



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	15586.720260/2018-76
ACÓRDÃO	2101-003.928 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	3 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ALESSANDRA DE MEDEIROS MAGALHÃES
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2013, 2014, 2015, 2016

NULIDADE. ARBITRAMENTO. DISTINÇÃO EM RELAÇÃO À REQUALIFICAÇÃO JURÍDICA DOS FATOS. INOCORRÊNCIA.

O arbitramento previsto no art. 148 do CTN pressupõe base de cálculo desconhecida, apurável apenas por presunção, e exige prévia intimação para regularização da escrita quando esta se apresente deficiente mas recuperável. Não se confunde com a requalificação da natureza jurídica de valores certos, líquidos e incontroversos, fundada em prova documental direta de que a causa real do pagamento diverge da forma sob a qual foi registrado. Nessa hipótese, aplicável o art. 118 do CTN, é prescindível a intimação prévia própria do arbitramento, por não se tratar de técnica substitutiva de apuração de base de cálculo.

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, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, não se conhecendo do argumento que valores já teriam sido oferecidos à tributação da pessoa jurídica; na parte conhecida, rejeitar a preliminar e dar-lhe provimento parcial para reduzir o percentual da multa qualificada para 100%, aplicando-se a retroatividade benigna.

Sala de Sessões, em 3 de agosto de 2026.

Assinado Digitalmente

Roberto Junqueira de Alvarenga Neto – Relator

Assinado Digitalmente

Heitor de Souza Lima Junior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Rafael de Aguiar Hirano (substituto[a] integral), Debora Fofano dos Santos, Silvio Lucio de Oliveira Junior, Ana Carolina da Silva Barbosa, Heitor de Souza Lima Junior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por Alessandra de Medeiros Magalhães em face do Acórdão nº 12-108.766, proferido pela 19ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (RJ), que julgou improcedente a impugnação apresentada pela contribuinte e manteve integralmente o crédito tributário apurado no auto de infração de fls. 3251/3266, relativo a imposto de renda da pessoa física, exercícios 2013 a 2016, anos-calendário 2012 a 2015, no valor de R\$ 128.653,49 a título de imposto, acrescido de multa de ofício qualificada de 150% (R\$ 192.980,22) e de juros de mora (R\$ 56.818,09), perfazendo o crédito tributário total de R\$ 378.451,80.

A ação fiscal decorreu do procedimento realizado na empresa Intensivix Medicina Intensiva Ltda, CNPJ 11.525.289/0001-89 (anteriormente denominada H.S.M. Medicina Intensiva Ltda), sociedade prestadora de serviços médicos de terapia intensiva às contratantes Associação Evangélica Beneficente Espírito Santense (AEBES) e Hospital Santa Mônica Ltda, da qual a recorrente é sócia, no âmbito de operação da Receita Federal do Brasil denominada Esculápios de Ouro. A partir do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) nº 07.2.01.00-2015-00490, relativo à referida pessoa jurídica, a recorrente foi submetida a diligência fiscal específica, iniciada pelo Termo de Diligência Fiscal nº 1-391, cuja ciência ocorreu em 19/09/2017, e prosseguida sob o TDPF nº 07.2.01.00-2018-00069-0, cuja ciência ocorreu em 09/03/2018, destinado à verificação de indícios de omissão de rendimentos nos anos-calendário 2012 a 2015.

No curso da fiscalização junto à pessoa jurídica, apurou-se que a empresa atribuía a título de lucros isentos valores que, segundo constatou a autoridade lançadora, correspondiam, em sua real natureza, a remuneração por serviços prestados por seus sócios e por profissionais estranhos ao quadro social. O Termo de Constatação e Encerramento da Ação Fiscal de fls. 3146/3250 relata que a escrituração contábil da empresa não observava a lei comercial, apresentando sucessão de irregularidades, tais como: ausência de sistema contábil uniforme, com autenticação do Livro Diário nº 04 em desacordo com a sequência exigida pela IN DREI nº 11/2013; discrepância entre os recibos de distribuição de lucros, sempre datados no último dia de cada mês, e os lançamentos contábeis correspondentes, que somente registravam apuração e distribuição de resultado uma vez ao ano; divergência de valores entre a planilha de distribuição de lucros apresentada pela empresa, a planilha de cálculo da produtividade de cada médico e os lançamentos no Livro Razão, para um mesmo mês e um mesmo beneficiário; e pagamentos, a título de lucro, a pessoas identificadas nas escalas de plantão e nas notas fiscais emitidas contra os contratantes que, no período fiscalizado, não figuravam como sócias da empresa em nenhuma das alterações contratuais então registradas.

O Termo aponta ainda que, quanto às sócias Angélica Baptista Segóvia, Claudia Cleto Pavan e Monique da Silva Pessi, incluídas no quadro social pela 2ª alteração contratual (assinada em 01/07/2014 e registrada na JUCEES somente em 12/11/2014), houve pagamentos a título de lucro em meses anteriores à própria data do arquivamento do instrumento perante a Junta Comercial, sendo que, quanto a Claudia Cleto Pavan e Monique da Silva Pessi, tais pagamentos remontam a período até mesmo anterior à assinatura do instrumento, circunstância que a fiscalização reputou incompatível com distribuição de lucros regularmente apurada. Consignou-se também inconsistência quanto ao endereço da sede social constante da 2ª alteração contratual, incompatível com a data do contrato de locação posteriormente apresentado pela empresa, bem como a ausência de apresentação das escalas de plantão dos médicos, tanto pela empresa quanto pelos hospitais contratantes, não obstante a INTENSIVIX fosse contratualmente obrigada, perante a AEBES, a elaborá-las e a encaminhá-las à direção técnica da contratante.

Com base nesses elementos, a fiscalização reclassificou a totalidade dos rendimentos declarados pela recorrente como isentos, nos anos-calendário 2012 a 2015, para

rendimentos tributáveis decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício e, adicionalmente, para os anos-calendário 2013 e 2015, lançou de ofício a diferença entre os valores apurados nas planilhas de distribuição de lucros fornecidas pela própria empresa fiscalizada e os valores efetivamente declarados pela contribuinte a esse título, nos montantes de R\$ 18.661,88 e R\$ 6.060,00, respectivamente. Sobre a totalidade do crédito assim apurado, aplicou multa de ofício qualificada de 150%, ao fundamento de que o conjunto de irregularidades demonstrado configuraria o evidente intuito de fraude previsto nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964. Foi lavrada, ainda, Representação Fiscal para Fins Penais, autuada sob o processo nº 15586-720.348/2018-98.

Cientificada do lançamento em 01/12/2018, a contribuinte apresentou impugnação em 14/12/2018, na qual arguiu, em síntese, a nulidade do auto de infração por descon sideração da escrita contábil sem prévia intimação para regularização, equiparando o procedimento fiscal a arbitramento irregular; sustentou que a existência de lucro seria fato incontroverso e documentalmente demonstrado; defendeu que a distribuição de lucros observou o contrato social, que autoriza partição desproporcional conforme a produção de cada sócio; e impugnou a qualificação da multa, por ausência de comprovação de dolo.

A DRJ/RJO, pelo Acórdão nº 12-108.766, julgou improcedente a impugnação. Rejeitou a preliminar de nulidade, por não vislumbrar as hipóteses do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972. No mérito, concluiu que a habitualidade e a regularidade dos pagamentos, efetuados mensalmente em valores fixos e predeterminados, evidenciavam a natureza salarial dos rendimentos, e que o argumento de distribuição antecipada de lucros não se sustentava, porquanto a empresa somente poderia saber se haveria lucro a distribuir após a apuração do resultado, o que não ocorria antes dos pagamentos. Quanto à multa, entendeu caracterizado o dolo a partir do conjunto de irregularidades descrito no Termo de Constatação, mantendo a qualificação em 150%.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2013, 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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada da decisão, a contribuinte interpôs, tempestivamente, o recurso voluntário de fls. 3322/3343, no qual reitera, em essência, os argumentos da impugnação. Sustenta que a desconsideração da escrita contábil sem prévia intimação para regularização equivale a arbitramento irregular, por afronta ao art. 148 do CTN, e que a jurisprudência do CARF condiciona o arbitramento à prévia intimação do contribuinte para sanar as deficiências da escrituração, o que não teria ocorrido. Argumenta que a existência de lucro é fato incontroverso e documentalmente demonstrado, e que eventuais falhas pontuais na escrituração não autorizam a desconsideração de todo o período em que a recorrente figurou como sócia. Alega que a falta de registro tempestivo das alterações contratuais na Junta Comercial constitui mera irregularidade formal, imputável à pessoa jurídica, incapaz de transmutar a natureza dos valores pagos aos sócios regularmente registrados, entre os quais se inclui a recorrente.

Sustenta que a distribuição desproporcional de lucros, conforme a produção de cada sócio, está expressamente autorizada pela cláusula vigésima segunda do contrato social originário, também prevista na cláusula vigésima primeira da última alteração então vigente, em conformidade com o art. 1.007 do Código Civil, e que, ainda que a distribuição não observasse a proporcionalidade contratual, não haveria incidência do imposto de renda sobre a parcela excedente, à falta de previsão legal nesse sentido. Por fim, sustenta a inexistência de dolo apto a justificar a multa qualificada, invocando jurisprudência que exige comprovação do intuito de fraude, e requer, sucessivamente, a nulidade do auto de infração, sua completa insubsistência ou, subsidiariamente, a redução do lançamento.

É o relatório.

VOTO

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

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo, mas não atende integralmente aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72.

A recorrente sustenta que os valores já teriam sido oferecidos à tributação da pessoa jurídica, de modo que sua nova tributação na pessoa física configuraria *bis in idem*. Trata-se de inovação recursal, não tendo sido apresentado esse fundamento na impugnação.

Portanto, o recurso deve ser conhecido parcialmente, não se conhecendo do argumento que valores já teriam sido oferecidos à tributação da pessoa jurídica, de modo que sua nova tributação na pessoa física configuraria *bis in idem*.

2. Nulidade: arbitramento sem prévia intimação

A recorrente equipara a requalificação promovida pela fiscalização a arbitramento irregular, por não ter sido previamente intimada para regularizar a escrita contábil, invocando jurisprudência do CARF que condiciona o arbitramento à prévia intimação do contribuinte.

O argumento parte de premissa equivocada quanto ao instituto aplicável. O arbitramento do art. 148 do CTN pressupõe base de cálculo desconhecida, a ser estimada pela autoridade lançadora por meio de elementos indiretos, precisamente porque a escrituração do contribuinte não permite sua apuração direta. É por essa razão que a jurisprudência exige, como regra, que se dê ao contribuinte oportunidade de sanar as deficiências antes de se recorrer à técnica substitutiva, sob pena de se converter em medida punitiva o que a lei concebeu como excepcional.

Não foi essa a hipótese dos autos. Os valores recebidos pela recorrente são certos, líquidos e incontroversos, constantes de planilhas e registros de pagamento fornecidos pela própria empresa fiscalizada. A fiscalização não estimou nenhum valor desconhecido; requalificou a natureza jurídica de valores já conhecidos, com fundamento em prova documental direta de que a causa real do pagamento (remuneração por serviço prestado) diverge da forma sob a qual foi registrado (distribuição de lucro).

Trata-se de aplicação do art. 118, I, do CTN, segundo o qual a definição legal do fato gerador se interpreta abstraindo-se da validade jurídica dos atos praticados e da forma sob a qual foram revestidos, associada à exigência específica do art. 48, § 2º, II, da IN SRF nº 93/97, que condiciona a isenção do lucro excedente à demonstração, por escrituração contábil regular, de que o resultado efetivo é superior ao presumido.

Como a requalificação jurídica de fatos certos não é técnica substitutiva de apuração de base de cálculo, não se lhe aplica a garantia de intimação prévia própria do arbitramento. Os precedentes colacionados pela recorrente, todos relativos a situações em que a

própria existência ou suficiência da escrituração estava em causa, não guardam pertinência com o caso concreto, em que a escrituração foi integralmente examinada e cotejada com prova documental externa à empresa.

Rejeita-se a preliminar.

3. Mérito

A controvérsia de mérito está em definir se os valores recebidos pela recorrente da Intensivix Medicina Intensiva Ltda, formalmente identificados como lucros isentos, correspondem, em sua real natureza, a distribuição de lucros ou a remuneração por serviços profissionais prestados.

Tratando-se de isenção, a interpretação é restritiva, nos termos do art. 111 do CTN. A não incidência do imposto de renda sobre lucros distribuídos pressupõe, nos termos do art. 10 da Lei nº 9.249/95 e do art. 48 da IN SRF nº 93/97, a existência de resultado efetivamente apurado em conformidade com a lei comercial, sendo insuficiente o mero registro contábil sob essa rubrica.

A isso se soma que o fato gerador do imposto de renda, definido no art. 43 do CTN como a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos, é apurado à luz da natureza econômica do rendimento auferido, e não da denominação que as partes lhe atribuam, por força do art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713/88, segundo o qual a tributação independe da denominação dos rendimentos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

No mesmo sentido, o art. 118 do CTN determina que a definição legal do fato gerador seja interpretada com abstração dos efeitos dos atos praticados, de modo que o rótulo contábil ou contratual conferido a um pagamento não vincula a autoridade fiscal quando destoante da realidade econômica subjacente, premissa que também informa, no âmbito da simulação de que tratam os arts. 149, VII, do CTN, a requalificação de atos jurídicos que buscam ocultar o fato gerador efetivamente ocorrido.

O conjunto probatório reunido pela fiscalização, e não infirmado pela recorrente, demonstra que os pagamentos recebidos mensalmente pelos médicos, entre eles a recorrente, eram calculados em função das horas trabalhadas e dos plantões realizados no período, e eram repassados tão logo a empresa recebia os valores correspondentes dos hospitais contratantes, antes de qualquer apuração de resultado contábil. Esse padrão está fartamente documentado nas planilhas relativas ao ano de 2015, nas quais se constata que os repasses aos médicos ocorriam nos dias imediatamente subsequentes ao recebimento das notas fiscais emitidas contra o Hospital Santa Mônica Ltda, muitas vezes no mesmo dia ou no dia seguinte, circunstância logicamente incompatível com a apuração de um resultado positivo, que pressupõe o encerramento do período e o cotejo entre receitas e despesas.

A isso se soma a divergência sistemática, mês a mês, entre a planilha de cálculo da produtividade de cada médico, a planilha de distribuição de lucros e os lançamentos no Livro Razão, todas de autoria da própria empresa, evidenciando que nenhum dos três documentos reflete, com segurança, um resultado efetivamente apurado, e sim valores calculados posteriormente e ajustados para justificar pagamentos já realizados. A própria empresa, em resposta a intimação fiscal, admitiu que o cálculo do valor a distribuir era determinado pela soma da quantidade de plantões e horas trabalhadas por cada médico no mês, com o rateio das despesas e tributos incidentes, sendo o resultado atribuído proporcionalmente às horas de trabalho. Tal critério não descreve a partição de um lucro, mas o cálculo de uma remuneração por unidade de serviço prestado, ainda que rotulada de outra forma.

Diante desse quadro, a conclusão da fiscalização e da DRJ está correta, porque a essência do ato jurídico é o fato, e não a forma sob a qual foi revestido, e os elementos coligidos demonstram, com segurança, que os valores recebidos pela recorrente entre 2012 e 2015 possuem natureza de remuneração por serviços profissionais prestados, sujeita à retenção na fonte e, à falta desta, à tributação na declaração de ajuste anual como rendimento do trabalho sem vínculo empregatício.

A recorrente sustenta que, ao contrário dos beneficiários identificados como não sócios, ela sempre esteve devidamente registrada em contrato social, razão pela qual a requalificação não deveria alcançá-la. O argumento não prospera. A condição formal de sócia regularmente registrada não é, por si só, apta a definir a natureza de um pagamento determinado; o que a define são as características do próprio pagamento.

Os pagamentos recebidos pela recorrente seguem exatamente o mesmo padrão identificado em relação aos beneficiários que não integravam o quadro social: cálculo por produção individual, quitação antes de qualquer apuração de resultado e discrepância entre os documentos internos da empresa. A fiscalização não tratou os sócios de forma indistinta, tendo examinado, mês a mês, a correspondência entre as planilhas de cálculo, os lançamentos contábeis e os pagamentos efetivamente realizados, neles incluídos os atribuídos à recorrente, constatando as mesmas inconsistências verificadas em relação aos demais beneficiários.

Ademais, a existência de pagamentos a título de lucro em favor de sócias que sequer haviam obtido o arquivamento do instrumento contratual que lhes atribuiria essa condição perante a Junta Comercial, e que, quanto a duas delas, sequer haviam assinado tal instrumento no momento dos primeiros pagamentos, contamina a credibilidade do próprio rótulo "distribuição de lucros" tal como utilizado pela empresa, na medida em que demonstra que a nomenclatura contábil não correspondia, por identidade de tratamento e de método de cálculo, a um resultado societário realmente apurado e partilhado, nem para elas, nem para os demais beneficiários, entre eles a recorrente.

A recorrente invoca, ainda, a cláusula vigésima segunda do contrato social originário, reproduzida na cláusula vigésima primeira da última alteração então vigente, que

autoriza a distribuição de lucros na proporção da produção individual de cada sócio, em conformidade com o art. 1.007 do Código Civil, e sustenta que, mesmo à falta de tal previsão, não haveria incidência do imposto sobre a parcela excedente à distribuição proporcional ao capital, à falta de previsão legal específica.

Não assiste razão à recorrente. A controvérsia não trata da legitimidade do critério de partição entre os sócios, isto é, se por participação no capital ou por produção individual, ambos admitidos pelo art. 1.007 do Código Civil e reconhecidos pela jurisprudência administrativa citada no recurso. A controvérsia está em saber se o que foi distribuído correspondia, de fato, a lucro, ou seja, a um resultado positivo efetivamente apurado, líquido de despesas e tributos, ao final de um período de apuração.

A cláusula contratual autoriza o critério de partilha do lucro entre os sócios; não converte, por si só, o cálculo de uma remuneração por hora ou por plantão trabalhado, liquidada antes de qualquer apuração de resultado e independentemente de sua existência, na distribuição de um lucro que, como demonstrado, não se comprova apurado. A jurisprudência invocada pela recorrente, que reconhece a validade da distribuição desproporcional de lucros conforme a produção de cada sócio, pressupõe, em todos os precedentes citados, a existência de lucro efetivamente apurado a ser distribuído segundo tal critério, premissa ausente *in casu*.

Nesse sentido, destaca-se o acórdão recorrido:

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 2012, 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: (...)

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

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

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

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

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

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

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

apresentada, a qual, dadas as evidências apontadas pelo Fisco, não se revestiu da verdade material dos fatos.

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

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

Observe-se que a existência de registros contábeis relativos a distribuição de lucros não são suficientes para caracterizar a natureza jurídica daqueles pagamentos como lucros distribuídos. Tais registros foram consignados na contabilidade exclusivamente pela parte interessada e não necessariamente refletem a correta natureza jurídica dos pagamentos realizados. Conforme já exposto, o que se pretende analisar no presente julgamento é justamente a natureza jurídica dos pagamentos realizados. E a análise dos documentos juntados evidencia que houve habitualidade e regularidade na realização de tais pagamentos, efetuados mensalmente, mediante valores fixos e pré-determinados, o que comprova a natureza salarial dos pagamentos, não se confundindo com distribuição de lucros, de natureza e com características diversas.

Além disso, o argumento de que teriam sido distribuídos lucros "de forma antecipada" não procede, pois a empresa somente poderia saber se haveria de fato lucros a serem distribuídos depois de sua apuração. O fato é que o valor a ser repassado aos "sócios" era conhecido, e foi efetivamente pago antes da formalização contábil de eventual distribuição de lucros, porque não dependia dessa apuração, justamente por não serem lucros e sim salários pagos em razão das horas trabalhadas no mês.

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

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

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

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

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

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

Corroborar 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.

Diante de todo o exposto, não assiste razão à recorrente.

4. Multa de ofício qualificada

O conjunto de elementos reunidos pela fiscalização, e reafirmados pela DRJ, não se limita a apontar falhas pontuais de escrituração, hipótese que, de fato, não bastaria à qualificação da multa, nos termos da Súmula CARF nº 14, segundo a qual o dolo apto a qualificar a penalidade não se presume da mera existência da conduta tipificada nem de sua reiteração, exigindo demonstração individualizada.

Há, no caso concreto, um conjunto articulado de circunstâncias que, em seu todo, revela providência deliberada para ocultar a real natureza do fato gerador: a sistemática divergência entre documentos produzidos pela própria empresa para os mesmos beneficiários e períodos; os pagamentos a título de lucro a sócias antes mesmo do arquivamento, perante a Junta Comercial, do instrumento que lhes atribuiria essa condição; a inconsistência quanto ao endereço da sede constante da alteração contratual, incompatível com a data do contrato de locação posteriormente apresentado; e a ausência de apresentação das escalas de plantão dos médicos, tanto pela empresa quanto pelos hospitais contratantes, o que dificultou a identificação dos prestadores de serviço estranhos ao quadro social, sendo que, especificamente perante a AEBES, a

elaboração e o encaminhamento dessas escalas eram obrigação contratual expressa da Intensivix, cujo descumprimento reforça o juízo de deliberada ocultação.

Quanto à recorrente especificamente, o dolo não se infere da mera imputação, à sócia, das irregularidades contábeis da pessoa jurídica, o que, isoladamente, não satisfaria o padrão de individualização exigido pela Súmula CARF nº 14. A conduta dolosa da recorrente extrai-se de circunstância própria e específica: os valores por ela recebidos, mês a mês, correspondiam ao produto de sua própria produção individual, isto é, das horas e plantões por ela pessoalmente cumpridos, aos quais a própria recorrente não podia deixar de ter acesso e ciência, por se tratar de sua própria atividade profissional.

Recebendo quantias calculadas segundo critério que ela sabia, ou não podia deixar de saber, não corresponder a resultado societário apurado, mas a remuneração por seu trabalho individual, e ainda assim declarando tais valores como rendimento isento em suas declarações de ajuste anual, a recorrente praticou, ela própria, o ato que impediu o conhecimento, pela autoridade fazendária, da real natureza do rendimento e da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 71 da Lei nº 4.502/64.

Não se trata, portanto, de responsabilização por fato de terceiro, mas de conduta pessoal e consciente da própria recorrente, apta a justificar a qualificação da multa também em relação a ela.

Nesse aspecto, vale destacar o Relatório Fiscal:

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

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

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

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

O dolo se depreende ainda do exame do conjunto de todo o arcabouço de irregularidades demonstradas, irregularidades essas associadas com o propósito de OCULTAÇÃO DA REAL NATUREZA DO FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL e, conseqüentemente O NÃO PAGAMENTO DO 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 a 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."

Mantida a qualificação da conduta, impõe-se, de ofício, a aplicação do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, na redação dada pela Lei nº 14.689/2023, que reduziu de 150% para 100% o percentual da multa de ofício aplicável às hipóteses de sonegação, fraude e conluio. Tratando-se de *lex mitior*, sua aplicação retroativa aos processos ainda não definitivamente julgados é imperativa nos termos do art. 106, II, "c", do CTN, independentemente de pedido das partes.

5. Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário, não se conhecendo do argumento que valores já teriam sido oferecidos à tributação da pessoa jurídica, e, na parte conhecida, rejeitar a preliminar e dar-lhe provimento parcial para reduzir o percentual da multa qualificada para 100%, nos termos da Lei nº 14.689/2023.

Assinado Digitalmente

Roberto Junqueira de Alvarenga Neto