



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



<b>PROCESSO</b>	<b>15586.720289/2018-58</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2001-008.399 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	22 de maio de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	GABRIELA ESTEVES GOMES
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

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

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

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

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

Restando comprovado que os valores pagos sob a forma de distribuição de lucros pela participação nos quadros de pessoa jurídica constituíram-se na verdade em remuneração por serviços médicos prestados, cuja natureza é tributável, correta é a reclassificação desses rendimentos promovida pela fiscalização, dada sua natureza tributável.

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

Demonstrado que as atividades e os negócios jurídicos desenvolvidos possuem aspectos diversos da realidade formal, onde os sócios participantes sociedade prestavam serviços objeto da contratação, os

valores recebidos devem ser classificados de acordo com a sua efetiva natureza jurídica.

#### MULTA DE OFÍCIO PREVISÃO LEGAL. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício tem como base legal o art. 44, inciso I e § 1º da Lei 9.430/96.

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

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

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

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

#### JUROS DE MORA À TAXA SELIC. APLICABILIDADE.

Os juros calculados pela Taxa Selic são aplicáveis aos créditos tributários não pagos no prazo de vencimento consoante previsão do art. 161, § 1º, do CTN, artigo 13 da Lei nº 9.065/95, art. 61 da Lei nº 9.430/96 e Súmulas nº 4 e 108 do CARF.

PAF. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

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

Enquanto vigentes, os dispositivos legais devem ser cumpridos, principalmente em se tratando da administração pública, cuja atividade está atrelada ao princípio da estrita legalidade.

PAF. DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOCTRINA. EFEITOS.

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

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

PAF. INTIMAÇÃO PESSOAL DO PATRONO DO RECORRENTE. DESCABIMENTO. SÚMULA Nº 110.

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada, e no mérito em DAR PARCIAL PROVIMENTO, para reduzir a multa de ofício qualificada aplicada ao percentual de 100%, com base no art. 44, § 1º, VI da Lei nº 9.430/96.

(documento assinado digitalmente)

Raimundo Cassio Goncalves Lima - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto - Relator

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

## RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo excertos do relatório da decisão ora recorrida (fls. 4012/4039):

Trata o presente processo sobre exigência de Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF, referente aos anos-calendários 2013, 2014 e 2015, mediante auto de infração (fls. 3405/3417), com os seguintes valores:

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
IMPOSTO	Cód. Receita Def 2904	Valor 134.061,37
JUROS DE MORA (Calculados até 11/2015)		Valor 51.681,48
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 201.092,04
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 386.834,89
Valor por Estorno		
TREZENTOS E OITENTA E SEIS MIL, OITOCENTOS E TRINTA E QUATRO REAIS E OITENTA E NOVE CENTAVOS		

2. A infração foi assim descrita:

**RENDIMENTOS RECEBIDOS CLASSIFICADOS INDEVIDAMENTE NA DIRPF  
INFRAÇÃO: RENDIMENTOS CLASSIFICADOS INDEVIDAMENTE NA DIRPF**

O contribuinte classificou indevidamente como isentos, na Declaração de Ajuste Anual, rendimentos recebidos de pessoa jurídica, conforme relatado no TERMO DE CONSTATAÇÃO E ENCERRAMENTO DA AÇÃO FISCAL, que faz parte integrante e indissociável do presente auto de infração.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2013	166.963,39	150,00
31/12/2014	209.777,50	150,00
31/12/2015	110.755,00	150,00

3. A infração foi assim descrita: A autoridade lançadora fundamentou a infração acima no Termo de Constatação e Encerramento da Ação Fiscal - TCEAF (fls. 3324/3404). Nele consta a seguinte motivação:

**10.9 - DA PRIMAZIA DA REALIDADE E DO DESRESPEITO AO PRINCÍPIO DA ENTIDADE**

Ficou **demonstrado à saciedade** que, ainda que se considerassem lucros os rendimentos distribuídos aos sócios da empresa UTI METROPOLITANO LTDA EPP, houve descumprimento à lei do imposto de renda, entre outras, e ao contrato social de onde, por si só, se afasta a não incidência do imposto de renda.

Outrossim, **não há respaldo documental hábil e idôneo a lançamentos contábeis atinentes a distribuição de lucros**. As irregularidades podem assim ser sumarizadas:

- os pagamentos de “lucros isentos” aos sócios se verificam **antes** mesmo da suposta apuração de lucros, **feita sempre no último dia de cada mês**;
- houve apuração **mensal do resultado do exercício**, o que fere o art. 1º da Lei 9.430/96;
- **não houve registro da ata de deliberação** prevista no inciso IV, parágrafo 1º da cláusula Sexta e caput da cláusula décima do Contrato Social, o que configura descumprimento ao art. 1.075, parágrafo 2º do CC, além de violação ao art. 32, II, “e” c/c art. 36, ambos da Lei 8.934/94 (Lei de Registros Públicos de Empresas Mercantis);

- apresentação de recibos de pagamento de lucros **não assinados**, o que constitui **ausência** de prova documental hábil e idônea a dar suporte aos lançamentos contábeis.
- apresentação de recibos de pagamento de lucros com datas de distribuição **diferentes** dos lançamentos contábeis e dos extratos bancários trazidos pelo sujeito passivo, o que constitui **ausência de prova documental hábil e idônea a dar suporte aos lançamentos contábeis**.

Além das irregularidades acima sumarizadas, demonstramos falta de higidez no negócio formal de terceirização dos serviços médicos de UTI entre HOSPITAL METROPOLITANO S.A e UTI METROPOLITANO LTDA EPP e falta de higidez, por virtual **inexistência de vínculo social**, no negócio formal de celebração da sociedade UTI METROPOLITANO LTDA EPP.

A apresentação de recibos de pagamento de lucros não assinados, além de constituir ausência de prova documental hábil e idônea a dar suporte aos lançamentos contábeis, também aponta para a **falta de higidez** no negócio formal de constituição da sociedade UTI METROPOLITANO LTDA EPP, afastando também a natureza de lucros aos rendimentos distribuídos pela empresa.

A inexistência de vínculo social no quadro societário formal da UTI METROPOLITANO LTDA EPP e os demais aspectos aqui abordados, da **falta de higidez** do negócio formal entre aquela sociedade e o HOSPITAL METROPOLITANO S.A. apontam, a nosso sentir, para desrespeito ao princípio da entidade.

A título de breves considerações, cabe trazer que a pessoa jurídica é uma **entidade abstrata com existência e responsabilidades jurídicas, uma realidade autônoma, sujeito de direitos e obrigações**.

A personalidade de uma pessoa jurídica, incluindo seus direitos, deveres, e obrigações, é separada de qualquer uma das outras pessoas físicas ou jurídicas que a compõem. Assim, a responsabilidade legal de uma pessoa jurídica não é necessariamente a responsabilidade legal de qualquer um de seus componentes.

Todavia, é pacífico o entendimento de que ocorre **desvio de finalidade** quando a empresa é constituída para simular situação, com o propósito de evasão tributária com evidente prejuízo ao Fisco.

Quando o **desvio de finalidade** prejudica qualquer terceiro, o órgão julgante pode desconsiderar a personalidade jurídica da pessoa jurídica para estender a responsabilidade às demais pessoas que a compõe. Vejamos:

(...)

Pelo Código Civil, como se vê, quando a pessoa jurídica se desvia dos fins que determinam sua constituição, pelo fato de os sócios ou administradores a utilizarem para alcançar objetivo diverso do societário, o judiciário, a pedido do interessado ou do Ministério Público, estará autorizado, a desconsiderar momentaneamente a personalidade jurídica a fim de responsabilizar seus sócios.

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.

Assim, mesmo que **não se houvesse demonstrado as violações à lei e ao contrato social na distribuição de supostos lucros a supostos sócios**, é de se destacar que na identificação dos valores pagos há de prevalecer a realidade dos fatos sobre qualquer formalidade.

Na medida em que os supostos sócios **se revelam prestadores de serviço** e o lucro é, na verdade, **remuneração por serviços prestados**, é de se exigir as contribuições sociais e impostos respectivos.

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.

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:

(...)

### **13 - INFRAÇÃO RENDIMENTOS RECEBIDOS CLASSIFICADOS INDEVIDAMENTE NA DIRPF (DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA VALORES RECEBIDOS PELO FISCALIZADO**

As bases de cálculo do imposto de renda foram apuradas em consonância aos valores **apurados na escrituração contábil da conta 211901000020216 - LUCROS/DIVIDENDOS A PAGAR**. Tais valores **coincidem** com os recibos apresentados e com os valores informados na Declaração de imposto de renda pessoa física, mas classificados indevidamente como isentos.

	VALOR 2013	VALOR 2014	VALOR 2015
JANEIRO	7.806,15	16.000,00	17.955,00
FEVEREIRO	8.426,09	16.000,00	8.120,00
MARÇO	7.923,00	17.600,00	8.120,00
ABRIL	16.000,00	16.537,50	8.816,00
MAIO	16.000,00	17.955,00	8.816,00
JUNHO	14.808,15	17.955,00	8.816,00
JULHO	16.000,00	17.955,00	8.816,00
AGOSTO	16.000,00	17.955,00	8.816,00
SETEMBRO	16.000,00	17.955,00	8.120,00
OUTUBRO	16.000,00	17.955,00	8.120,00
NOVEMBRO	16.000,00	17.955,00	8.120,00
DEZEMBRO	16.000,00	17.955,00	8.120,00
<b>TOTAL</b>	<b>166.963,39</b>	<b>209.777,50</b>	<b>110.765,00</b>

### **14- DA APLICACAO DA MULTA QUALIFICADA**

Por força de expressa disposição legal, sobre a remuneração mensal paga a sócios por prestação de serviços incide imposto de renda, consoante estabelece o artigo 37 do Decreto 3.000/99.

Houve clara tentativa de **conferir à remuneração aos sócios a roupagem de lucros**, valendo-se de infrações à lei e ao contrato social, além de outras irregularidades sumarizadas acima.

Despiciendo reprisar a explanação em que constam detalhadas todas as irregularidades sumarizadas acima, porquanto a explanação se estende em mais de cinquenta páginas, às quais se remete.

Às irregularidades sumarizadas anteriormente, agregam-se o desvio de finalidade, falta de higidez no negócio formal de terceirização dos serviços médicos de UTI entre HOSPITAL METROPOLITANO S.A e UTI METROPOLITANO LTDA EPP e falta de higidez, por virtual inexistência de vínculo social, no negócio formal de celebração da sociedade UTI METROPOLITANO LTDA EPP, tudo já abordado.

A realização de pagamentos de "lucros isentos" aos sócios **antes mesmo da suposta apuração de lucros (e colocação a disposição dos sócios)** e a escrituração de fatos contábeis não escorados em documentação hábil e idônea, com inexistência de assinaturas e descompasso com as datas dos lançamentos contábeis **caracterizam, a nosso sentir, o dolo.**

O dolo se depreende ainda do exame conjunto de todo o arcabouço de irregularidades sumarizadas, 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**, supressão em que o contribuinte logrou êxito.

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, em tese, **cometimento de sonegação de imposto de renda.**

Havendo sonegação, em tese, e 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, **resta caracterizada a hipótese do art. 71, inciso I da Lei 4.502/64.**

Impõe-se então a duplicação da multa, na forma do par. 1º do art. 44 da lei 9.430/96. Vejamos os dispositivos legais mencionados:

(...)

Restou claro que **não houve simples irregularidade ou erro de interpretação da legislação tributária.** Na verdade, as pessoas envolvidas promoveram ações **prévia e minuciosamente articuladas com o propósito específico de fraudar o Fisco Federal**, sendo que os livros contábeis, declarações à RFB e 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** na infração RENDIMENTOS RECEBIDOS CLASSIFICADOS INDEVIDAMENTE NA DIRPF (DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA) visto que não há 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.

4. Cientificado do auto de infração em 12/11/2018 (fls. 3421 e 3429), a administrada apresentou, em 11/12/2018, impugnação (fls. 3427/3491) contra o lançamento, com alegações sintetizadas nos seguintes tópicos:

IV - DA AUSÊNCIA DE FISCALIZAÇÃO RELATIVA AO ANO DE 2015 - DA AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO FÁTICA RELATIVA AO ANO DE 2015 - DA NULIDADE DA SUA INCLUSÃO NO AUTO DE INFRAÇÃO.

V - DA EXISTÊNCIA DE LUCRO EM MONTANTE SUPERIOR AO PRESUMIDO - DA AUSÊNCIA DE QUESTIONAMENTO DA FISCALIZAÇÃO QUANTO À QUANTIFICAÇÃO DO LUCRO DISTRIBUÍDO.

VI - DA EFETIVA DEMONSTRAÇÃO CONTÁBIL DA EXISTÊNCIA DE LUCRO EM MONTANTE SUPERIOR AO PRESUMIDO.

VI.1 - Da impertinência das falhas suscitadas pelo auditor fiscal para fins de aplicação do art. 48, § 2º, inc. II, da IN n° 93/97 e art. 141, § 2º, da IN n° 1.515/14.

VI.2 - Da ausência de razoabilidade e de silogismo da conclusão fiscal - Da contradição na valoração dos documentos apresentados pela impugnante.

VI.3 - Dos recibos não assinados e das incompatibilidades das datas - Da comprovação inequívoca pelos registros bancários das transferências - Da interpretação mais benéfica prevista no art. 112, do CTN.

VII - DA SUPOSTA VIOLAÇÃO AO ART. 1.075, § 2º, DO CCB.

VII.1 - Da ata da assembleia de sócios de 04/03/2011.

VII.2 - Das atas das assembleias de sócios de 30/04/2014 e 30/04/2015.

VIII - DA SUPOSTA VIOLAÇÃO AO ART. 1º, DA LEI N° 9.430/96.

IX - DA ALEGAÇÃO DE AUSÊNCIA DE PREVISÃO DE DISTRIBUIÇÃO MENSAL DO LUCRO NO CONTRATO SOCIAL.

X - DA SUPOSTA DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS ANTES MESMO DE SUA APURAÇÃO NO ANO DE 2014.

XI - DA EXCLUSÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO DO VALOR DISTRIBUIDO COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO.

XII - DA IMPOSSIBILIDADE DE PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS SOMENTE COM MÃO DE OBRA DOS SÓCIOS NO PERÍODO DE 01/04/2011 A 20/06/2011.

XIII - DA FALTA DE HIGIDEZ DO NEGÓCIO JURÍDICO FIRMADO ENTRE A UTI METROPOLITANO LTDA EPP E O TOMADOR DO SERVIÇO.

XIV - DA INEXISTÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE QUE OS VALORES PAGOS À IMPUGNANTE CONSTITUEM REMUNERAÇÃO PELO SERVIÇO PRESTADO À PESSOA JURÍDICA.

XV - DO DESCABIMENTO DA MULTA QUALIFICADA - DO ART. 112, INC. IV, DO CTN.

XVI - DO EXCESSO DE PENALIZAÇÃO - DA OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE, PROPORCIONALIDADE E NÃO-CONFISCO.

XVII - DO RECONHECIMENTO DO DIREITO À REPETIÇÃO DOS TRIBUTOS FEDERAIS PAGOS PELA PESSOA JURÍDICA (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS etc.).

5. Os argumentos específicos constantes da impugnação serão analisados no Voto a seguir.

6. Por fim, a contribuinte requereu:

- a) a anulação integral do auto de infração lavrado;
- b) a exclusão do ano de 2015 do ato administrativo combatido;
- c) a readequação do auto de infração para que este não atinja os valores pagos à recorrente com base no lucro presumido pela legislação *'diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica'*,
- d) o afastamento da aplicação da multa qualificada de 150% prevista no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96;
- e) a redução da multa aplicada ao percentual de 20% do tributo devido; e
- f) a declaração do direito à restituição de todos os tributos federais recolhidos pela pessoa jurídica da qual a impugnante é sócia com base na receita auferida na prestação de serviço objeto da fiscalização, ou, subsidiariamente, a compensação do aludido valor com o tributo exigido no auto de infração combatido.

7. É o relatório.

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

RECLASSIFICAÇÃO DOS RENDIMENTOS AUFERIDOS NA PESSOA FÍSICA. NATUREZA JURÍDICA DOS RENDIMENTOS PAGOS AOS SÓCIOS. PRIMAZIA DA REALIDADE.

Apurando-se que as atividades e os negócios jurídicos desenvolvidos possuem aspectos diversos da realidade formal, sendo, o suposto sócio, prestador de serviço, e o lucro, na verdade, remuneração dos serviços prestados, os valores recebidos devem ser classificados, segundo a sua real natureza jurídica, como rendimentos tributáveis de prestação de serviços e não como lucros isentos do Imposto de Renda.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A aplicação da multa de ofício decorre de expressa previsão legal, tendo natureza de penalidade por descumprimento da obrigação tributária. Presentes na conduta do contribuinte as condições que propiciaram a majoração da multa de ofício, consubstanciadas na prática de atos de forma consciente e deliberada visando sonegar tributo, é de se manter a multa de ofício qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento).

MULTA. EFEITO CONFISCATÓRIO. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA (150%).

Em relação à multa de ofício qualificada, enquanto o Supremo Tribunal Federal não decidir sobre o efeito confiscatório dessa penalidade, descabe ao órgão administrativo de julgamento a discussão sobre constitucionalidade de lei, que autoriza sua cobrança no percentual de 150%.

TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA. COMPENSAÇÃO COM O IMPOSTO DE RENDA EXIGIDO NA PESSOA FÍSICA. IMPOSSIBILIDADE.

A legislação de regência não admite a compensação de débitos com créditos de terceiros. O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, somente pode utilizá-lo na compensação de débitos próprios.

Cientificada da decisão, em 05/06/2019 (fls. 4045), a contribuinte, por procurador habilitado interpôs, em 01/07/2019, recurso voluntário (fls. 4048/4126), insurgindo-se contra a manutenção da autuação, reportando-se e repisando as alegações da peça impugnatória e trazendo outros argumentos, a seguir brevemente sintetizados por meio dos seguintes tópicos: I – Do cabimento do recurso; II – Da tempestividade; III – Escorço histórico; IV – Dos fundamentos do auto de infração e da decisão recorrida; V – Da nulidade do acórdão recorrido – Do defeito de motivação do ato administrativo; VI – Da ausência de fiscalização relativa ao ano de 2015 - Da ausência de fundamentação fática relativa ao ano de 2015 - Da nulidade da sua inclusão no auto de infração; VII - Da existência de lucro em montante superior ao presumido - Da ausência de questionamento da fiscalização quanto à quantificação do lucro distribuído; VIII – Da efetiva demonstração contábil da existência de lucro em montante superior ao presumido; IX – Da suposta violação ao art. 1.075, § 2º do CC: IX.1 – Da ata da assembleia de sócios de 04/03/2011; IX.2 – Das atas das assembleias de sócios de 30/04/2014 a 30/07/2015; X – Da falta de higidez do negócio jurídico firmado entre a UTI Metropolitano Ltda. EPP e o tomador do serviço; XI – Da ausência de relação direta de trabalho entre a recorrente e o Hospital metropolitano S/A; XII - Da inexistência de comprovação de que os valores pagos à impugnante constituem remuneração pelo serviço prestado à pessoa jurídica; XIII – Da possibilidade de terceirização da atividade-fim – Da reforma trabalhista – Do entendimento do STF; XIV – Da licitude do propósito comercial de economia tributária; XV – Da exclusão do auto de infração do valor distribuído com base no lucro presumido; XVI – Do descabimento da multa qualificada - Do art. 112, inc. IV, do CTN: XVI.1 – Da não ocultação dos pagamentos feitos à recorrentes (fato gerador da obrigação tributária) – Da divergência de interpretação da legislação; XVI.2 – Da ausência de comprovação de que a recorrente concretizou as supostas irregularidades constantes no auto de infração; XVI.3 – Da ausência de comprovação do dolo da recorrente; XVI.4 – Da necessidade de efetiva comprovação da sonegação – Da interpretação mais benéfica em matéria de sanção; XVII - Do excesso de penalização - Da ofensa aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e não-confisco; XVIII - Do reconhecimento do direito à repetição dos tributos federais pagos pela pessoa jurídica (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS etc.) - Da compensação. Cita escólio doutrinário e jurisprudência administrativa e judicial para motivar as pretensões recursais. Requer, ao final, a anulação da decisão recorrida, com o retorno dos autos à DRJ para novo julgamento, e caso assim não se entenda, subsidiariamente, seja reformada a decisão recorrida com: a) a anulação integral do auto de infração lavrado; b) a exclusão do ano de 2015 do ato administrativo combatido; c) a readequação do auto de infração para que este não atinja os valores pagos à recorrente com base no lucro presumido pela legislação “*diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a*

*peessoa jurídica*”, d) o afastamento da aplicação da multa qualificada de 150% prevista no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96; e) a redução da multa aplicada ao percentual de 20% do tributo devido; e f) a declaração do direito à restituição de todos os tributos federais recolhidos pela pessoa jurídica da qual a impugnante é sócia, com base na receita auferida na prestação de serviço objeto da fiscalização e a compensação do aludido valor com o tributo exigido no auto de infração combatido, por meio da reclassificação do tributo recolhido pela referida empresa.

Requer, por derradeiro, sejam os patronos signatários doravante intimados dos atos processuais que se realizarem, mediante ciência das decisões proferidas no presente feito.

Instrui a peça recursal com os documentos de fls. 4144/4160.

Em 09/10/2020, peticiona trazendo novos documentos, diante da publicação da Ata da ADC nº 66, em complemento ao suporte probatório já acostado, pugnado pelo provimento do recursal, com o cancelamento do auto de infração objeto dos autos (fls. 4131/4160).

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Wilderson Botto, Relator.

### Admissibilidade

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

### Preliminares

As alegações trazidas em sede preliminar, a bem da verdade se confundem com as razões de mérito, e com ele serão apreciadas.

### Mérito

#### Da omissão de rendimentos apurada:

O litígio recai sobre a omissão de rendimentos decorrentes da classificação indevida de rendimentos como não tributáveis ou isentos nas declarações de ajuste anual, nos valores de R\$ 166.963,39 (AC/2013), R\$ 209.777,50 (AC/2014) e R\$ 110.755,00 (AC/2015), constatadas em sede de verificação do cumprimento das obrigações tributárias dos exercícios de 2014 a 2016, importando na apuração do imposto suplementar de R\$ 134.061,37, a ser acrescido dos encargos legais, buscando, por oportuno, nessa seara recursal, obter nova análise do processado, no sentido do afastamento da infração apurada.

Pois bem. Em que pese as alegações trazidas, do cotejo dos documentos carreados, aliado aos fundamentos traçados no voto condutor da decisão recorrida (fls. 4012/4039) e atendo-

se às informações contidas no termo de constatação e de encerramento da ação fiscal e no auto de infração lavrados (fls. 3324/3419), não há como prosperar a pretensão recursal.

Assim, considerando que a Recorrente, nesta fase recursal, não trouxe novas alegações contundentes a modificar o julgado, em relação as razões preliminares e meritórias – limitando-se basicamente em repisar as alegações da peça impugnatória, cujos argumentos ora novamente apresentados, já foram detidamente apreciados pela DRJ/FOR – me convenço do acerto da decisão recorrida, pelo que adoto como razão de decidir os fundamentos do voto condutor (fls. 238/249), mediante transcrição dos excertos abaixo, à luz do disposto no art. 114, § 12, I da Portaria MF nº 1.634, de 21/12/2023 (Novo RICARF):

#### DAS PRELIMINARES DE NULIDADE

9. Solicita a recorrente, em sua impugnação, a nulidade do auto de infração, por vários fundamentos.

10. Concebe-se que o auto de infração foi lavrado de acordo com as normas reguladoras do processo administrativo fiscal, dispostas nos artigos 9º e 10º do Decreto nº 70.235/1972, não se vislumbrando nenhum vício de forma que pudesse ensejar nulidade do lançamento.

11. O artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972 enumera os casos que acarretam a nulidade do lançamento, não se enquadrando o lançamento fiscal ora analisado em nenhuma das hipóteses abaixo elencadas:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

12. Consoante dispositivo acima, só há nulidade se o lançamento fiscal for lavrado por pessoa incompetente, uma vez que por preterição de direito de defesa apenas despachos e decisões a ensejariam.

13. Por outro lado, havendo irregularidades, incorreções ou omissões diferentes das previstas no art. 59, essas não implicarão nulidade e poderão ser sanadas, como determina o art. 60 do mesmo Decreto, se o sujeito passivo restar prejudicado:

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

14. Com efeito, a hipótese do inciso II do artigo 59, relativo ao cerceamento do direito de defesa, **não se aplica ao presente lançamento**. A simples leitura da descrição dos fatos já conduz às situações jurídicas que desencadearam a autuação, pois a narração do auto de infração é clara e precisa, não deixando qualquer dúvida quanto ao fato imputado.

15. Demais disso, o contraditório encontra-se regularmente instaurado e a impugnante defendeu-se de forma minudente, como se depreende de seu arrazoado, fazendo constar as razões de fato e de direito que entendeu ampará-la, demonstrando amplo conhecimento dos fatos relatados no TCEAF (que integra o auto de infração). Outrossim, a

contribuinte aduziu, juntamente com a impugnação, inúmeros documentos para militar em seu favor.

16. Nesse passo, o lançamento fiscal **reveste-se de todas as garantias processuais previstas para a constituição do crédito tributário**, uma vez que foram atendidas todas as solenidades exigidas na norma instrumental, Decreto nº 70.235/72, nos termos dos artigos 9º e 10º, em face de alegado descumprimento de dispositivos da legislação tributária.

17. Em suma, não se sustentam as alegações de nulidade.

#### **DO OBJETO LITIGIOSO**

18. Trata o presente processo de auto de infração de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, anos-calendário 2013, 2014 e 2015, relativo à infração de **Rendimentos Recebidos Classificados Indevidamente na DIRPF, reclassificando-os de lucros isentos para rendimentos tributáveis**. A impugnante discorda dos fundamentos da autuação, trazendo argumentos no sentido de que os rendimentos auferidos **são isentos**.

19. No mérito, a impugnação é **improcedente**. Explica-se.

#### **INTRODUÇÃO (da natureza dos rendimentos: lucros isentos x rendimentos decorrentes de prestação de serviços médicos)**

20. De acordo com o TCEAF (fls. 3324/3404), o auto de infração foi lavrado, após ter sido verificado que os valores declarados pelo contribuinte como recebimento de lucros isentos, pagos pela pessoa jurídica UTI METROPOLITANO LTDA (doravante denominada apenas por UTI METROPOLITANO) aos sócios **representam, de fato, pagamentos de serviços médicos prestados por pessoas físicas ao HOSPITAL METROPOLITANO S/A** (doravante denominado simplesmente por HOSPITAL METROPOLITANO). Os referidos sócios estão sujeitos ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF, já que **constituem rendimentos tributáveis decorrentes do trabalho, sem vínculo empregatício, nas declarações de rendimentos dos beneficiários, neles incluída a impugnante**. Assim, foi feita a reclassificação dos rendimentos declarados como isentos para rendimentos tributáveis, relativos aos anos-calendário de 2013, 2014 e 2015.

21. A respeito de distribuição de lucros, o art. 10 da Lei nº 9.249/1995 dispõe:

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.

22. A Instrução Normativa SRF nº 93/1997, que regula a determinação e o pagamento do imposto de renda, aplicada aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, em seu art. 48, assim dispõe:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 7º O disposto no § 3º não abrange a distribuição do lucro presumido ou arbitrado conforme o inciso I do § 2º, após o encerramento do trimestre correspondente. § 8º Ressalvado o disposto no inciso I do § 2º, a distribuição de rendimentos a título de lucros ou dividendos que não tenham sido apurados em balanço sujeita-se à incidência do imposto de renda na forma prevista no § 4º.

23. 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, pelo que não integram a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário desses valores.

24. Saliente-se, desde já, que a interpretação sobre norma isentiva deve ser literal, na forma do art. 111, II, do Código Tributário Nacional - CTN.

25. Outrossim, é de se observar a **inexistência de controvérsia quanto ao efetivo pagamento dos rendimentos**, é dizer, o valor da base de cálculo lançada foi efetivamente transferido à contribuinte. Desse fato concordam autoridade fiscal e impugnante.

26. Nesse contexto, o **cerne da questão** consiste em decidir se os rendimentos recebidos pela contribuinte, que serviram de base para o lançamento fiscal, são relativos a lucros distribuídos isentos de IRPF, por ser sócia da UTI METROPOLITANO; ou, se são tributáveis.

27. O art. 176 do CTN estipula que a isenção sempre decorre de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para sua concessão. Já o art. 373, II, do Código de Processo Civil - CPC/2015 determina que o ônus da prova incumbe ao réu (contribuinte), quanto à existência de fato impeditivo (isenção) do direito do autor (Administração Tributária). Na

espécie, portanto, conclui-se que **cabe à contribuinte o encargo probatório de demonstrar que os rendimentos auferidos contemplam as condições e requisitos da lei isentiva, ou seja, que possuem a natureza de lucros.**

28. A autoridade fiscal **fundamentou** o lançamento nos seguintes tópicos do TCEAF:

10.1. DOS CONDICIONANTES LEGAIS PARA ISENÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA SOBRE LUCROS DISTRIBUÍDOS

10.2. DA INIDONEIDADE DOS DOCUMENTOS APRESENTADOS PARA DAR SUPORTE A LANÇAMENTOS CONTÁBEIS A TÍTULO DE DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS

10.3. DA VIOLAÇÃO AO ART. 1075, PARÁGRAFO 2º DO CÓDIGO CIVIL 10.4. DA VIOLAÇÃO AO ART. 1º DA LEI 9430/96

10.5. DA VIOLAÇÃO AO CONTRATO SOCIAL

10.6. DA 'DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS' ANTES MESMO DE SUA APURAÇÃO

10.7. DA IMPOSSIBILIDADE DE PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS SOMENTE COM MÃO DE OBRA DOS SÓCIOS

10.8. DA FALTA DE HIGIDEZ DO NEGÓCIO JURÍDICO FIRMADO ENTRE O HOSPITAL METROPOLITANO S.A E UTI METROPOLITANO LTDA EPP

10.9. DA PRIMAZIA DA REALIDADE E DO DESRESPEITO AO PRINCÍPIO DA ENTIDADE

29. Dos tópicos acima, apenas os itens 10.3, 10.8 e 10.9 do TCEAF serão utilizados como fundamentos para o lançamento fiscal, conforme será detalhado a seguir neste Voto.

**ITEM 10.8 DO TCEAF e ITEM XIII DA IMPUGNAÇÃO (Da falta de higidez do negócio jurídico firmado entre Hospital Metropolitano e Uti Metropolitano)**

30. Quanto ao presente tópico, a autoridade fiscal realçou que o HOSPITAL METROPOLITANO **não possui contrato escrito de prestação de serviços com a empresa UTI METROPOLITANO** (fls. 3382, 3387 e 3389).

31. Trata-se do principal fundamento fiscal, pois **a falta de contrato regular entre tais pessoas jurídicas, desnaturam a formação do lucro da UTI METROPOLITANO especificamente em relação às receitas oriundas do HOSPITAL METROPOLITANO.**

32. Na tabela a seguir serão analisados os argumentos da contribuinte (item XIII da impugnação):

ARGUMENTO DA CONTRIBUINTE	ANÁLISE DO RELATOR/DRJ
<p>- Para que se pudesse constatar validamente essa interposição seria necessária a comprovação da existência de uma relação direta entre o Hospital Metropolitano e os sócios da empresa, no tocante à prestação de serviço desenvolvida.</p>	<p>Não se mostra relevante a existência de relação direta entre HOSPITAL METROPOLITANO e os sócios da UTI METROPOLITANO (entre eles a impugnante), conforme argumento delineado no parágrafo 44 (<i>infra</i>).</p> <p>Todavia, há que se reconhecer que a contribuinte prestou serviços médicos ao HOSPITAL METROPOLITANO, consoante argumento traçado no parágrafo 45 (<i>infra</i>).</p>
<p>- Em relação a não assinatura do contrato de prestação de serviços com o Hospital Metropolitano, esclarece-se que, como em toda relação comercial, os interesses dos envolvidos, em alguns pontos, são antagônicos, especialmente no aspecto financeiro. Por essa razão, as partes contratantes ainda discutem os termos do contrato de prestação de serviços e não chegaram a um consenso.</p>	<p>Essas afirmações da contribuinte militam no sentido da inexistência de relação jurídica entre HOSPITAL METROPOLITANO e UTI METROPOLITANO. Nesse passo, enquanto não há consenso entre tais pessoas jurídicas, os médicos recebem pelos serviços prestados, e não por lucros, já que a contribuinte não demonstrou que a UTI METROPOLITANO tem relação contratual regular com o HOSPITAL METROPOLITANO.</p>
<p>- Aliás, a ausência de prova do vínculo direto de trabalho (ou trabalhista) entre os sócios da empresa e o Hospital Metropolitano indignou o fiscal responsável pela autuação, levando-o a afirmar (fl. 3385):</p> <p><i>Ora, é realmente espantoso que o HOSPITAL METROPOLITANO S.A. não verifique a carga horária dos médicos que prestavam serviços de UTI, que não saiba quem eram esses médicos, se eram ou não sócios da empresa UTI METROPOLITANO LTPA EPP, se eram ou não qualificados tecnicamente, se possuíam ou não título e registro no Conselho da categoria de médicos intensivistas! (grifos reproduzidos do original)</i></p> <p>- Essa afirmação e os demais elementos dos autos evidenciam que a empresa petionária possui existência própria e independente do Hospital Metropolitano e que ela não se submete a este em termos de sua gestão interna, ainda que a satisfatoriedade da prestação global do serviço possa ser avaliada por ele.</p>	<p>Já se analisou acima a questão do vínculo direto entre HOSPITAL METROPOLITANO e sócios da UTI METROPOLITANO.</p> <p>Outrossim, em nenhum trecho do TCEAF a autoridade fiscal desconsidera a personalidade jurídica da UTI METROPOLITANO, muito menos afirma que há vínculo empregatício dos sócios da UTI METROPOLITANO com o HOSPITAL METROPOLITANO.</p> <p>A citada informação trazida pela impugnante (fl. 3385) apenas e tão somente registra, de passagem, o espanto fiscal, querendo significar: ou que o HOSPITAL METROPOLITANO é uma pessoa jurídica que não detém minimamente processos gerenciais de controle; ou que o citado hospital convenientemente não quis fornecê-los à Administração Tributária.</p>
<p>- O próprio fiscal reconhece que é a sociedade prestadora do serviço, por meio de sua sócia administradora, que coordena a prestação de serviços ao Hospital Metropolitano (fl. 3391):</p> <p><i>UTI METROPOLITANO LTDA EPP (...) estabelecendo controle sobre os serviços prestados pelos mesmos, sem subordinação, mas com coordenação da atividade laborativa, coordenação esta prestada pela sra. Glanne Murad Sudré.</i></p> <p>- Nada mais natural do que a coordenação da prestação de serviços ao Hospital Metropolitano ficar a cargo da sócia eleita como administradora, nos termos do contrato social da pessoa jurídica, e a qual, conforme a cláusula nona, letra 'c', deste mesmo ato constitutivo, ficou incumbida de 'assegurar o pleno funcionamento da sociedade'.</p>	<p>A coordenação a que se refere a autoridade fiscal (fl. 3391) consiste apenas em: a) intermediar a contratação de médicos para o HOSPITAL METROPOLITANO sob a roupagem de sócio da UTI METROPOLITANO; b) organizar a atividade laborativa referente ao serviço médico prestado.</p> <p>Portanto, a sra. Glanne Murad Sudré não coordena a prestação de serviços médicos <u>prestados pela UTI METROPOLITANO</u>, mas sim coordena a prestação de serviços médicos <u>prestados por pessoas físicas</u>.</p>

ARGUMENTO DA CONTRIBUINTE	ANÁLISE DO RELATOR/DRJ
<p>- No tocante à presença da pessoa jurídica no espaço físico anexo ao Hospital Metropolitano, deve-se destacar que a peculiaridade do serviço prestado demandava esta configuração.</p> <p>- O atendimento hospitalar em área de tratamento intensivo demanda a presença permanente de profissionais no ambiente médico, haja vista a gravidade do quadro clínico dos pacientes.</p>	<p>A premissa da contribuinte (necessidade de presença permanente de médicos na área de tratamento intensivo) não conduz à conclusão por ela engendrada (necessidade de a sede da UTI METROPOLITANO localizar-se no espaço físico do HOSPITAL METROPOLITANO), já que os médicos devem permanecer é na área de tratamento intensivo, e não na sede da UTI METROPOLITANO. Portanto, não convence a explicação da impugnante.</p>
<p>- Conforme restou provado e registrado no relatório fiscal elaborado, a empresa foi contratada para disponibilizar, durante o período de 24 horas, todos os dias, dois profissionais médicos.</p>	<p>Trata-se de afirmação falaciosa, pois, em primeiro lugar, a UTI METROPOLITANO sequer foi contratada pelo HOSPITAL METROPOLITANO.</p> <p>Em segundo, a necessidade de qualquer hospital que presta serviços de tratamento intensivo, vinte e quatro horas por dia, todos os dias, em nada se relaciona com a sede de suposta pessoa jurídica terceirizada. Via de regra, na disposição física de tais hospitais constam dormitórios para médicos, o que não se confundem com sede de empresa terceirizada.</p>
<p>- A despeito da não apresentação do contrato escrito, ambas as partes declararam expressamente que a natureza da relação jurídica estabelecida entre o Hospital Metropolitano e a prestadora do serviço, no tocante ao espaço em que esta última estava estabelecida, era a de cessão de direito de uso.</p> <p>- Vale destacar, ademais, que várias empresas estão estabelecidas no interior do Hospital Metropolitano.</p> <p>- Uma simples visita ao local permite constatar a presença de lojas de roupas, lanchonetes, lojas de objetos em geral etc.</p> <p>- Surge, então, o questionamento: será que todas essas pessoas jurídicas são empresas interpostas?</p>	<p>Trata-se de argumentos irrelevantes, sem qualquer consequência jurídica no sentido de tornar hígida a contratação da UTI METROPOLITANO pelo HOSPITAL METROPOLITANO.</p> <p>Especificamente quanto à presença de terceirizados no HOSPITAL METROPOLITANO, trata-se ainda de matéria que não é objeto do presente litígio, sendo concernentes apenas aos próprios terceirizados e sua relação jurídico-tributária com a Administração.</p> <p>Certo é que as características peculiares do objeto litigioso ora analisado é que geraram a acusação fiscal e deve ser o alvo da impugnação da contribuinte.</p>

33. Logo, acolho integralmente o presente fundamento como alicerce da tese fiscal, **não tendo a contribuinte logrado êxito em demonstrar sua invalidade.**

**ITEM 10.3 DO TCEAF e ITEM VII DA IMPUGNAÇÃO (Da violação ao art. 1075, § 2º, do Código Civil)**

34. Sobre esse tema a contribuinte alegou que (item VII da impugnação):

- A ausência de fundamento da constatação da fiscalização, todavia, é evidente.
- Em primeiro lugar, porque na cláusula sexta, parágrafo primeiro, inciso IV e na cláusula décima, do contrato social da empresa inexistente a exigência de deliberação social acerca da distribuição de lucros.
- Confirma-se a redação da cláusula sexta, parágrafo primeiro, inciso IV, do contrato social sob análise. (...). Note-se que, na aludida cláusula, há exclusivamente a previsão do dever de realização de assembleia de sócios para tratar de remuneração dos administradores, o que não se confunde com distribuição de lucros aos sócios.
- Também inexistente, na cláusula décima do contrato social, o estabelecimento da obrigação de deliberação acerca dos critérios para a distribuição dos lucros aos sócios.
- O critério de distribuição de lucro já constava expressamente no contrato social [parágrafo 1º da Cláusula Décima], de modo que outra forma não poderia ser estabelecida em assembleia, o que evidencia a irrelevância da respectiva ata, no

aludido ponto, e, por essa razão, torna dispensável o registro do documento na Junta Comercial.

35. Não se sustentam as alegações da administrada. Explica-se.

36. Consoante Cláusula Décima, caput, das 4ª, 5ª e 6ª Alterações Contratuais (fls. 274/304), “a Sociedade poderá levantar balanços mensais para distribuição dos lucros de acordo com o **§ 1º desta Cláusula, que serão apreciadas na assembléia de sócios**, conforme estabelecido na **Cláusula Nona, letra ‘e’ deste instrumento**”.

37. Já o parágrafo 1º da Cláusula Décima das citadas alterações contratuais determina que: **a)** “Os lucros, após, feitas as provisões legais e tecnicamente recomendadas, terão o destino que os cotistas indicarem”; **b)** “Havendo distribuição sob qualquer forma, serão na proporção de cada cotista no capital social”.

38. Por fim, a Cláusula Sexta, caput, das mencionadas alterações contratuais prescreve que “as deliberações sociais serão tomadas através de assembleia dos sócios, nos termos dos **Artigos 1.071 a 1.080 da Lei 10.406 de 10 de janeiro de 2002**”.

39. Da simples leitura das normas contratuais acima referidas, verificam-se as seguintes conclusões:

a) Para distribuição mensal de lucros, a pessoa jurídica (UTI METROPOLITANO) deve levantar balanços correspondentes, que serão apreciados na assembléia de sócios (Cláusula Décima, caput).

b) Os lucros, após, feitas as provisões legais e tecnicamente recomendadas, terão o destino que os cotistas indicarem: provisão, reinvestimento na pessoa jurídica ou distribuição aos sócios (Cláusula Décima, § 1º, trecho inicial).

c) Portanto, consoante itens “a” e “b” (supra), resta comprovada a necessidade de ata da assembléia de sócios para constituir o direito de tais sócios à distribuição de lucros.

d) Na hipótese de distribuição aos sócios sob qualquer forma, deve-se obedecer à proporção de cada cotista no capital social (Cláusula Décima, § 1º, trecho final).

e) As deliberações sociais, aí incluída a decisão referente à distribuição de lucros, serão tomadas por meio de assembleia dos sócios, nos termos dos arts. 1.071 a 1.080 do Código Civil, o que se leva a constatar a aplicação obrigatória do art. 1.075, § 2º, do Estatuto Civilista (Cláusula Sexta, caput): “Art. 1.075. A assembléia será presidida e secretariada por sócios escolhidos entre os presentes. (...). § 2º Cópia da ata autenticada pelos administradores, ou pela mesa, será, nos vinte dias subseqüentes à reunião, apresentada ao Registro Público de Empresas Mercantis para arquivamento e averbação.”

40. Nesse sentido assim se manifestou a autoridade fiscal:

Portanto, em ambos os casos (deliberação sobre a metodologia de distribuição dos lucros e apreciação do ‘balanço patrimonial e demais demonstrações contábeis’), houve confessado descumprimento a exigência legal prevista no art. 1075, parágrafo 2º do Código Civil. Pela mesma conduta, houve também violação ao artigo 32, II, ‘e’ c/c art. 36, ambos da Lei 8.934/94 (Lei de Registros Públicos de Empresas Mercantis e Atividade Afins).

De acordo com art. 1º da Lei 8.934/94, a finalidade do registro público é dar garantia de publicidade, autenticidade, segurança e eficácia aos atos jurídicos das empresas mercantis submetidos a registro.

Art. 1º O Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins, subordinado às normas gerais prescritas nesta lei, será exercido em todo o território nacional, de forma sistêmica, por órgãos federais e estaduais, com as **seguintes finalidades**:

I - **dar** garantia, publicidade, autenticidade, segurança e **eficácia aos atos jurídicos** das empresas mercantis, submetidos a registro na forma desta lei;

Resulta daí, por expressa disposição legal, que, descumprida a lei, os atos jurídicos das empresas mercantis submetidos a registro, mas não registrados, não se reputam publicados, autênticos, seguros e eficazes. Tal o que ocorreu no caso concreto aqui relatado.

Desta forma, houve descumprimentos dos requisitos legais nas deliberações sociais sobre distribuição de lucros e apresentação das demonstrações contábeis, de onde resulta que traduzem atos ilegais e ineficazes, **tornando-se inoponíveis a terceiros (dentre os quais o Fisco)**.

A inoponibilidade a terceiros resulta de expressa disposição legal, consoante estabelece o art. 1.154 do Código Civil, verbis;

Art. 1.154. O **ato sujeito a registro**, ressalvadas disposições especiais da lei, **não pode, antes do cumprimento das respectivas formalidades, ser oposto a terceiro**, salvo prova de que este o conhecia. Parágrafo único. O terceiro não pode alegar ignorância, desde que cumpridas as referidas formalidades.

Assim, repita-se, houve confessada violação ao art. 1.075, parágrafo 2º do CC. Pela mesma conduta, houve também violação ao art. 32, II 'e' c/c art. 36, ambos da Lei 8.934/94 (Lei de Registros Públicos de Empresas Mercantis e Atividades Afins).

41. Portanto, com base na legislação supratranscrita, tendo a autoridade fiscal considerado ineficazes perante terceiros (entre eles o Fisco), **tanto a deliberação sobre a metodologia de distribuição dos lucros, bem como a apreciação do 'balanço patrimonial e demais demonstrações contábeis', por não terem sido levadas a registro**, deve-se manter o afastamento da natureza de lucro aos rendimentos percebidos pela impugnante.

42. Tergiversou a contribuinte quando alegou a imprestabilidade da decisão da assembleia de sócios que delibera acerca do critério de distribuição dos lucros, pois, segundo ela, o critério já se encontraria estampado na Cláusula Décima, § 1º, trecho final, do contrato social. Ocorre que, conforme já dito nos itens "a", "b" e "c" do parágrafo 39 (retro), a obrigatoriedade da assembleia de sócios está expressamente disposta na Cláusula Décima, caput e § 1º, trecho inicial, já que somente tal órgão pode aprovar balanços e decidir quanto à destinação de lucros, podendo inclusive distribuí-los aos sócios (é dizer, a distribuição de lucros é apenas uma entre várias possíveis decisões da assembleia). Portanto, **eventual deliberação social no sentido da distribuição de lucros configura ato jurídico essencial e anterior ao efetivo pagamento de lucros aos sócios**.

43. Logo, acolhe-se integralmente o presente fundamento como alicerce da tese fiscal, não tendo a contribuinte demonstrado sua invalidez.

**ITEM XIV DA IMPUGNAÇÃO (Da inexistência de comprovação de que os valores pagos à impugnante constituem remuneração pelo serviço prestado à pessoa jurídica)**

44. De plano, **apesar de constar como conclusão fiscal que os rendimentos da contribuinte são decorrentes de serviços médicos prestados**, mostra-se irrelevante, na espécie, a demonstração: a) da natureza dos rendimentos auferidos; b) da efetividade, das datas e da frequência da prestação do serviço; c) da relação direta entre HOSPITAL METROPOLITANO e os sócios da UTI METROPOLITANO. Isso porque, recorde-se, a contribuinte possuía o ônus de provar que os rendimentos por ela declarados diziam respeito a lucros isentos da tributação do IRPF (vide parágrafo 27, retro). Incomprovada tal isenção pela contribuinte, deve a autoridade fiscal promover o lançamento tributário de IRPF, prescindindo de qualquer demonstração quanto à natureza do rendimento auferido e à efetividade e datas da prestação do serviço, já que, na espécie, restou demonstrado o fato gerador do IRPF, nos meses objeto da autuação, no momento em que se verificaram as circunstâncias materiais alusivas ao acréscimo patrimonial experimentado pela contribuinte (fato incontroverso), na forma dos arts. 43, 114 e 116, I, do CTN.

45. **Todavia, há que se reconhecer a demonstração fiscal no sentido da prestação pela impugnante de serviços médicos ao HOSPITAL METROPOLITANO, pois, consistindo o objeto social da UTI METROPOLITANO (sem contrato regular com o HOSPITAL METROPOLITANO) na atividade de atendimento hospitalar dentro da unidade de tratamento intensivo e sendo os sócios da UTI METROPOLITANO todos médicos e, ainda, não possuindo em seu quadro funcional um empregado sequer que fosse médico, a única conclusão lógica daí resultante é a de que a prestação dos serviços médicos para o HOSPITAL METROPOLITANO se deu por atividade desempenhada pelos citados sócios, entre eles a impugnante.**

46. Analisam-se, a seguir, os argumentos da contribuinte relativamente ao presente tópico:

ARGUMENTO DA CONTRIBUINTE	ANÁLISE DO RELATOR/DRJ
<p>- Ao final do Termo de Constatação e de Encerramento da Ação Fiscal, a autoridade autuante sustenta que o foco central da autuação, ou seja, o motivo determinante do lançamento, seria a demonstração de que os valores recebidos pela impugnante caracterizariam uma contraprestação pelo serviço por ele prestado (fls. 3329 e 3396).</p> <p>- O processo administrativo sob análise, todavia, não aponta com segurança sequer o tipo de serviço retratado, o que caracteriza ausência de indicação de pressuposto fático do lançamento (fundamento fático), vício de motivação, portanto, e, conseqüentemente, cerceamento do direito de defesa do administrado.</p> <p>- Ressalte-se que, no curso de todo o Termo de Constatação e de Encerramento de Ação Fiscal, a fiscalização sempre retrata o serviço médico prestado pela empresa da qual a recorrente é sócia ao hospital tomador do serviço. Inexiste uma linha sequer retratando o serviço efetivamente prestado pela petionária.</p>	<p>Ao contrário da alegação da impugnante, a demonstração da "real natureza dos rendimentos recebidos" não se traduz em motivo determinante do lançamento tributário, mas sim em conclusão fiscal, diante da decorrência lógica de que os serviços médicos foram prestados pelos sócios (que são médicos) da UTI METROPOLITANO, sendo que tal sociedade não possui contrato regular com o HOSPITAL METROPOLITANO.</p> <p>A conclusão fiscal consiste na reclassificação dos rendimentos declarados pela contribuinte como lucros isentos auferidos da UTI METROPOLITANO para rendimentos decorrentes da prestação de serviços médicos, mesmo que em alguns trechos do TCEAF não se mencione expressamente o adjetivo "médicos" vinculado ao substantivo "serviços".</p> <p>De outra forma não se cogitaria, já que a UTI METROPOLITANO possui como objeto a prestação de serviço médico, tal e qual seus sócios, que são formados em Medicina. Nesse contexto, o trabalho fiscal concluiu pela natureza de "serviço médico" aos rendimentos obtidos pelos sócios da UTI METROPOLITANO.</p> <p>Ressalte-se ainda que, ao contrário da alegação do contribuinte no sentido da omissão fiscal quanto à especificação da natureza do serviço prestado, a autoridade lançadora assim se manifestou no TCEAF (fls. 3390/3391):</p> <p style="padding-left: 40px;"><i>Assim o quadro real que envolve o negócio celebrado entre HOSPITAL METROPOLITANO S.A. e UTI METROPOLITANO LTDA EPP permite concluir, com sobras, que houve, in casu, triangulação de serviços:</i></p> <p style="padding-left: 40px;"><i>(...)</i></p> <p style="padding-left: 40px;"><i>Avulta então, incontestável, a prestação de serviços médicos de UTI por profissionais médicos através da UTI METROPOLITANO LTDA EPP que age como empresa interposta, contratando os médicos, sob a roupagem de sócios, para os disponibilizar ao HOSPITAL METROPOLITANO S.A. assumindo, diretamente, o ônus de remunerá-los, estabelecendo controle sobre os serviços prestados pelos mesmos, sem subordinação, mas com coordenação da atividade laborativa, coordenação esta prestada pela sra. Glance Murad Sudré, consoante informado na resposta ao TIF N° 007, que transcrevo:</i></p> <p style="padding-left: 40px;"><i>(...)</i></p> <p>Portanto, resta clara a conclusão fiscal no sentido da prestação de serviço médico pela impugnante.</p>

ARGUMENTO DA CONTRIBUINTE	ANÁLISE DO RELATOR/DRJ
<p>- Muito pelo contrário! Nas oportunidades em que a fiscalização se dedica a especificar o serviço que teria sido prestado pela impugnante, sempre há a informação de que inexistem elementos suficientes à comprovação da tarefa efetivamente desempenhada (fl. 3385): (...)</p> <p>- Inclusive, a autoridade lançadora, reiteradas vezes, externa indignação por não ter identificado qualquer prova de vínculo direto de trabalho entre a petionária e o referido hospital (fl. 3385): (...)</p>	<p>Os citados trechos (fl. 3385) aduzidos pelo impugnante apenas e tão somente registram, de passagem, o espanto fiscal, querendo significar: ou que o HOSPITAL METROPOLITANO é uma pessoa jurídica que não detém minimamente processos gerenciais de controle; ou que o citado hospital, convenientemente, não quis fornecê-los à Administração Tributária.</p>
<p>- Em outros termos, a busca da fiscalização por elementos de prova de um vínculo empregatício ou de um vínculo direto de trabalho entre a defendente e o mencionado hospital restou frustrada. Esse é o motivo da revolta do agente autuante. Desse modo, o fiscal responsável pela autuação se irrequieta, a todo momento, com o insucesso da demonstração que pretendia emplacar e se apega a questões irrelevantes para tentar convencer da procedência de sua tese (fl. 3389): (...)</p>	<p>A tese da contribuinte relativa ao que estaria na subjetividade do auditor fiscal é irrelevante, devendo a impugnante se concentrar em combater os fundamentos objetivos do lançamento tributário.</p>
<p>- A procedência da tese da autoridade lançadora, reitera-se, dependia da demonstração da efetiva prestação do serviço e da correlação entre este e os valores recebidos, o que não ocorreu. A fiscalização, com efeito, sequer comprovou que, nos meses em que a autuada recebeu pagamento, ela prestou algum serviço.</p> <p>- Aliás, sequer a frequência da prestação do serviço por parte do autuado foi comprovada. E isso era fundamental para se infirmar o critério utilizado para a distribuição de lucros. Especialmente porque a distribuição foi inquestionavelmente realizada com base na participação no capital social.</p>	<p>Prescinde-se das comprovações a cargo do Fisco pretendidas pela impugnante, consoante parágrafos 27 e 44, <i>retro</i>.</p> <p>No que pertine ao IRPF, cumpre ao auditor fiscal demonstrar a ocorrência apenas do fato gerador consistente no acréscimo patrimonial (arts. 43, 114 e 116, I, do CTN).</p>
<p>- Como cediço, a remuneração por serviço prestado em benefício da empresa da qual a contribuinte é sócia caracteriza-se como uma remuneração fixa e pré-determinada. Logo, eventual pretensão fiscal de atribuir aos valores recebidos pela impugnante a natureza de pró-labore se desconstrói, haja vista que, como se percebe da planilha de valores constantes nos autos, os pagamentos não são fixos e pré-determinados. Cobia, então, a fiscalização a justificativa dessa variação, incompatível com o próprio conceito de remuneração por serviço prestado em benefício da empresa que a contribuinte integra.</p>	<p>Em primeiro lugar, repise-se quanto à irrelevância da natureza do rendimento auferido pela impugnante (<i>vide</i> parágrafo 44, <i>retro</i>).</p> <p>Em segundo, importante para este julgamento consiste no fato incontroverso relativo ao acréscimo patrimonial vivenciado pela contribuinte (parágrafo 27, <i>retro</i>).</p> <p>Em terceiro, ao reverso da alegação da impugnante, remuneração por serviço prestado não é necessariamente fixa, pois depende de variáveis, como o número de horas aplicadas na prestação dos serviços etc. Contudo, na espécie, note-se que em vários meses a impugnante recebeu valores idênticos<sup>2</sup>, o que não só foi devidamente aferido pela fiscalização no auto de infração, como também pode ser comprovado pela documentação apresentada pela contribuinte.</p> <p>Como corolário dos parágrafos acima, não cabia à fiscalização justificar a variação dos rendimentos auferidos pela impugnante. No que pertine ao IRPF, cumpre ao auditor fiscal demonstrar a ocorrência apenas do fato gerador consistente no acréscimo patrimonial.</p>

<sup>2</sup> Em 2013, nos meses 04, 05, 07, 08, 09, 10, 11 e 12 e, em 2014, nos meses 01 e 02, a contribuinte auferiu R\$16.000,00, em cada um dos citados períodos. Em 2014, nos meses 05, 06, 07, 08, 09, 10, 11 e 12 e, em 2015, no mês 01, a contribuinte auferiu R\$17.955,00, em cada um dos citados períodos. Em 2015, nos meses 02, 03, 09, 10, 11 e 12, a contribuinte auferiu R\$8.120,00, em cada um dos citados períodos. Em 2015, nos meses 04, 05, 06, 07 e 08, a contribuinte auferiu R\$8.816,00, em cada um dos citados períodos.

ARGUMENTO DA CONTRIBUINTE	ANÁLISE DO RELATOR/DRJ
<p>- Além disso, a impugnante nem sequer consta no contrato social da pessoa jurídica como administradora da sociedade. Nem mesmo nas atas das assembleias de sócios há a informação de que a sócia prestou o serviço à sociedade e tem direito a qualquer remuneração.</p> <p>- Eventual consideração fiscal, por outro lado, de que os valores recebidos pela peticionária são remuneração pelo serviço médico ou qualquer outro prestado ao hospital dependia, como já adiantado, da comprovação da efetiva ocorrência, da real natureza, da respectiva periodicidade e do correspondente volume do aludido trabalho.</p> <p>- Em outros termos, era, no mínimo, necessário que a fiscalização demonstrasse que a peticionária prestou serviço de médico intensivista, de gestão do aludido serviço ou qualquer outro. Além disso, era indispensável que se comprovasse que tal serviço foi implementado em todos os meses objetos do auto de infração. E, por fim, era imprescindível que restasse provado que o volume do serviço prestado pela peticionária era compatível com os valores recebidos, tanto em relação ao mercado capixaba, quanto em relação aos demais sócios da mesma pessoa jurídica.</p> <p>- Em relação a tais requisitos, a fiscalização apenas logrou êxito em evidenciar que o hospital não controlava a identidade, a frequência e a carga horária dos prestadores de serviços, do que decorre a irretorquível constatação pela ausência de prova da ocorrência de prestação de serviço por parte da impugnante, da natureza, da periodicidade e do volume do respectivo trabalho.</p>	<p>Em primeiro lugar, consoante parágrafos 27 e 44, <i>retro</i>, repise-se quanto: a) ao encargo probatório da impugnante em demonstrar que seus rendimentos possuíam a natureza de lucros recebidos; b) à irrelevância da natureza do rendimento auferido pela impugnante.</p> <p>Em segundo, o que possui maior relevo para o presente julgamento é o fato incontroverso relativo ao acréscimo patrimonial vivenciado pela contribuinte (parágrafo 44, <i>retro</i>).</p> <p>Como corolário dos parágrafos acima, não cabia à fiscalização realizar as comprovações pretendidas pela impugnante. No que pertine ao IRPF, cumpre ao auditor fiscal demonstrar a ocorrência apenas do fato gerador consistente no acréscimo patrimonial.</p>

47. Logo, afastam-se os argumentos da contribuinte relativamente ao presente tópico.

#### ITEM 10.9 do TCEAF (Da primazia da realidade)

48. Também embasa o lançamento fiscal a primazia da realidade dos fatos trazidos pela autoridade tributária sobre a formalidade representada pela **interposição de pessoa jurídica, com o objetivo de diminuição tributária**. Tal fundamento encontra respaldo legal no art. 118, I, do CTN.

49. Logo, acolhe-se, como alicerce da tese fiscal, o fundamento da primazia da realidade, especificamente quanto à **falta de negócio jurídico entre HOSPITAL METROPOLITANO e UTI METROPOLITANO, não tendo a contribuinte demonstrado sua invalidez**.

#### CONCLUSÕES PARCIAIS

50. Até aqui, já é possível concluir somente com base nos fundamentos do lançamento fiscal acolhidos que:

a) A falta de higidez do negócio formal entre HOSPITAL METROPOLITANO e UTI METROPOLITANO, bem a violação ao art. 1.075, § 2º, do Código Civil, são capazes de tornar ineficazes, na seara tributária, os pagamentos formalmente efetuados pelo primeiro ao segundo, o que afasta a natureza de lucros quanto à distribuição dos rendimentos (correspondentes àqueles pagamentos) aos sócios da UTI METROPOLITANO.

b) Nesse passo, por decorrência lógica e com suporte na primazia da realidade, considera-se que os rendimentos recebidos pelos sócios da UTI METROPOLITANO não são isentos, mas sim decorrentes de prestação de serviços médicos e, portanto, tributáveis.

#### ITEM 10.1 DO TCEAF (Dos condicionantes legais para isenção de imposto de renda sobre lucros distribuídos)

51. A rigor em tal tópico não se apresenta fundamento específico utilizado no lançamento fiscal, mas apenas se introduz o tema das infrações cometidas pela contribuinte.

**ITEM 10.2 DO TCEAF (Da inidoneidade dos documentos apresentados para dar suporte a lançamentos contábeis a título de distribuição de lucros)**

52. Neste tópico, a autoridade fiscal concentra seus esforços para descaracterizar a escrituração fiscal em função de recibos não assinados pelos médicos (sócios da UTI METROPOLITANO), documentos esses que supostamente foram emitidos por ocasião da percepção de lucros isentos.

53. Ocorre que tais recibos provariam, no máximo, a percepção dos rendimentos (o que, de resto, ficou demonstrado por outros meios), não possuindo força probante da natureza desses rendimentos, nem tendo o condão, por si só, de tornar imprestável a escrituração contábil, como pretendeu a autoridade fiscal.

54. fiscal. Logo, afasta-se integralmente o presente fundamento como alicerce da tese

**ITEM 10.4 DO TCEAF e ITEM VIII DA IMPUGNAÇÃO (Da violação ao art. 1º da Lei 9.430/1996)**

55. A motivação constante no item 10.4 do TCEAF não foi utilizada neste Voto como elemento fundante do lançamento fiscal, já que o lucro presumido, apesar de apurado trimestralmente, nada impede que o seja aferido - e até mesmo pago o imposto correspondente - em períodos menores que o trimestre, opção essa que pode ser viabilizada pela facilidade da metodologia de apuração que se resume à simples multiplicação de percentual sobre as receitas. Destaque-se, no entanto, que tal conclusão não gera nulidade, pois o lançamento fiscal se sustenta em outros fundamentos (itens 10.3, 10.8 e 10.9 do TCEAF). Nesse contexto, deixa-se de apreciar os argumentos da contribuinte dispostos no item VIII da impugnação. 56. fiscal.

Logo, afasta-se integralmente o presente fundamento como alicerce da tese

**ITEM 10.5 DO TCEAF (Da violação ao contrato social)**

57. A motivação constante no item 10.5 do TCEAF não foi utilizada neste Voto como fundamento do lançamento fiscal, já que a distribuição mensal do lucro é permitida pela Cláusula Décima do contrato social da UTI METROPOLITANO, estando autorizada, inclusive, a antecipação de lucros (Cláusula Décima, § 2º). Repise-se, ainda, que tal conclusão não gera nulidade, pois o lançamento fiscal se sustenta em outros fundamentos (itens 10.3, 10.8 e 10.9 do TCEAF).

58. fiscal. Logo, afasta-se integralmente o presente fundamento como alicerce da tese

**ITEM 10.6 DO TCEAF e ITEM X DA IMPUGNAÇÃO (Da “distribuição de lucros” antes mesmo de sua apuração)**

59. A motivação constante no item 10.6 do TCEAF não foi utilizada neste Voto como fundamento do lançamento fiscal, pois, examinando os meses de janeiro, fevereiro, maio, junho, julho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2014 (períodos objeto da auditoria fiscal - fl. 3374), a conta 211901000020216 - LUCROS/DIVIDENDOS A PAGAR (fl. 3773) do Livro Razão demonstra que o valor do suposto “lucro” estava disponível para a impugnante desde o mês anterior. Repise-se, ainda, que tal conclusão não gera nulidade, pois o lançamento fiscal se sustenta em outros fundamentos (itens 10.3, 10.8 e

10.9 do TCEAF). Nesse contexto, deixa-se de apreciar os argumentos da contribuinte dispostos no item X da impugnação.

60. fiscal. Logo, afasta-se integralmente o presente fundamento como alicerce da tese

**ITEM 10.7 DO TCEAF e ITEM XII DA IMPUGNAÇÃO (Da impossibilidade de prestação dos serviços somente com mão de obra dos sócios)**

61. A motivação constante no item 10.7 do TCEAF não foi utilizada neste Voto como fundamento do lançamento fiscal, diante da irrelevância do ocorrido em apenas três meses (de 01/04/2011 a 20/06/2011), argumento com o qual concordou a contribuinte em sua impugnação.

62. Logo, afasta-se integralmente o presente fundamento como alicerce da tese fiscal.

**ITEM V DA IMPUGNAÇÃO (Da existência de lucro em montante superior ao presumido - o da ausência de questionamento da fiscalização quanto à quantificação do lucro distribuído)**

63. Quanto ao item V da impugnação, a contribuinte afirmou que:

a) A leitura integral do auto de infração, com efeito, permite constatar que em nenhum momento a quantificação do lucro distribuído pela pessoa jurídica impugnante foi, em si, contestada. Vê-se apenas o apego a formalidades estranhas à demonstração de que o lucro auferido foi superior ao lucro presumido, com o objetivo de se impor a incidência tributária.

b) Nesse sentido, observa-se que a autoridade lançadora não questionou o resultado numérico apurado em nenhum dos meses componentes do período fiscalizado.

c) Em síntese, a demonstração de "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", constante na escrituração contábil da sociedade dependente, não foi objeto de crítica dos agentes fiscais.

d) A exigência contida no art. 48, § 2º, inc. II, da IN nº 93/97, portanto, foi integralmente cumprida pela pessoa jurídica da qual a recorrente é sócia.

64. Registre-se que a natureza de lucro alusiva ao rendimento recebido pela impugnante foi descaracterizada pela autoridade fiscal, e tal descaracterização foi mantida neste Voto, com base nos itens 10.3, 10.8 e 10.9 do TCEAF. Logo, torna-se despicienda a apuração do alegado lucro presumido e/ou do lucro contábil da UTI METROPOLITANO.

**ITEM VI DA IMPUGNAÇÃO (Da efetiva demonstração contábil da existência de lucro em montante superior ao presumido)**

65. Quanto ao item VI da impugnação, a contribuinte afirmou que:

a) No auto de infração lavrado pelo fiscal federal, entretanto, não há qualquer afirmação no sentido de que a pessoa jurídica autuada auferiu lucros em patamar inferior ao lucro presumido.

b) A autoridade lançadora, ao contrário, apega-se exclusivamente a formalidades especificamente relativas aos atos de pagamento dos lucros apurados.

c) Portanto, no tópico destinado pelo auditor fiscal à demonstração do descumprimento do art. 48, § 2º, inc. II, da IN nº 93/97, a aludida autoridade

administrativa se limita a apontar supostos vícios nos comprovantes de pagamento dos lucros aos sócios<sup>1</sup>. Logo, o agente público não se desincumbe da tarefa de evidenciar que o lucro distribuído era inferior ao presumido pela legislação.

d) A mesma autoridade administrativa, todavia, utiliza, para fins de lavratura do auto de infração, o conteúdo dos mesmos documentos apresentados pela impugnante para dar fundamento à conclusão pela realização dos aludidos pagamentos.

e) Observe-se, inclusive, que o agente público considera válidas, no auto de infração elaborado, as mesmas datas de pagamento indicadas na escrituração contábil da pessoa jurídica.

f) Consta-se, então, a total (data, valor e destinatário) compatibilidade entre as informações constantes nos registros bancários das operações financeiras realizadas e os lançamentos contábeis consignados nos livros Diário e Razão da pessoa jurídica recorrente, especialmente no tocante a datas e valores.

g) Em suma, portanto, os lançamentos contábeis da empresa se amoldam às normas contidas nos itens 26 e 27, da Resolução CFC 1.330/11, do Conselho Federal de Contabilidade, e item T 2.2, da Norma Brasileira de Contabilidade, (...)

h) Desse modo, ainda que se entenda pairar dúvidas acerca da idoneidade dos registros bancários para fins de comprovação dos pagamentos realizados em benefício dos sócios, impõe-se, por aplicação do art. 112, inc. II, do CTN, a opção pela interpretação mais benéfica da legislação, que certamente conduz ao acolhimento dos argumentos lançados pela petionária.

66. Inicialmente, deve-se dividir o tema com duas perguntas:

66.1. houve pagamentos da UTI METROPOLITANO à contribuinte (sócia da citada pessoa jurídica)?

66.2. os pagamentos referidos no item anterior acima<sup>a</sup> questão são lucros isentos?

67. No que se refere à primeira pergunta (66.1), a autoridade fiscal assumiu que houve de veras pagamentos da UTI METROPOLITANO à contribuinte, já que tributou tais transferências de recursos e esse fato não foi contestado pela impugnante. Nesse ponto, a incongruência fiscal consiste apenas em utilizar especificamente “recibos não assinados” como prova de que a natureza correspondente de tais recebimentos não era de lucros isentos, pois da premissa (recibos não assinados) não se chega à conclusão (natureza tributável dos rendimentos).

68. Todavia, acolhem-se as datas dos rendimentos auferidos pela contribuinte, que foram confirmadas pelas operações bancárias. Apenas **se afastou sua natureza de lucros recebidos**, em razão dos fundamentos expostos nos itens 10.3, 10.8 e 10.9 do TCEAF, que lhe conferiram a natureza de rendimentos tributáveis, conforme foi analisado em tópicos anteriores (retro). A própria autoridade fiscal assim esclareceu (fl. 3340):

A alegação, na verdade, faz prova contra a empresa já que comprova ter havido os pagamentos mas, no entanto, os documentos não são hábeis e idôneos para configurar tais pagamentos como distribuições de lucros. **Incontroverso ter havido pagamentos aos sócios e, não sendo os mesmos lucros distribuídos, sujeitam-se, então, à incidência do imposto de renda.**

69. A própria contribuinte concorda com a existência dos mencionados pagamentos nas datas estipuladas pela autoridade lançadora (fl. 3479):

**Esses pagamentos** (fatos geradores), conforme se extrai do presente processo administrativo, **estão comprovados (...)** **pelos comprovantes das operações bancárias juntadas aos autos pela própria peticionária e pelos livros Diário, Razão e balanços escriturados pela pessoa jurídica fiscalizada.**

70. Portanto, consoante parágrafos 68 e 69 (retro), a conclusão fiscal não incorreu em qualquer contradição (consistente em violação do art. 2º, IV e VI, da Lei nº 9.784/1999 e utilização de “dois pesos e duas medidas”, conforme impugnação), já que se trata de duas questões distintas a serem objeto de prova: a) questão relativa à existência do pagamento, com seus elementos valor, data, pagador e recebedor (fato incontroverso); b) questão alusiva à natureza do pagamento (fato controverso). Inexistiu, pois, motivação para nulidade do auto de infração.

71. Em suma, responde-se negativamente à pergunta constante no item 66.2 (retro).

72. Outrossim, eventual descumprimento do art. 48, § 2º, II, da Instrução Normativa SRF nº 93/1997 não foi utilizado neste Voto como elemento fundante do lançamento fiscal, já que essa motivação não foi devidamente desenvolvida pela autoridade tributária. Repise-se, ainda, que tal fato não gera nulidade, pois o lançamento fiscal se alicerça em outros fundamentos (itens 10.3, 10.8 e 10.9 do TCEAF). Em tais fundamentos, ficou descaracterizada a natureza de lucro quanto aos rendimentos percebidos pela contribuinte, já que inexistente contrato formal entre UTI METROPOLITANO e HOSPITAL METROPOLITANO, e a UTI METROPOLITANO não registrou as atas referentes a distribuição de lucros, desobedecendo-se, assim, ao disposto nos itens 26 e 27 da Resolução CFC 1.330/11, do Conselho Federal de Contabilidade, e no item T 2.2, da Norma Brasileira de Contabilidade.

73. Como **não** houve dúvida alusiva à natureza do rendimento percebido pela impugnante, descabe a aplicação do art. 112, II, do CTN.

74. Finalmente saliente-se que, em função das conclusões emitidas no parágrafo 50 (retro), perdeu a relevância a demonstração contábil da existência de lucro em montante superior ao presumido, **já que, aos pagamentos objeto do auto de infração, foi-lhes conferida a natureza de rendimentos tributáveis.**

75. Logo, desacolhem-se os argumentos da contribuinte.

#### **ITEM IX DA IMPUGNAÇÃO (Da alegação de ausência de previsão de distribuição mensal do lucro no contrato social)**

76. Quanto ao item IX da impugnação, a contribuinte afirmou que:

a) A previsão contida no parágrafo primeiro, e não segundo como afirma o fiscal, é clara no sentido de que a pessoa jurídica está autorizada a levantar ‘balanços mensais para distribuição de lucros’

b) Perceba-se que a preposição ‘para’ indica a finalidade da elaboração dos balanços mensais, qual seja, a distribuição de lucros. Logo, não faz sentido imaginar que a confecção dos balanços mensais não se destine a subsidiar a distribuição dos respectivos lucros apurados.

c) Não se pode admitir a procedência do argumento de que, pelo fato de o conteúdo das atas das assembleias não produzirem efeitos em relação a terceiros, elas também não produzem efeitos em relação aos signatários dos referidos documentos, ou seja, dos próprios sócios e que, portanto, viola o pacto (contrato social) firmado entre eles.

d) Como cedição, nosso ordenamento jurídico garante a validade e a eficácia, entre os signatários, dos documentos produzidos por eles.

77. De plano, destaque-se que a “ausência de previsão de distribuição mensal do lucro no contrato social” não foi utilizada neste Voto como fundamento para manter o lançamento fiscal, pelo que perdem o objeto as alegações da contribuinte para contestar essa motivação.

78. Apenas para argumentar (“*ad argumentandum tantum*”), quanto à questão das atas não registradas na Junta Comercial, entende-se pela eficácia dos referidos documentos apenas quanto aos sócios da UTI METROPOLITANO que participaram efetivamente da assembleia e assinaram a respectiva ata, na forma do art. 408 do Código de Processo Civil.

#### **ITEM XI DA IMPUGNAÇÃO (Da exclusão do auto de infração do valor distribuído com base no lucro presumido)**

79. Quanto ao item XI da impugnação, a contribuinte afirmou que:

a) Em outros termos, as INs n.ºs 93/97 e 1.515/14, garantem, sem a necessidade de qualquer demonstração contábil, a aplicação do benefício fiscal à distribuição de lucros correspondente à base de cálculo do imposto de renda presumido pela legislação, descontados os tributos devidos pela pessoa jurídica.

b) Se os agentes autuantes pretendem afastar a isenção do lucro distribuído em patamar superior ao lucro presumido pela legislação, nada mais coerente do que a autuação se limitar a exigir o tributo incidente sobre essa diferença e não sobre todo o lucro distribuído, conforme consta no ato administrativo combatido.

80. A autoridade fiscal **afastou** a natureza de lucro em relação aos rendimentos auferidos pela contribuinte, consoante fundamentos expostos nos itens 10.3, 10.8 e 10.9 do TCEAF, pelo que manteve a coerência, nesse ponto, no sentido de não considerar a ocorrência de qualquer modalidade de distribuição de lucros, mesmo a título de lucro presumido, prescindindo-se, pois, de qualquer demonstração contábil.

81. Logo, desacolhem-se os argumentos da contribuinte.

#### **ITEM IV DA IMPUGNAÇÃO (Da ausência de fiscalização do ano-calendário 2015)**

82. Com relação ao pedido do contribuinte para que seja **excluído** o ano calendário 2015 da apuração, afirmando que, com relação a esse período, não houve investigação, por terem sido feitas menções expressas aos anos de 2013 e 2014, mas não ao de 2015 no TCEAF, **destaque-se que o procedimento fiscal, desde a primeira comunicação ao sujeito passivo, por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal, informa que o período fiscalizado abrangerá os anos-calendário de 2013 a 2015** (fls. 25/26), conforme abaixo:

1 - **Intimamos** a contribuinte acima identificada a, de imediato, **tomar ciência** de que:

➤ A presente ação fiscal foi deflagrada por determinação contida no TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL (TDPF) – Diligência nº 0720100-2017-00388-1, abrangendo os fatos geradores do Imposto de Renda da Pessoa Física ocorridos nos anos calendário de 2013, 2014 e 2015 (exercícios 2014, 2015 e 2016), cujo teor pode ser consultado/impresso, a qualquer momento, por meio da página eletrônica da Receita Federal do Brasil ([www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br)), no link "ONDE ENCONTRO?", opção "Consulta Procedimento Fiscal – MPF/TDPF", através do código de acesso nº 18921195;

(...)

2 - **Intimamos** o contribuinte acima identificada a, no prazo de 20 (vinte) dias, **apresentar** (ANOS CALENDÁRIO: 2013, 2014 e 2015 – EXERCÍCIOS 2014, 2015 e 2016):

2.1 – Comprovantes de Rendimentos Anual para fins do Imposto de Renda da Pessoa Física referentes aos rendimentos recebidos de pessoas jurídicas no período abrangido neste procedimento;

2.2 – Relacionar todos os valores recebidos da UTI METROPOLITANO LTDA – EPP – CNPJ 13.331.270/0001-27, e respectivas datas, identificando a que título as quantias foram recebidas (como por exemplo: lucros distribuídos, pró-labore, empréstimos, etc.);

2.3 – Cópia dos extratos bancários para comprovar a entrada dos recursos financeiros entregues pela UTI METROPOLITANO LTDA no patrimônio da diligenciada.

83. Demais disso, os rendimentos percebidos pela contribuinte foram considerados tributáveis, e não decorrentes de lucros recebidos, tendo em vista uma série de fundamentos, entre eles, a falta de higidez do contrato entre HOSPITAL METROPOLITANO S.A e UTI METROPOLITANO LTDA EPP, sendo que tal motivação alicerça a ocorrência da infração fiscal, não só nos anos-calendários 2013 e 2014, **mas também no ano-calendário 2015.**

84. Foram analisados e juntados, aos autos, documentos de todo esse período (2015) e no auto de infração constam os valores das infrações apuradas mensalmente, o cálculo do imposto e o enquadramento legal, **pelo que não se vislumbra razão para excluir o ano de 2015 da apuração.**

#### DA MULTA DE OFÍCIO

#### DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA

85. No presente caso, a multa foi aplicada em decorrência de ter a fiscalização entendido pela ocorrência da hipótese prevista no art. 71, inciso I, da Lei 4.502/1964, que impõe a duplicação da multa, na forma do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996:

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

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

86. Segundo o item 14 do TCEAF, houve tentativa de conferir à remuneração dos sócios a roupagem de lucros, valendo-se, entre outros fundamentos, de infrações à lei e da falta de higidez do negócio formal de terceirização dos serviços médicos.

87. Analisam-se os argumentos da contribuinte relativamente ao presente tópico:

ARGUMENTO DA CONTRIBUINTE	ANÁLISE DO RELATOR/DRJ
<p>- CONTUDO, AINDA QUE SE ENTENDA PELO COMETIMENTO DE INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, DEVE-SE RESSALTAR QUE A EMPRESA FISCALIZADA REGISTROU NOS COMPETENTES LIVROS FISCAIS E CONTÁBEIS TODOS OS REPASSES FEITOS PELO HOSPITAL. ASSIM COMO TODOS OS PAGAMENTOS REALIZADOS EM BENEFÍCIO DOS SÓCIOS, DE MANEIRA QUE TODOS OS ELEMENTOS NECESSÁRIOS À CONFECCÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO FORAM EXTRAÍDOS DOS ARQUIVOS CONTÁBEIS E FISCAIS DA PRÓPRIA EMPRESA.</p> <p>- Da mesma forma, e reproduzindo a contabilidade da sociedade que integra, a impugnante declarou todos os valores recebidos, de modo a permitir, sem qualquer esforço adicional, que a fiscalização utilizasse as referidas informações para a confecção do lançamento tributário.</p> <p>- Esses pagamentos (fatos geradores), conforme se extrai do presente processo administrativo, estão comprovados por recibos assinados pela impugnante, pelos comprovantes das operações bancárias juntadas aos autos pela própria petionária e pelos livros Diário, Razão e balanços escriturados pela pessoa jurídica fiscalizada.</p> <p>- Perceba-se, inclusive, que a própria fiscalização destaca que não promoveu investigação adicional para identificar os pagamentos (fatos geradores) da obrigação tributária. Ela se utilizou de documentos, livros e declarações confeccionados pela própria petionária e pela empresa que integra (fl. 3325): (...)</p> <p>- Logo, é totalmente improcedente a afirmação de que "a conduta do sujeito passivo, assim, impediu o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária"!</p>	<p>A argumentação da impugnante não se sustenta, pois seu ato delituoso consistiu na ocultação, da autoridade tributária, quanto à ocorrência do fato gerador, no sentido de transmutar seus rendimentos tributáveis em lucros isentos, por meio de adesão como sócia à UTI METROPOLITANO. Aqui reside o dolo da contribuinte ao delito sonegatório, configurando-se, assim, a ação "tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais" (art. 71, I, da Lei nº 4.502/1964).</p> <p>A declaração dos rendimentos como isentos pela contribuinte, bem como o registro contábil pela UTI METROPOLITANO dos pagamentos à impugnante - e ambos foram utilizados pela Administração para apuração da base tributável -, não elidem o dolo da impugnante, pois tais atos configuram justamente a consumação da sonegação. É dizer, o esquema sonegatório foi engendrado exata e precisamente para que, em seu final, a impugnante pudesse declarar seus rendimentos tributáveis como se isentos fossem.</p> <p>Em suma, o que retardou, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, quanto à ocorrência do fato gerador, foi o disfarce contratual que ocasionou o tratamento de rendimentos tributáveis como lucros isentos.</p>
<p>Logo, a única acusação que poderia ser imputada à empresa pagadora, na hipótese de se admitir a procedência da autuação, é a de haver adotado uma interpretação da legislação tributária diversa do entendimento do agente autuante. Nenhuma fraude ou má-fé, contudo, pode ser imputada à pessoa jurídica fiscalizada.</p>	<p>As pessoas físicas (sócios da UTI METROPOLITANO) agiram de forma deliberada com o propósito de reduzir tributos, ao constituírem uma pessoa jurídica com o fim de ocultar a ocorrência do fato gerador do imposto sobre a renda da pessoa física, tratando, como lucros isentos, os rendimentos tributáveis auferidos.</p>

ARGUMENTO DA CONTRIBUINTE	ANÁLISE DO RELATOR/DRJ
<p>- Reitere-se que a fiscalização imputa o cometimento de diversas supostas irregularidades, no corpo do auto de infração, à pessoa jurídica da qual a recorrente é sócia. Dentre elas, pode-se destacar o não registro de determinadas atas de assembleia de sócios na Junta Comercial, a distribuição mensal de lucros, a distribuição do lucro antes de sua apuração etc. (fl. 3400): (...)</p> <p>- Nenhuma das aludidas práticas, todavia, pode ser atribuída à petionária. Isto porque inexistente comprovação de que ela foi o responsável pela escrituração fiscal da pessoa jurídica da qual é sócia ou sequer detinha poderes para praticar esses ou outros atos no âmbito da sociedade.</p> <p>- Logo, se a própria fiscalização atribui o cometimento das supostas irregularidades à empresa que a impugnante integra, para que fosse possível sua responsabilização seria necessária a apresentação de provas de que ela detinha poderes para realizar tais atos em nome da sociedade.</p> <p>- No caso sob análise, todavia, além da ausência de comprovação de que as supostas irregularidades apontadas pelo agente fiscal foram postas em prática pela petionária, inexistente, nos autos, comprovação da atuação dolosa da impugnante.</p> <p>- A leitura do trecho transcrito permite constatar que a autoridade lançadora pretendeu demonstrar eventual dolo em relação a atos praticados em nome da PESSOA JURÍDICA. E isso porque todos os atos mencionados como denotadores do suposto dolo do agente foram concretizados pela EMPRESA.</p> <p>- Como já adiantado, entretanto, a petionária não possuía a gestão da aludida sociedade, razão pela qual não se pode afirmar que os atos realizados por ela denotam o dolo da recorrente.</p> <p>- Ademais, cumpre registrar que, no trecho destinado pela fiscalização à suposta demonstração do dolo da impugnante, inexistente qualquer retratação específica da conduta da sua conduta ou mesmo qualquer referência que possa permitir alguma dedução quanto à vontade livre e consciente (dolo) da petionária de materializar a sonegação fiscal.</p>	<p>Ao contrário da argumentação da contribuinte, a autoridade fiscal entendeu que o <b>dolo seria decorrente da vontade livre e consciente de ter constituído interposta pessoa jurídica (UTI METROPOLITANO), com intuito de sonegar imposto de renda</b>, conforme se verifica dos seguintes trechos do TCEAF (fl. 3327 e 3396):</p> <p><i>A pessoa física autuada consta, em todos os anos fiscalizados, como sócia da empresa UTI METROPOLITANO LTDA – EPP, que, na forma de seu Contrato Social, é uma sociedade empresária limitada, constituída em 01 de fevereiro de 2011, e tem como objetivo social a atividade de atendimento hospitalar na área de unidade de tratamento intensivo.</i></p> <p>(...)</p> <p><i>Em verdade trata-se de <u>profissionais da área médica que criaram uma sociedade empresarial (UTI METROPOLITANO LTDA EPP) para prestar serviço para uma outra empresa (HOSPITAL METROPOLITANO S.A), porém, no âmbito de serem remunerados regularmente por seus serviços profissionais, buscaram dar aos pagamentos efetuados aos profissionais por conta dos serviços profissionais, a roupagem de lucro, com o fulcro de fazer parecer que tais rendimentos estavam isentos de contribuições previdenciárias e também do Imposto de Renda das Pessoas Físicas</u></i></p> <p>(...)</p> <p><i>O presente Termo Fiscal bem como o auto de infração lavrados NÃO tratam a empresa UTI METROPOLITANO LTDA EPP como interposta pessoa do Hospital Metropolitano e sim como <u>“empresa interposta” dos próprios médicos (sócios da empresa UTI)</u></i></p> <p>Em tempo, a constituição da interposta pessoa jurídica pelas pessoas físicas de seus sócios (médicos) permeia todo o teor do TCEAF.</p> <p>Portanto, o fato de a contribuinte não ter participado da administração da UTI METROPOLITANO não lhe exclui o dolo, que está presente na adesão livre e premeditada da contribuinte ao contrato social da pessoa jurídica, seguida do resultado concernente à sonegação tributária, é dizer, <i>“as pessoas envolvidas promoveram ações prévia e minuciosamente articuladas com o propósito específico de fraudar o Fisco Federal”</i> (fl. 3403).</p> <p>Assim, não se sustenta a argumentação da contribuinte.</p>

ARGUMENTO DA CONTRIBUINTE	ANÁLISE DO RELATOR/DRJ
<p>- É válido ressaltar, ainda, que a sonegação, a fraude e o conluio são graves infrações tributárias que exigem o preenchimento de certos requisitos e a comprovação, por um material mínimo, da sua ocorrência, o que não ocorreu neste caso, haja vista que o próprio auditor fiscal, utilizando-se da expressão “em tese”, admitiu tratar-se de mera suposição.</p> <p>- Acrescente-se, por fim, que o art. 112, inc. IV, do Código Tributário Nacional, estabelece que, no caso de dúvida quanto à graduação da penalidade aplicável, deve-se promover a interpretação mais favorável ao contribuinte: (...)</p> <p>- Diante do exposto, ainda que se possa concluir pela ocorrência de infração à legislação tributária, o que se admite apenas por esforço argumentativo, descabe, no caso concreto, a aplicação da multa qualificada de 150% prevista no art. 44, § Io, da Lei nº 9.430/96.</p>	<p>A expressão “em tese” foi usada pela autoridade fiscal apenas quanto à seara penal-tributária, já que tal autoridade não é competente para fazer acusação penal, mas sim o Ministério Público.</p> <p>Veja-se o citado trecho:</p> <p><i>Na esfera penal-tributária, como exposto acima, há, em tese, cometimento de sonegação de imposto de renda. Havendo sonegação, em tese, e 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, resta caracterizada a hipótese do art. 71, inciso I da Lei 4.502/64.</i></p> <p>Assim, não se sustenta o argumento da contribuinte no sentido de aplicar o art. 112, IV, do CTN, pois, inexistem dúvidas, na espécie, quanto à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.</p>

(...)

#### DA COMPENSAÇÃO DE DÉBITO DA PESSOA FÍSICA COM CRÉDITO DA PESSOA JURÍDICA

92. No que tange ao pleito de compensação dos tributos pagos pela pessoa jurídica com o imposto sobre a renda da pessoa física, o art. 74 da Lei nº 9.430/1996 determina:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

(...)

§ 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

(...)

§ 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 10. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 12. **Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses:** (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

(...)

II - **em que o crédito:** (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

a) **seja de terceiros;** (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

(...)

§ 13. O disposto nos §§ 2º e 5º a 11 deste artigo não se aplica às hipóteses previstas no

§ 12 deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 14. A Secretaria da Receita Federal - SRF disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação. 2004) (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

93. Logo, a legislação acima **não admite a compensação de débitos do contribuinte créditos de terceiros** (art. 74, § 12, II, "a"). O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, **somente pode utilizá-lo na compensação de débitos próprios** (art. 74, caput).

94. Demais disso, apenas para argumentar (*"ad argumentandum tantum"*), o pedido de compensação de crédito de terceiro com débito próprio sequer se submete ao rito do Decreto nº 70.235/1972 na forma do art. 74, §§ 9º, 11, 12 e **13**, do Decreto nº 70.235/1972 (retrocopiado).

95. A contribuinte ainda argumentou que configuraria um absurdo pretender impor uma dupla tributação para o contexto analisado. Essa dupla tributação foi ocasionada pela própria contribuinte e deveria ter sido evitada mediante pedido de restituição dos tributos pagos pela pessoa jurídica, por meio do programa eletrônico PER/DCOMP, na forma do art. 7º, I, da Instrução Normativa RFB nº 1.717/2017.

De fato, quanto a preliminar de nulidade suscitada, vale registrar, que o presente feito seguiu os trâmites regulares. A fiscalização atuou dentro da estrita legalidade e no limite institucional de sua competência, encontrando-se o lançamento devidamente formalizado, inclusive intimando a contribuinte prestar as informações e esclarecimentos necessários a condução dos trabalhos fiscais. Ademais, da leitura da autuação pode-se apurar que a autuação está amparada nos fatos descritos que, no entender da autoridade fiscal, ensejaram a apuração detalhada do imposto devido e dos encargos aplicados.

Acresça-se ainda que o lançamento está claramente motivado e a base legal enquadrada, contendo a descrição da infração e dos dispositivos legais que deram suporte a

penalidade qualificada aplicada e do valor devido, de maneira a oportunizar o pleno exercício ao contraditório – sendo-lhe concedido o prazo legal para apresentação de defesa e recurso voluntário – que, diga-se passagem, foi exercido a tempo e modo.

Não obstante, no que tange a análise das alegações suscitadas, com especial destaque para a suposto defeito de motivação da decisão proferida, levando-se em conta a valoração das provas, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção motivada, buscando a verdade material – o que de fato ocorreu, cujos fundamentos encontram-se lastreados pela legislação de regência, ao teor do termo de constatação e de encerramento da ação fiscal lavrado (fls. 3324/3404) – malgrado o inconformismo da contribuinte.

Logo, do ponto de vista procedimental, a deliberação da DRJ/FOR transcorreu dentro da estrita legalidade e sem qualquer prejuízo ou inobservância ao contraditório que, em detrimento das alegações recursais, foi exercido com regularidade e plenitude, inexistindo a suposta nulidade ou eventual defeito de motivação como aventados.

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

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

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

**O primeiro elemento** apontado pela fiscalização para embasar essa premissa foi o fato de que a remuneração dos profissionais da saúde era feita mediante pagamentos mensais e em montantes calculados exclusivamente em função dos volumes e modalidades dos serviços executados por cada profissional (consultas, procedimentos, cirurgias etc.), sem correlação com a participação social, o capital empregado na SCP e até mesmo com a apuração de lucro pela SCP. Afirma a fiscalização (fl. 491) que os pagamentos aos profissionais eram realizados proporcionalmente às receitas das consultas e outros serviços de saúde realizados por cada um, deduzindo-se os tributos incidentes sobre tais receitas e uma taxa administrativa. Desse modo, independentemente da apuração do resultado da sociedade, os profissionais eram remunerados, o que faria transparecer que tais pagamentos eram produto de seu trabalho e não de seu capital.

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

(...)

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

(...)

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

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

Em sua impugnação, a Recorrente defendeu, em brevíssima síntese, que a SCP teria sido regularmente constituída; que não haveria vedação à prestação de serviços médicos por meio de sociedades, **especialmente pela dicção do art. 129 da Lei nº 11.196/2005**; que as sociedades podem ser constituídas não só por bens, mas também por serviços; que não existiria vedação à distribuição de lucros desproporcionalmente à participação social, haja vista a existência de previsão neste sentido no instrumento de constituição da SCP.

Defendeu também que a *affectio societatis*, estaria caracterizada pelo fato de que a SCP foi criada para viabilizar aos profissionais de saúde dela integrantes a prestação de serviços aos tomadores, que se recusavam a contratar pessoas físicas para mitigar riscos trabalhistas e previdenciários, bem como pela previsão contratual expressa (Cláusula Vigésima Quarta, alínea “d”) de que seria condição indispensável para o ingresso e permanência na SCP não ser vetado por qualquer membro da sociedade.

Por fim, defendeu que os arts. 991 e 993 do Código Civil não vedariam a prestação de serviços pelo sócio investidor no âmbito de uma SCP. Apenas atribuiriam a este responsabilidade solidária perante terceiros caso o fizesse.

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

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

Pois bem.

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

Quanto à aplicação da multa de ofício sobre o imposto suplementar apurado, vale salientar, que sua incidência decorre de expressa previsão legal (art. 44, I e § 1º da Lei nº 9.430/96), não podendo ser reduzida dispensada, cabendo a fiscalização aplicá-la sob pena de violação do dever de ofício. Portanto, escorreita e legal a conduta fiscal no particular.

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

No que se refere à incidência de juros de mora à taxa SELIC aplicados sobre o crédito tributário, cabe ressaltar que a matéria já se encontra pacificada neste CARF, culminando com a edição das Súmulas nº 4 e 108:

**Súmula nº 4**

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, **no período de inadimplência**, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

**Súmula nº 108**

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Em relação as supostas inconstitucionalidades aventadas, com especial destaque para violação aos princípios da legalidade, razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco, nada a prover. Como é sabido, e reforçando o acerto da decisão recorrida, este CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade e ilegalidade de lei tributária, cuja matéria aliás também está pacificada por meio da Súmula nº 2:

**Sumula nº 2**

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

Enquanto vigentes, os dispositivos legais devem ser aplicados, principalmente em se tratando da administração pública, cuja atividade está atrelada ao princípio da estrita legalidade.

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

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

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

Por fim, quanto ao pedido de intimação pessoal do patrono acerca dos andamentos processuais que se realizarem, não há como acolhê-lo, uma vez que tal pleito não encontra amparo no Regimento Interno (RICARF), cujo assunto já se encontra sumulado neste CARF:

**Súmula nº 110:**

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Entretanto, é garantido às partes a publicação da Pauta de Julgamento, com antecedência mínima de 10 dias, tanto no Diário Oficial da União/D.O.U, como no sítio do CARF na internet, aliás conforme determina o art. 102, § 1º, da Portaria MF nº 1.634, de 21/12/2023 (Novo RICARF), cabendo aos interessados acompanhar as respectivas publicações, podendo inclusive mediante apresentação de requerimento próprio e observado o prazo regulamentar contido no art. 132, § 1º do Novo RICARF, efetuar sustentação oral, se assim entender.

### **Conclusão**

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

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto