destacaram a existência de pagamentos a pessoas que não integravam o quadro societário à época dos recebimentos, vícios múltiplos na escrituração contábil da empresa, recusa da INTENSIVIX em apresentar as escalas de plantão dos médicos apesar de regularmente intimada, e o estabelecimento de valores proporcionais às horas efetivamente trabalhadas em cada período, demonstrando assim o caráter remuneratório e não distributivo dos pagamentos.

A análise da escrituração contábil da INTENSIVIX revelou irregularidades graves que levaram a fiscalização a considerá-la imprestável como meio de prova. Verificou-se que a empresa realizava apuração mensal de resultado do exercício, procedimento vedado pelo art. 1º da Lei nº 9.430/96, que determina a apuração trimestral para fins fiscais. Constatou-se ainda a deliberada falta de individualização dos beneficiários dos pagamentos nos lançamentos contábeis, descompasso entre os valores e datas constantes nos recibos de distribuição de lucros apresentados e a real movimentação financeira verificada nos extratos bancários, além de inconsistências quanto ao endereço de funcionamento da sociedade.

A autoridade fiscal ainda constatou que a INTENSIVIX havia distribuído valores formalmente rotulados como lucros a pessoas que jamais integraram seu quadro social ou que somente passaram a figurar como sócias em data posterior aos recebimentos. A eficácia jurídica das alterações contratuais que promoveram o ingresso de novos sócios somente se produzia a partir do registro na Junta Comercial do Estado do Espírito Santo, conforme determina a legislação civil e comercial aplicável. Ocorre que diversos pagamentos ocorreram antes que as alterações contratuais fossem registradas no órgão competente, período durante o qual os beneficiários não ostentavam a condição formal de sócios, o que inviabiliza juridicamente a caracterização dos valores recebidos como distribuição de lucros.

O Hospital Santa Mônica Ltda, quando instado a se manifestar no procedimento fiscal, declarou expressamente que a INTENSIVIX MEDICINA INTENSIVA LTDA nunca funcionou em suas dependências e que não cedeu área física em forma de comodato ou aluguel para a referida empresa. Tal declaração corroborou a conclusão fiscal de que a INTENSIVIX atuava como mera empresa interposta, sem estrutura operacional própria, constituída formalmente apenas para viabilizar a intermediação entre os hospitais contratantes e os médicos prestadores de serviço,

permitindo assim que todos os envolvidos se beneficiassem da elisão dos encargos trabalhistas e tributários incidentes sobre as relações laborais.

Encerrada a ação fiscal na pessoa jurídica em 25 de janeiro de 2017, com a lavratura de autos de infração para exigência de imposto de renda retido na fonte não recolhido e multas correlatas, a Receita Federal do Brasil passou a investigar a situação fiscal individual dos sócios que receberam os valores indevidamente classificados como lucros isentos. O recorrente Gedealvares Francisco de Souza Junior foi inicialmente objeto de diligência fiscal, tendo sido intimado por meio do Termo de Diligência Fiscal nº 1-395, de cuja ciência tomou conhecimento em 18 de setembro de 2017.

Na referida intimação, solicitou-se que o então diligenciado apresentasse documentos e informações referentes aos valores por ele recebidos da INTENSIVIX MEDICINA INTENSIVA LTDA durante os anos-calendário 2012 e 2013. Em resposta, o contribuinte apresentou os comprovantes de transferências bancárias realizadas pela pessoa jurídica em seu favor, documentos esses que demonstravam o recebimento de R\$ 394.701,39 no ano-calendário 2012 e de R\$ 90.399,34 no ano-calendário 2013. Apresentou também os comprovantes de rendimentos pagos e de retenção de imposto de renda na fonte emitidos pela INTENSIVIX para os mesmos períodos, nos quais constavam valores significativamente inferiores aos efetivamente recebidos, especificamente R\$ 267.429,25 para 2012 e apenas R\$ 12.531,75 para 2013.

Em suas Declarações de Ajuste Anual dos exercícios 2013 e 2014, referentes respectivamente aos anos-calendário 2012 e 2013, o recorrente havia declarado os valores constantes dos comprovantes de rendimentos emitidos pela INTENSIVIX como "rendimentos isentos e não tributáveis", sob o fundamento de que se tratava de distribuição de lucros da pessoa jurídica da qual era sócio. Concomitantemente, declarou como "rendimentos tributáveis recebidos de pessoa jurídica" apenas valores diminutos recebidos de outra empresa, a Solutti Solução em Terapia Intensiva e Infecção Ltda, totalizando R\$ 5.598,00 em 2012 e R\$ 8.136,00 em 2013.

Posteriormente à conclusão da diligência preliminar, foi emitido o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal nº 07.2.01.00-2018-00063-0 em 8 de março de 2018, do qual o contribuinte tomou ciência na mesma data, formalizando-se assim o início do procedimento fiscal propriamente dito para apuração do imposto de renda da pessoa física relativo aos exercícios 2013 e 2014, correspondentes aos anos-calendário 2012 e 2013.

A fiscalização apurou duas infrações principais. A primeira consistiu na reclassificação dos valores que o contribuinte havia declarado indevidamente como "rendimentos isentos e não tributáveis", os quais deveriam ter sido oferecidos à tributação como "rendimentos tributáveis do trabalho sem vínculo empregatício". Esta infração derivou diretamente das conclusões alcançadas no procedimento fiscal da pessoa jurídica, que demonstraram de forma inequívoca que os pagamentos rotulados como distribuição de lucros constituíam na verdade remuneração por serviços médicos efetivamente prestados. A segunda infração consistiu na omissão de rendimentos tributáveis, caracterizada pela diferença entre os valores

comprovadamente recebidos pelo contribuinte e aqueles efetivamente declarados em suas declarações de ajuste anual.

Para o ano-calendário 2012, constatou-se omissão de rendimentos no montante de R\$ 127.272,14, resultante da diferença entre os R\$ 394.701,39 comprovadamente recebidos e os R\$ 267.429,25 declarados. Para o ano-calendário 2013, a omissão alcançou R\$ 77.867,59, diferença entre os R\$ 90.399,34 recebidos e os meros R\$ 12.531,75 declarados.

Diante da gravidade das irregularidades constatadas, especialmente considerando as evidências de simulação na constituição e operação da pessoa jurídica, a ocultação deliberada de informações mediante recusa em apresentar documentos essenciais regularmente solicitados, a falta intencional de individualização dos beneficiários nos registros contábeis, e o descompasso proposital entre a forma jurídica adotada e a realidade econômica subjacente, a autoridade fiscal concluiu pela caracterização de sonegação fiscal, aplicando a multa de ofício qualificada no percentual de 150% sobre o valor do imposto devido, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Em consequência, foi lavrado o auto de infração de fls. 2181 a 2192, exigindo imposto de renda da pessoa física código 2904 no valor de R\$ 125.361,04, acrescido da multa qualificada e juros de mora calculados até a data do lançamento.

Em 14 de dezembro de 2018, o contribuinte apresentou impugnação, distribuída às fls. 2262 a 2278 dos autos, suscitando preliminarmente a nulidade do lançamento, argumentando que o fisco teria desconsiderado a escrita fiscal em sua totalidade sem prévia intimação para regularização, o que caracterizaria arbitramento vedado pelo art. 148 do Código Tributário Nacional. Sustentou que a ausência de intimação prévia constituiria cerceamento de defesa e violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa, invocando precedentes administrativos em abono de sua tese. Alegou ainda que eventuais irregularidades pontuais encontradas em determinados períodos não autorizariam a desclassificação global da escrituração fiscal.

No mérito, defendeu a existência efetiva de lucros na pessoa jurídica, fato que considerou incontroverso e documentalmente demonstrado, argumentando que tal existência por si só afastaria a incidência do imposto de renda na fonte sobre os valores distribuídos. Sustentou que os lucros foram regularmente apurados e distribuídos conforme o contrato social, tendo sido corretamente declarados como rendimentos isentos em sua declaração de ajuste anual. Contestou a aplicação da multa qualificada, argumentando pela inexistência de dolo ou má-fé de sua parte, atribuindo as falhas apontadas pela fiscalização a questões meramente formais da escrituração da pessoa jurídica, pelas quais não poderia ser responsabilizado na condição de sócio. Invocou precedentes judiciais e administrativos que entendeu aplicáveis ao caso concreto.

O processo foi distribuído à 19ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro e em sessão realizada no dia 15 de maio de 2019, a turma julgadora, por unanimidade de votos, rejeitou a preliminar de nulidade e julgou improcedente a impugnação no mérito, mantendo integralmente o crédito tributário constituído.

Em sua fundamentação, o acórdão recorrido consignou que as hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72 limitam-se aos atos e termos lavrados por pessoa incompetente e aos despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Verificou que o auto de infração foi lavrado por servidor competente, contendo a correta descrição das infrações apuradas e o adequado enquadramento legal, inexistindo qualquer vício formal capaz de invalidá-lo.

O acórdão registrou que o contribuinte foi devidamente cientificado do lançamento, dispôs do prazo de 30 dias para apresentar contestação e assim o fez, podendo juntar aos autos todos os documentos e provas que julgou convenientes em contrapeso aos argumentos e evidências constantes do termo de verificação fiscal. Concluiu não ter havido cerceamento ao direito de defesa nem se configurado qualquer das hipóteses de nulidade previstas na legislação processual administrativa.

Quanto ao mérito, o julgado destacou que a realidade demonstrou ter a empresa adotado a roupagem de lucros distribuídos para esconder a real natureza dos rendimentos pagos a sócios e não sócios. Aplicou o princípio da primazia da realidade sobre a forma jurídica, consagrado no art. 118, I, do Código Tributário Nacional, que determina a interpretação da definição legal do fato gerador abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes. Consignou que restou evidente que o sócio da empresa era o real prestador do serviço e que o lucro apurado na pessoa jurídica constituía de fato remuneração pelos serviços prestados pela pessoa física, devendo os valores recebidos ser reclassificados segundo sua real natureza jurídica como rendimentos tributáveis decorrentes da prestação de serviços.

O acórdão fundamentou extensamente a manutenção da multa qualificada, registrando que a exigência no percentual de 150% mostrava-se cabível diante da comprovação das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Destacou as evidências objetivas de fraude e simulação, especialmente a deliberada obscuridade na escrituração contábil mediante falta de individualização dos beneficiários, a recusa injustificada em apresentar as escalas de plantão quando regularmente intimada, o registro de endereço fictício da empresa, e o descompasso intencional entre a forma jurídica adotada e a realidade econômica dos fatos, concluindo pela presença do elemento subjetivo doloso necessário à qualificação da penalidade. Destaca-se a ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2013, 2014

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.

Cientificado do acórdão de primeira instância, o contribuinte interpôs recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, insurgindo-se contra os fundamentos da decisão recorrida e reiterando os argumentos expendidos em sua impugnação original.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Roberto Junqueira de Alvarenga Neto**, Relator

1. Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e atende integralmente aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Assim, o recurso voluntário deve ser conhecido.

2. Preliminar

O recorrente renova, em sede recursal, a alegação de nulidade do lançamento, sustentando que a desconsideração integral da escrituração contábil da INTENSIVIX MEDICINA INTENSIVA LTDA pela autoridade fiscal, sem prévia intimação para regularização, configuraria arbitramento implícito sujeito aos requisitos do art. 148 do Código Tributário Nacional. Afirmar que erros pontuais não autorizariam a desclassificação global da escrita e que precedentes do CARF condicionam o arbitramento de lucros à intimação prévia do contribuinte para sanar as irregularidades verificadas.

Porém, não é o que ocorreu nos presentes autos. A autoridade fiscal não arbitrou base de cálculo nem estimou valores na ausência de documentação. A escrituração contábil da INTENSIVIX foi amplamente analisada e utilizada como elemento de prova — justamente para

demonstrar que os valores contabilizados como distribuição de lucros não tinham lastro real na atividade empresarial da pessoa jurídica. O lançamento foi constituído com base em evidências concretas e individualizadas: a proporcionalidade dos pagamentos às horas trabalhadas por cada médico, os extratos bancários, os documentos obtidos junto aos hospitais contratantes, e a declaração expressa do Diretor do Hospital Santa Mônica de que a INTENSIVIX jamais funcionou em suas dependências.

Trata-se, portanto, de reclassificação da natureza jurídica dos rendimentos com fundamento no art. 118, I, do Código Tributário Nacional — que manda abstrair a validade jurídica dos atos praticados pelo contribuinte ao interpretar o fato gerador —, e não de arbitramento por insuficiência documental. A distinção é essencial: no arbitramento, o fisco supre a ausência de prova mediante estimativa; na reclassificação, o fisco confronta a forma jurídica adotada com a realidade econômica subjacente, demonstrada pelas provas coligidas. A segunda hipótese não exige qualquer intimação prévia para regularização de escrita, pois não é a irregularidade formal da escrituração que funda o lançamento, mas sim a divergência entre o negócio jurídico real e a roupagem formal que lhe foi atribuída.

Acrescente-se que o contribuinte exerceu plenamente seu direito de defesa. Foi regularmente cientificado do lançamento, apresentou impugnação tempestiva com ampla produção de argumentos e documentos, e teve seus fundamentos apreciados pelo julgador de primeira instância. Não se configura, portanto, qualquer das hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, que se limitam aos atos lavrados por autoridade incompetente e às decisões proferidas com preterição do direito de defesa.

Rejeita-se a preliminar.

3. Mérito

O recorrente sustenta que os valores por ele recebidos da INTENSIVIX MEDICINA INTENSIVA LTDA constituíam efetivamente distribuição de lucros apurados pela pessoa jurídica, fazendo jus ao tratamento de rendimentos isentos e não tributáveis previsto no art. 10 da Lei nº 9.249/95. Argumenta que a empresa desenvolvia atividade operacional regular, auferindo receitas e suportando despesas, tendo apurado lucros reais que foram regularmente distribuídos aos sócios conforme previsão contratual. Defende que a mera existência de irregularidades formais na escrituração contábil não seria suficiente para descaracterizar a natureza jurídica dos lucros efetivamente apurados e distribuídos.

O art. 10 da Lei nº 9.249/95 estabelece 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, domiciliado no País ou no exterior. A norma concede isenção tributária à distribuição de lucros, mas condiciona tal benefício ao cumprimento de requisitos

legais específicos, notadamente que os lucros sejam "calculados com base nos resultados apurados" segundo as normas da legislação fiscal e que a distribuição ocorra "na forma da lei".

A expressão "na forma da lei" não constitui cláusula retórica ou mero adorno legislativo, mas sim requisito material que exige observância das normas contábeis, fiscais, comerciais e societárias aplicáveis à apuração e distribuição de lucros. Tais normas encontram-se dispersas no Código Civil, na Lei das Sociedades Anônimas, nas resoluções do Conselho Federal de Contabilidade, na legislação tributária e nos contratos sociais das próprias empresas. Não basta, portanto, que a pessoa jurídica tenha auferido receitas superiores às despesas para que se configure distribuição legítima de lucros. É indispensável que os lucros sejam apurados segundo a periodicidade legal, contabilizados de forma regular e individualizada, distribuídos em conformidade com o contrato social e, principalmente, destinados exclusivamente aos sócios da sociedade.

Como amplamente demonstrado no relatório, nenhum desses requisitos foi observado pela INTENSIVIX. A apuração mensal de resultados, o descompasso entre recibos e extratos bancários, a ausência de individualização dos beneficiários e os pagamentos realizados a pessoas que não integravam o quadro societário à época dos recebimentos revelam desestruturação sistemática, não falhas pontuais. Quanto aos pagamentos a não-sócios, o argumento do recorrente de que se trataria de mero erro formal não o socorre: a alteração contratual que promove o ingresso de novo sócio somente produz efeitos perante terceiros, incluindo a administração tributária, a partir do registro no órgão competente. Pagamentos realizados antes desse registro não podem, sob nenhuma perspectiva jurídica, ser caracterizados como distribuição de lucros — tampouco a posterior formalização da entrada dos beneficiários no quadro societário tem o condão de convalidar retroativamente o que era juridicamente impossível ao tempo do pagamento.

A própria INTENSIVIX, em manifestação apresentada no curso da fiscalização, declarou que o cálculo dos valores pagos aos médicos era "determinado pela soma de plantões e horas trabalhadas no mês". Tal declaração, constante dos autos e não impugnada especificamente pelo recorrente, constitui confissão inequívoca de que os pagamentos não tinham natureza de distribuição de lucros, mas sim de remuneração proporcional aos serviços efetivamente prestados. Lucros societários não são calculados por horas trabalhadas, não variam mensalmente em função de plantões realizados e não guardam relação de proporcionalidade com a dedicação individual de cada sócio à atividade empresarial. Tais características são próprias da remuneração do trabalho, seja ele subordinado ou autônomo, jamais da participação nos resultados da sociedade.

O conjunto probatório dos autos revela, de forma incontestável, que a INTENSIVIX MEDICINA INTENSIVA LTDA atuava como empresa interposta em típica triangulação de serviços médicos. Os hospitais contratantes necessitavam de profissionais para atender seus pacientes nas unidades de terapia intensiva, mas optaram por não estabelecer vínculos diretos com os médicos, evitando assim os encargos trabalhistas e previdenciários decorrentes das relações de emprego. A INTENSIVIX interpunha-se formalmente entre os hospitais e os médicos, faturando os serviços

prestados aos primeiros e remunerando os segundos sob a roupagem artificial de distribuição de lucros isentos. Os médicos prestavam pessoalmente os serviços nas dependências dos hospitais, seguindo escalas de plantão, mas recebiam seus pagamentos formalmente classificados como lucros, evitando assim a incidência do imposto de renda e das contribuições previdenciárias que incidiriam sobre rendimentos do trabalho.

Tal estruturação configura típica simulação no sentido técnico-jurídico do termo, caracterizada pela divergência intencional entre a vontade declarada e a vontade real, com o propósito de produzir efeito jurídico diverso daquele que corresponderia à real natureza do negócio realizado. O art. 167 do Código Civil dispõe expressamente que é nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma. Aplicando tal dispositivo ao caso concreto, conclui-se que o negócio jurídico aparente, consistente na distribuição de lucros societários, é nulo por simulação, subsistindo o negócio dissimulado, qual seja, a remuneração de serviços médicos prestados sob a forma de trabalho autônomo.

O art. 118, I, do Código Tributário Nacional consagra o princípio da primazia da substância sobre a forma ao determinar que a definição legal do fato gerador deve ser interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes. Tal dispositivo expressa a diretriz fundamental do direito tributário brasileiro de que a tributação deve recair sobre a realidade econômica subjacente aos negócios jurídicos, independentemente da roupagem formal que lhes seja atribuída. A incidência tributária não se determina pela forma jurídica escolhida pelos particulares, mas sim pela efetiva natureza econômica da operação realizada. Pouco importa, portanto, que os pagamentos tenham sido formalmente classificados como distribuição de lucros se sua natureza econômica real corresponde à remuneração de serviços prestados.

Nesse contexto, a reclassificação dos rendimentos promovida pela fiscalização não constitui desconsideração arbitrária da forma jurídica escolhida pelo contribuinte, mas sim adequação da tributação à realidade dos fatos comprovadamente verificados. Os valores recebidos pelo recorrente não eram lucros porque não foram apurados segundo a periodicidade legal, não foram contabilizados de forma regular, não correspondem a resultado societário efetivamente apurado segundo as normas contábeis e fiscais aplicáveis, foram calculados em função de horas trabalhadas e incluíram pagamentos realizados quando o beneficiário sequer ostentava a condição de sócio. Constituíam, isso sim, típica remuneração por serviços médicos prestados pessoalmente pelo profissional nas dependências dos hospitais contratantes, subsumindo-se perfeitamente à hipótese de incidência do imposto de renda da pessoa física prevista no art. 43 do Código Tributário Nacional.

O recorrente não logrou demonstrar, nem em sua impugnação nem no recurso voluntário, a existência de efetiva estrutura operacional da INTENSIVIX que justificasse sua caracterização como empresa prestadora de serviços médicos. Não comprovou que a sociedade possuía instalações próprias, equipamentos médicos, corpo administrativo, gestão empresarial autônoma ou qualquer outro elemento que a diferenciasse de mera entidade formal constituída

para intermediar a relação entre hospitais e médicos. Limitou-se a argumentar genericamente sobre a existência de receitas e despesas, sem demonstrar que tais movimentações correspondiam a atividade empresarial genuína e não apenas ao fluxo financeiro decorrente da intermediação de serviços prestados pessoalmente pelos sócios.

A existência de receitas auferidas pela pessoa jurídica não implica necessariamente a caracterização de lucros distribuíveis aos sócios. As receitas constituem mero ingresso patrimonial que pode ter as mais diversas naturezas e destinações. Para que configure lucro societário passível de distribuição com o benefício da isenção tributária, é indispensável que o ingresso decorra de atividade empresarial efetivamente desenvolvida pela sociedade, seja adequadamente contabilizado segundo as normas aplicáveis, resulte em acréscimo patrimonial líquido após dedução de todas as despesas e custos operacionais, e seja formalmente distribuído aos sócios mediante deliberação societária regular. Nenhum desses requisitos foi adequadamente comprovado nos autos.

Quanto à omissão de rendimentos, a infração resta configurada de forma ainda mais evidente. O recorrente declarou em sua Declaração de Ajuste Anual do exercício 2013, referente ao ano-calendário 2012, o recebimento de R\$ 267.429,25 a título de rendimentos isentos e não tributáveis. Todavia, os comprovantes de transferências bancárias por ele próprio apresentados em atendimento à intimação fiscal demonstram o recebimento de R\$ 394.701,39 no mesmo período. A diferença de R\$ 127.272,14 constitui omissão de rendimentos, ainda que se admitisse, apenas para argumentar, que os valores recebidos pudessem ser caracterizados como distribuição de lucros isentos, o que não é o caso. O contribuinte não ofereceu qualquer explicação razoável para tal discrepância, limitando-se a alegar genericamente que declarou os valores constantes dos comprovantes de rendimentos emitidos pela fonte pagadora.

Para o ano-calendário 2013, a situação é ainda mais grave. O recorrente declarou o recebimento de meros R\$ 12.531,75 a título de rendimentos isentos, quando os comprovantes bancários demonstram o recebimento de R\$ 90.399,34, configurando omissão de R\$ 77.867,59. A magnitude da discrepância e a ausência de justificativa plausível reforçam a conclusão de que houve deliberada omissão de rendimentos tributáveis, com o propósito de reduzir artificialmente a base de cálculo do imposto de renda devido.

Relativamente à multa qualificada, o recorrente sustenta que não restou comprovado o elemento subjetivo doloso necessário à sua aplicação, argumentando que as irregularidades apontadas pela fiscalização decorreriam de equívocos formais na escrituração contábil da pessoa jurídica, pelos quais não poderia ser responsabilizado na condição de mero sócio. Alega ainda que a divergência interpretativa sobre a natureza jurídica dos valores recebidos não configuraria fraude ou sonegação, mas apenas entendimento diverso sobre questão complexa e controvertida.

Os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 definem as hipóteses de sonegação, fraude e conluio que autorizam a aplicação da multa qualificada, exigindo a comprovação de atos

comissivos ou omissivos dolosos praticados com o objetivo de suprimir ou reduzir tributo. O dolo pode ser comprovado mediante indícios objetivos que revelem a inequívoca intenção fraudulenta, não sendo necessária a demonstração do elemento psicológico interno do agente. Basta que as circunstâncias objetivas do caso concreto sejam tais que a única explicação razoável para a conduta seja a intenção de fraudar o fisco.

No caso dos autos, os elementos probatórios coligidos demonstram de forma inequívoca a presença do elemento subjetivo doloso. A constituição de empresa formalmente destinada a prestar serviços médicos mas que na realidade atuava como mera intermediária entre hospitais e médicos, permitindo a todos os envolvidos evitar os encargos trabalhistas e tributários decorrentes das relações laborais, caracteriza típica simulação fraudulenta. A realização de pagamentos a pessoas que não integravam o quadro societário sob o rótulo de distribuição de lucros constitui artifício grosseiro destinado a ocultar a natureza tributável dos rendimentos. A deliberada falta de individualização dos beneficiários nos lançamentos contábeis impedia a fiscalização de identificar precisamente quem recebeu cada pagamento, dificultando a apuração das infrações.

A recusa injustificada em apresentar as escalas de plantão dos médicos quando regularmente intimada pela fiscalização configura obstrução deliberada ao trabalho fiscal, destinada a ocultar a prova de que os valores pagos guardavam correlação direta com os serviços prestados. A apuração mensal de resultado em desconformidade com a legislação fiscal e a manutenção de escrituração contábil estruturalmente viciada não constituem meros erros formais, mas sim sistemática desvirtuação das normas contábeis e fiscais com o propósito de legitimar aparentemente uma distribuição irregular de lucros. A declaração de endereço fictício da empresa, posteriormente desmentida pelo próprio hospital que supostamente lhe cederia espaço, evidencia a intenção de criar aparência formal de empresa operacional quando na realidade se tratava de mera entidade de papel.

O recorrente não era simples sócio de empresa regularmente constituída que incorreu em equívocos formais na escrituração contábil, era médico que prestava pessoalmente serviços nas dependências de hospitais, recebia remuneração mensal proporcional às horas trabalhadas, mas ocultava a natureza tributável de tais rendimentos mediante a interposta de empresa simulada que formalmente distribuía lucros isentos. Tinha pleno conhecimento de que os valores recebidos correspondiam a remuneração por serviços prestados e não a participação nos resultados de atividade empresarial genuína. A sofisticação da estrutura montada, longe de afastar a configuração de dolo, reforça a conclusão de que houve planejamento deliberado destinado a fraudar o fisco mediante a criação de aparência formal divorciada da realidade econômica subjacente.

A circunstância de que o recorrente declarou os valores recebidos em sua declaração de ajuste anual não elide a configuração de dolo. No caso concreto, considerando todo o lastro probatório apresentado pela fiscalização, a declaração dos valores sob rubrica incorreta não constitui simples erro de preenchimento, mas deliberada classificação equivocada destinada a

evitar a tributação devida. Ademais, conforme já demonstrado, o recorrente nem sequer declarou a integralidade dos valores recebidos, omitindo expressiva parcela de seus rendimentos, o que não se compatibiliza com a alegada boa-fé.

Assim, a multa qualificada deve ser mantida. Contudo, deve ser aplicada de ofício a regra mais benéfica introduzida pela Lei nº 14.689/2023, que alterou o § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

A nova redação estabelece que o percentual da multa será majorado nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 para 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto, reservando o percentual de 150% apenas para casos de reincidência do sujeito passivo.

Tendo em vista o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica, previsto no artigo 106, II, c, do CTN, deve ser aplicada a nova redação, reduzindo-se a multa qualificada ao percentual de 100%.

Por fim e para que não restem dúvidas, vale notar que a Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Segunda Seção analisou dois processos envolvendo a INTENSIVIX MEDICINA INTENSIVA LTDA e, por unanimidade negou provimento ao recurso voluntário do contribuinte. A ementa adotada nos julgados é esclarecedora:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INCOMPETÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 2.

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

ESCRITA CONTÁBIL. IRREGULARIDADES. DESCONSIDERAÇÃO

Cabe desconsideração da escrita contábil uma vez apuradas várias irregularidades extrínsecas e intrínsecas, ficando comprovadas discrepâncias relevantes de data e valor entre a contabilidade, os recibos, os comprovantes de transferência bancária e as faturas de prestação de serviço

ATOS CONSTITUTIVOS. ALTERAÇÃO CONTRATUAL. EFEITOS. REGISTRO.

Os documentos relativos à constituição, alteração, dissolução e extinção das sociedades devem ser apresentados para registro no prazo de trinta dias contados da sua assinatura, a cuja data retroagirão os seus efeitos. Se forem apresentados fora desse prazo, o registro somente produzirá efeito a partir da data da sua concessão.

LUCROS DISTRIBUÍDOS. NATUREZA REMUNERATÓRIA. INCIDÊNCIA.

Incide contribuição previdenciárias sobre os valores totais pagos ou creditados aos sócios e não sócios, com afronta ao Contrato Social e quando não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social.

SIMULAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO. MULTA QUALIFICADA. REDUÇÃO

Aplica-se aos atos não definitivamente julgados a regra que comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática se aplica de forma retroativa.

RESPONSABILIDADE SÓCIO ADMINISTRADOR. EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTOS. APLICABILIDADE.

O sócio administrador da pessoa jurídica está sujeito a responder pessoalmente com o seu patrimônio pela totalidade dos créditos tributários decorrentes dos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

(PAF nº 15586.720024/2017-79, Acórdão nº 2102-004.013, Sessão de 05/11/2025, Conselheiro Relator Carlos Marne Dias Alves)

4. Conclusão

Ante o exposto, voto por rejeitar a preliminar e dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%, nos termos da Lei nº 14.689/2023.

Assinado Digitalmente

Roberto Junqueira de Alvarenga Neto