



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15586.720256/2018-16
ACÓRDÃO	2002-010.213 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LUCAS DORNELAS FREITAS MACHADO E SILVA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

Inexistindo incompetência ou preterição do direito de defesa, não há como alegar a nulidade do lançamento.

Constatado que as atividades e os negócios jurídicos praticados pelo contribuinte não correspondem à realidade formal e evidenciado que o sócio da empresa é o real prestador do serviço, os valores recebidos a título de lucros devem ser reclassificados, segundo a sua verdadeira natureza jurídica, ou seja, como rendimentos tributáveis na pessoa física.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO. RETROATIVIDADE BENÉFICA. LEI N. 14.689/2023. REDUÇÃO DE 150% PARA 100%.

Cabível a imposição da multa qualificada, prevista no artigo 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430/1996, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra na hipótese tipificada nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Na hipótese de existência de processo pendente de julgamento, seja administrativa ou judicialmente, tendo como origem auto de infração ora lavrado com base na regra geral de qualificação, a nova regra mais benéfica (art. 8º da Lei 14.689/2023) deve ser aplicada retroativamente, nos termos do artigo 106, II, “c” do CTN, *in casu*, reduzida ao patamar máximo de 100% do valor do tributo cobrado

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, reduzindo a multa qualificada ao patamar de 100%, por força da retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Marcelo Freitas de Souza Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo de Sousa Sateles – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra o contribuinte acima identificado a título de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), juro de mora e multa proporcional de 150%.

O lançamento decorre da tributação de rendimentos tributáveis classificados indevidamente como rendimentos isentos recebidos de pessoa jurídica nos anos calendários de 2013 a 2015, bem como também da omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício nos anos-calendários de 2013 e 2014.

Por bem retratar os fundamentos da autuação, transcrevo o relatório da decisão de piso:

No Termo de Constatação e Encerramento da Ação Fiscal, a autoridade lançadora traz as informações adiante transcritas resumidamente.

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 MÔNICA 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!;
- a 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 LUCAS DORNELAS FREITAS MACHADO E SILVA
Inicialmente, foi realizada diligência fiscal em face de Lucas Dornelas Freitas Machado e Silva, que por meio do Termo de Diligência Fiscal nº 1-390 às fls.

1967/1968 foi intimado a apresentar documentos e informações referentes aos valores por ele recebidos de INTENSIVIX nos anos de 2012 a 2015.

(...)

Apresentou também os comprovantes de rendimentos pagos e de retenção de Imposto de Renda na Fonte referentes aos anos-calendário 2013, 2014 e 2015 (fls.

2013/2015), onde foram informados valores diferentes dos valores comprovadamente recebidos (relacionados na planilha acima), quais sejam:

R\$214.167,88, R\$223.299,80 e R\$153.104,22, respectivamente.

Posteriormente, foi emitido o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – TDPF nº 07.2.01.00-2018-00065-7, abrangendo os fatos geradores do Imposto de Renda da Pessoa Física ocorridos nos anos-calendário 2013 a 2015, do qual Lucas Dornelas foi cientificado em 13/03/2018 (fl. 2016). [...]

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. [...]

4. INFRAÇÕES APURADAS

4.1. **RENDIMENTOS RECEBIDOS PELO FISCALIZADO 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\$ 214.167,88, R\$ 223.299,80 e R\$153.104,22, respectivamente, classificando-os como Lucros e dividendos recebidos da empresa HSM Medicina Intensiva Ltda, CNPJ 11.525.289/0001-89.

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

(...)

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

De acordo com os comprovantes bancários dos valores pagos por HSM MEDICINA INTENSIVA LTDA a Lucas Dornelas Freitas Machado e Silva (fls.1979/2011), apresentados por ele em resposta ao termo de diligência fiscal nº 1 390, os valores recebidos pelo fiscalizado nos anos-calendário 2013 e 2014 encontram-se relacionados na planilha abaixo:

(...)

Verifica-se, portanto, para os anos-calendário 2013 e 2014, que os valores recebidos por Lucas Dornelas Freitas Machado e Silva são superiores aos declarados por ele em DIRPF.

Diante do exposto, foi apurada a infração "Omissão de Rendimentos do Trabalho sem Vínculo Empregatício Recebidos de PJ", tendo sido lançado os valores de R\$28.545,62 (R\$242.713,50 – R\$214.167,88) para o AC 2013 e R\$28.077,20 (R\$251.377,00 – R\$223.299,80) para o AC 2014.

5– DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA

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

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

Despiciendo reprisar a explicação em que constam detalhadas todas as irregularidades sumarizadas acima, porquanto a explanação se estende exaustivamente nas páginas precedentes, às quais se remete. O vasto rol de irregularidades, a nosso sentir, traduz 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 prévias e minuciosamente articuladas com o propósito específico de fraudar o Fisco Federal, sendo que os livros contábeis, as declarações à RFB e os documentos societários e fiscais, que se prestaram a registrar remuneração de serviços

prestados como distribuição de lucros "isentos", fazem prova material desta constatação.

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

Os dispositivos legais infringidos constam na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, conforme folhas de continuação anexas do referido feito fiscal.

Irresignado, tendo sido cientificado em 4/12/18 (fl. 3.169), o contribuinte impugnou o feito fiscal em 14/12/18, apresentando o arrazoadado de fls. 3.174/3.190 com as suas razões de defesa a seguir reunidas sucintamente.

- 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 o 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 do lançamento;
- o Fisco, socorreu-se do arbitramento, mesmo que sem o dizer expressamente, contrariando a máxima de que esse recurso só deve ser adotado em casos extremos;
- tendo o Fiscal encontrado em algum mês ou período de alguns dos anos objetos de fiscalização eventual irregularidade, omissão ou débito, isso, por si só, não acarreta a desclassificação global da escrita fiscal;
- 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 tais regras 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 objetos de distribuição são remuneração, mas a Fiscalização, assevera o impugnante, passa longe, 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 da escrita fiscal e um arbitramento de remuneração de modo transversal e implícito, como no caso concreto;

- a existência de lucros, como afirma o autuado, é um fato incontroverso, documentalmente demonstrado e sequer contestado pelo Fisco, não autorizando a incidência das penalidades e do imposto ora exigidos, tampouco a inserção de todo e qualquer valor sob o rótulo de remunerações;
- a distribuição de lucros, entende o querelante, ocorreu 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 no ordenamento jurídico norma que obrigue o sócio a 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, haveria ampla liberdade, nos limites do contrato social, para que o pagamento acontecesse a título de distribuição de lucros;
- não se pode desconsiderar uma regra do contrato social que define 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, esses últimos já inclusos em instrumento societário e que apenas foram registrados fora do prazo; o mero fato de haver falhas pontuais na contabilidade não possibilita a imposição da multa qualificada. Ao contrário, conforme se afirma na peça impugnatória, 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 DIRPF foi realizada dentro das normas, pois todos os valores teriam sido declarados como "rendimento não tributável", exatamente como a legislação exige, quando se recebe distribuição de lucros, esses isentos do imposto de renda. Não há, pois, qualquer comprovação de dolo.

Após a impugnação a autuação foi julgada procedente e o contribuinte apresentou recurso alegando as mesmas razões da peça de defesa.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Marcelo Freitas de Souza Costa**, Relator

Por concordar EM PARTE com a decisão de piso, transcrevo os fundamentos dos quais coaduno, nos termos do art. 114 do RICARF, quais sejam:

(...)

Não há falar em nulidade, porquanto todos os requisitos previstos no art. 10 do PAF foram observados quando da lavratura do auto de infração.

Há que se verificar que o art. 59 do PAF enumera os casos que acarretam a nulidade do lançamento:

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.

Pelo transcrito, é de se considerar que somente os despachos e as decisões proferidos com preterição do direito de defesa ensejam declaração de nulidade.

Isso porque a lavratura de ato ou termo - categoria à qual pertence o auto de infração - não pode configurar cerceamento do direito de defesa.

A apresentação de defesa, no caso, é posterior - e não anterior - ao ato impugnado. É oferecida contra esse ato.

Daí porque o PAF não arrolou o cerceamento do direito de defesa entre os vícios que ensejam a declaração de nulidade de ato ou termo.

Só os despachos e as decisões - repita-se - podem estar eivados desse vício processual.

Por outro lado, quaisquer outras irregularidades, incorreções e omissões cometidas no auto de infração não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem sem prejuízo para o sujeito passivo, salvo se esse lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio (art. 60 do PAF).

Prova inequívoca de que não ocorreu o cerceamento do direito de defesa é que a exigência foi impugnada e está sendo examinada por esta autoridade julgadora.

Do exame dos autos, verifica-se que a controvérsia cinge-se à qualificação da natureza dos rendimentos recebidos pelo contribuinte da empresa Intensivix Medicina Intensiva Ltda., da qual era sócio 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.

Assim, foi feita a reclassificação dos rendimentos declarados como isentos para rendimentos tributáveis, bem como lançadas a título de omissão de rendimentos as parcelas não declaradas.

O contribuinte impugnou o lançamento, discordando dos fundamentos da autuação e afirmando que eles não conduzem à conclusão apontada no auto de infração.

Argumenta, principalmente, que falhas pontuais na contabilidade não são motivos 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 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 junto à empresa Intensivix Medicina Intensiva Ltda.

O art. 10 da Lei nº 9.249, de 26/12/1995, dispõe que não se sujeitam 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, 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.

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.

Em consonância com o dispositivo legal, o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000/99, tratou da matéria especificamente no art. 39, incs. XXVI a XXIX.

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); De forma complementar e em conformidade com os preceitos transcritos, a Secretaria da Receita Federal por meio da Instrução Normativa SRF nº 93/1997, vigente à época dos fatos, regulava a determinação e o pagamento do imposto de renda quanto aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997. O art. 48 do normativo dispunha que:

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 "pró-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.

A norma que trata de isenção deve ser interpretada de forma literal nos exatos termos do inc. II do art. 111 do CTN.

Como a distribuição de lucros não é tributada na pessoa física, torna-se imperiosa a comprovação de sua existência na contabilidade da empresa. Do contrário estar-se ia abrindo caminho para que rendimentos sujeitos à tributação pudessem ser declarados como isentos, burlando, assim, a cobrança do imposto. Por envolver a pessoa do sócio, para a distribuição dos lucros, a pessoa jurídica deve assegurar que elementos seguros 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 inc. II do § 2º do art. 48 da IN SRF nº 93/97, que exige a escrituração contábil feita com observância da lei comercial.

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

Ao contrário do que afirma o impugnante, não aconteceram apenas falhas pontuais na contabilidade, tampouco tratou-se de mera formalidade a incorreção na escrituração fiscal. O minudente Termo de Constatação e Encerramento da Ação Fiscal relata inúmeras irregularidades contábeis que tornam imprestável a contabilidade para fins de aferição de eventual lucro, a teor do inc. II do art. 111 do CTN. Apenas para resumir algumas irregularidades, têm-se: escrita contábil não guarda consonância com a movimentação financeira; não individualização dos beneficiários dos pagamentos, falta de registro ou registro tardio de documentação contábil e recibos de pagamentos de distribuição de lucros não correspondem aos assentamentos contábeis e à movimentação financeira, sendo inidôneos, discrepando quanto a valores e datas.

Comparando as informações referentes às datas e aos valores pagos pelo Hospital Santa Mônica e pela AEBES à Intensivix com as datas e valores lançados na contabilidade na conta "07.1.2.07.010 – Lucros Antecipados" verificou-se que, à medida que os valores eram recebidos pela Intensivix, esses 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. Não há explicação plausível que justifique a empresa receber a receita pelos serviços prestados e praticamente no mesmo dia transferir os valores aos sócios a título de lucros.

Apesar da irresignação do contribuinte, a classificação dos rendimentos como tributáveis não se deu apenas pelas inúmeras irregularidades, contábeis e não contábeis (por exemplo, inconsistências atinentes ao endereço de funcionamento da empresa Intensivix e recusa em apresentar as escalas de plantão), detidamente apontadas pela autoridade fiscal, mas principalmente por não se tratar, de fato, de distribuição de lucros.

Observe-se que a existência de registros contábeis relativos à distribuição de lucros não são suficientes para caracterizar a natureza jurídica desses 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.

A análise dos documentos juntados evidencia que houve habitualidade e regularidade na realização de tais pagamentos, efetuados mensalmente, mediante valores proporcionais à prestação de serviços realizados, o que comprova a natureza salarial dos pagamentos, não se confundindo com distribuição de lucros, de natureza e com características diversas. Assim, a referida “distribuição assimétrica dos lucros, conforme a produtividade de cada um”, constante no contrato social, nada mais é do que a demonstração cabal de que os valores recebidos referem-se verdadeiramente à contraprestação dos serviços médicos realizados. Oportuno trazer à colação, novamente, o § 5º do art. 48 da IN SRF 93/97:

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

§ 5º A isenção de que trata o "caput" não abrange os valores pagos a outro título, tais como "pró-labore", aluguéis e serviços prestados. (grifos não são do original)

O fato é que o valor a ser repassado aos "sócios / não sócios" era conhecido e foi efetivamente pago antes da formalização contábil de eventual distribuição de lucros, porque não dependia dessa apuração, justamente por não ser lucro, e sim remuneração paga em razão das horas trabalhadas no período.

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

Assim, os documentos contidos nos autos não remetem a valores distribuídos a título de lucros na forma de pagamento antecipado de lucros, dada a intrínseca relação dos valores pagos com a prestação pessoal dos serviços médicos.

Ademais, a Fiscalização demonstrou que, quando houve o ingresso de recursos, esse foi, ato contínuo, distribuído na forma de lucros, sem haver apuração do resultado, corroborando para o fato de que os valores recebidos pelos médicos

não se tratavam de lucros distribuídos, mas sim de contraprestação por serviços prestados aos hospitais em que faziam plantão médico.

Ressalte-se que a Fiscalização intimou a sociedade Intensivix Medicina Intensiva Ltda. a apresentar as escalas dos médicos que ali trabalhavam, porém tais documentos não foram apresentados.

Frise-se que a habitualidade nos pagamentos, conforme restou constatado pelo exame da contabilidade, proporcionalmente às horas trabalhadas no período, evidencia o caráter remuneratório 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 tributos de forma mais benéfica pelas partes interessadas.

Corroborar para essa constatação a declaração prestada pelo Hospital Santa Mônica Ltda., na pessoa de seu Diretor Geral que, no curso da ação fiscal realizada, 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”, o que vai de encontro à informação prestada pela Intensivix em 27/09/16 (vide subitens 211. e 212. do Termo de Constatação e Encerramento da Ação Fiscal).

Na determinação da natureza do rendimento auferido pelo contribuinte, o que deve prevalecer é a verdade material sobre qualquer aspecto formal aparente entre o impugnante e a empresa da qual figura como sócio com o intuito de se desvencilhar da tributação.

A realidade fática prevalece sobre o instrumento formal, pois as circunstâncias e o cotidiano nas relações podem ser diversos 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 autuado diverge frontalmente da formalidade aparente, na qual ele figura como sócio da pessoa jurídica.

O objeto da tributação será o negócio jurídico real, e não necessariamente o formal, principalmente quando a forma adotada não reflete a causa de sua utilização. E isso está consignado expressamente no art. 118, inc. 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;

É despropositado falar em elisão ou planejamento fiscal, quando houve, na verdade, evasão fiscal e se demonstrou que os valores declarados como lucros

isentos de imposto de renda constituíram, na verdade, retribuição por serviços prestados e, portanto, rendimentos tributáveis.

Apenas para argumentar, esclareça-se que ao contrário do que asseverou o autuado, a Fiscalização não considerou incontroversa a existência de lucros, tanto assim que autuou. Não apenas desconsiderou a existência de lucro pelo aspecto contábil (imprestabilidade da contabilidade para esse efeito, a teor do inc. II do art. 111 do CTN), quanto pelo aspecto material, por tratar-se, no caso, de prestação de serviços. Tampouco houve arbitramento de valores, eis que todos eles foram devidamente colacionados em planilhas presentes no Termo de Constatação e Encerramento da Ação Fiscal e reproduzidos no presente acórdão, indicando-se a respectiva origem.

Não houve qualquer discussão acerca dos valores percebidos pelo contribuinte. O debate foi travado a respeito da correção da contabilidade e da definição da correta natureza jurídica dos rendimentos. A existência de inúmeras irregularidades contábeis aliada à demonstração de que o autuado prestou serviços médicos foram motivos mais do que suficientes para atribuir aos rendimentos recebidos a sua verdadeira natureza jurídica de prestação de serviços e, portanto, de rendimentos sujeitos à tributação do imposto de renda da pessoa física.

(...)

Deixo de transcrever a parte do voto da qual é tratada a aplicação da multa de 150% por ser a parte da qual discordo da decisão guerreada:

Em relação a aplicação da multa qualificada, embora concorde com as razões de sua aplicação, entendo por sua redução, pois, na hipótese de existência de processo pendente de julgamento, seja administrativa ou judicialmente, tendo como origem auto de infração ora lavrado com base na regra geral de qualificação (artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502), a nova regra mais benéfica, prevista no artigo art. 8º da Lei 14.689/2023, deve ser aplicada retroativamente, nos termos do artigo 106, II, c do CTN, sendo reduzida ao patamar máximo de 100% do valor do tributo cobrado.

Ante ao exposto.

Voto no sentido de conhecer do recurso voluntário, para, no mérito, dar parcial provimento reduzindo a multa qualificada ao patamar de 100%, por força da retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Marcelo Freitas de Souza Costa

ACÓRDÃO 2002-010.213 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 15586.720256/2018-16

DOCUMENTO VALIDADO