



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15586.720306/2019-38
ACÓRDÃO	2101-003.144 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de junho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ROMERSON RIBEIRO SILVA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Exercício: 2014, 2015, 2016

CONHECIMENTO. MATÉRIAS CONSTITUCIONAIS. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei (Súmula CARF nº 2).

ILEGITIMIDADE PASSIVA. INOCORRÊNCIA. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO PELA FONTE PAGADORA.

Não se vislumbra ilegitimidade passiva do contribuinte quando constituído crédito tributário em seu nome, em razão de ausência de recolhimento do IRPF pela fonte pagadora, vide enunciado 12 do CARF.

PRAZO DECADENCIAL. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. RENDIMENTOS SUJEITOS AO AJUSTE ANUAL. NÃO OCORRÊNCIA.

O termo inicial do prazo decadencial será: (a) primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se não houve antecipação do pagamento (art. 173, I, do CTN); (b) fato gerador, caso tenha ocorrido recolhimento, ainda que parcial, salvo se constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (art. 150, § 4º, do CTN).

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA DO CITADO VÍCIO.

Tendo sido o Auto de Infração lavrado segundo os requisitos estipulados no art. 10 do Decreto 70.235/72 e não incorrendo em nenhuma das causas de nulidade dispostas no art. 59 do mesmo diploma legal, encontra-se válido e eficaz. Se o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, mediante defesa, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2014, 2015, 2016

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. POSSIBILIDADE SEGUINDO OS REQUISITOS LEGAIS.

Não há vedação legal no que se refere à distribuição desproporcional de lucros em relação à participação social, nas sociedades civis, quando o contrato social for claro ao dispor de tal distribuição.

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUIO. APLICAÇÃO. RETROATIVIDADE BENÉFICA. LEI N. 14.689/2023. REDUÇÃO DE 150% PARA 100%.

Aplica-se a multa qualificada correspondente à duplicação do percentual da multa de ofício quando verificada a ocorrência de conduta dolosa caracterizada como sonegação, fraude ou conluio. Porém, na hipótese de existência de processo pendente de julgamento, seja administrativa ou judicialmente, tendo como origem auto de infração ora lavrado com base na regra geral de qualificação, a nova regra mais benéfica (art. 8º da Lei 14.689/2023) deve ser aplicada retroativamente, nos termos do artigo 106, II, "c" do CTN, in casu, reduzida ao patamar máximo de 100% do valor do tributo cobrado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário, não se conhecendo dos argumentos relativos a eventual desproporcionalidade ou caráter confiscatório da multa qualificada de 150% e, na parte conhecida, rejeitar as preliminares e dar-lhe provimento parcial, para reduzir a multa aplicada ao percentual de 100%, conforme a nova redação do art. 44, VI da Lei nº 9.430/96.

Sala de Sessões, em 6 de junho de 2025.

Assinado Digitalmente

Roberto Junqueira de Alvarenga Neto – Relator

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Ana Carolina da Silva Barbosa, Cleber Ferreira Nunes Leite, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Mario Hermes Soares Campos (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por ROMERSON RIBEIRO SILVA contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (DRJ/JFA), que julgou improcedente sua impugnação, mantendo integralmente o lançamento fiscal referente ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF), exercícios 2014, 2015 e 2016, anos-calendário 2013, 2014 e 2015, respectivamente.

O lançamento decorreu de procedimento fiscal realizado na pessoa jurídica DOCTORS EMERGÊNCIAS MÉDICAS LTDA., da qual o recorrente era formalmente sócio, e refere-se à omissão de rendimentos classificados indevidamente como isentos, nos valores de R\$ 51.624,00, R\$ 164.132,00 e R\$ 202.142,00, nos anos-calendário 2013, 2014 e 2015, respectivamente, resultando em imposto suplementar de R\$ 96.133,40, acrescido de juros de mora no valor de R\$ 37.431,02 e multa de ofício qualificada de 150%, no valor de R\$ 144.200,09.

A fiscalização constatou que os valores recebidos a título de lucros e dividendos isentos, assim declarados pelo contribuinte, constituíram, na verdade, rendimentos recebidos em contrapartida à prestação de serviços médicos, portanto sujeitos ao imposto de renda e que deveriam ter sido declarados como rendimentos tributáveis.

Na impugnação, o contribuinte alegou, em síntese, nulidade do lançamento, decadência parcial do direito de constituir o crédito tributário, erro na apuração da base de cálculo, obscuridade na apuração do tributo e da multa, exigência indevida de juros e pedido alternativo de redução da multa para o patamar de 75%.

A DRJ/JFA, por unanimidade, julgou improcedente a impugnação, rejeitando a preliminar de nulidade, não reconhecendo a decadência e mantendo a exigência fiscal na íntegra, tendo considerado que os rendimentos pagos ao recorrente caracterizavam-se como remuneração por serviços prestados, e não como distribuição de lucros, especialmente considerando: a) que o recorrente recebeu valores mesmo antes de se tornar formalmente sócio da empresa (o ingresso na sociedade ocorreu em novembro de 2013, mas recebeu valores desde o início daquele ano); b) que não havia previsão no contrato social para antecipação de lucros; c) que a distribuição não guardava proporcionalidade com a participação societária; d) que os pagamentos eram vinculados à produtividade individual; e e) que a própria pessoa jurídica distribuía "lucros" a pessoas físicas e jurídicas que sequer faziam parte do seu quadro societário.

Quanto à multa qualificada, a decisão recorrida entendeu caracterizado o evidente intuito de fraudar o fisco, pois o contribuinte tinha pleno conhecimento da natureza dos valores

recebidos e, mesmo assim, classificou-os indevidamente como isentos em suas declarações, com o deliberado propósito de não pagar o imposto devido.

Veja-se a ementa do referido acórdão:

INTIMAÇÕES NO ESCRITÓRIO DO PROCURADOR. IMPOSSIBILIDADE.

No processo administrativo fiscal, a ciência dos atos processuais se dá na forma estabelecida no Decreto n.º 70.235/1972, devendo, no caso de utilizada a via postal, ocorrer no domicílio tributário do sujeito passivo.

RESPONSABILIDADE OBJETIVA.

A penalidade a ser aplicada no campo tributário independe das circunstâncias ou dos efeitos das infrações, bastando, para sua aplicação, que se caracterize o fato ocorrido como desobediência à lei tributária.

INCONSTITUCIONALIDADE. CONFISCO. APRECIAÇÃO VEDADA.

Falece competência à autoridade administrativa para se manifestar quanto à inconstitucionalidade ou ilegalidade das leis, por ser essa prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

JULGADOS ADMINISTRATIVOS E JUDICIAIS.

As decisões judiciais e administrativas não constituem normas complementares do Direito Tributário. Destarte, não podem ser estendidas genericamente a outros casos, aplicando-se apenas sobre a questão em análise e vinculando apenas as partes envolvidas naqueles litígios.

NULIDADE. REQUISITOS DO LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não há que se cogitar de nulidade do lançamento quando observados os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal. Somente admite a caracterização de cerceamento do direito de defesa contra decisões e despachos e não contra Autos de Infração ou Notificações de Lançamento.

DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA DE CRIME DE DOLO, FRAUDE, OU SIMULAÇÃO. NÃO ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA.

Se não houver antecipação de imposto de renda ou na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, inciso I, do CTN).

CLASSIFICAÇÃO INDEVIDA DE RENDIMENTOS. COMPROVAÇÃO DA NATUREZA TRIBUTÁVEL.

Comprovado que os valores pagos a diversos profissionais médicos, entre eles o contribuinte, sob a forma de distribuição de lucros pela participação nos quadros de pessoa jurídica, constituíram-se, na verdade, em remuneração por serviços prestados, cuja natureza é tributável, correta é a tributação desses rendimentos promovida pela fiscalização.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

É cabível, por disposição literal de lei, a incidência da multa de ofício qualificada no percentual de 150% sobre o valor do imposto apurado em procedimento de ofício, que deverá ser exigida juntamente com o imposto não pago espontaneamente pelo contribuinte, quando restar demonstrada a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio.

JUROS DE MORA. TAXA REFERENCIAL SELIC.

A cobrança de débitos para com a Fazenda Nacional, após o vencimento, serão acrescidos de juros moratórios calculados com base na taxa Selic, de acordo com a legislação tributária.

Em seu recurso voluntário, o recorrente reitera os argumentos apresentados na impugnação, insistindo na decadência parcial do direito de lançar, na nulidade por erro na determinação da matéria tributável, na ausência de amparo legal para a qualificação da multa e na exigência indevida de juros.

É o relatório.

VOTO

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

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende parcialmente aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72.

A recorrente apresentou argumentos no sentido de que a multa qualificada de 150% seria desproporcional e teria caráter confiscatório. Ocorre que “o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária” (Súmula CARF nº 2).

Portanto, o recurso deve ser parcialmente conhecido, não se conhecendo dos argumentos relativos a eventual desproporcionalidade ou caráter confiscatório da multa qualificada de 150%.

2. Preliminares**2.1. Ilegitimidade passiva**

O recorrente alegou sua ilegitimidade passiva, sustentando que o “dever de recolhimento do tributo imputável exclusivamente à fonte pagadora”.

Nesse ponto, a Súmula CARF nº 12 é expressa no sentido de que “é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção”.

Súmula CARF nº 12

Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Rejeita-se a preliminar.

2.2. Decadência

O recorrente alega a ocorrência de decadência para parte do crédito tributário, especificamente para o período de julho/2013 até novembro/2014.

Conforme bem apreciado pela decisão recorrida, estamos diante de rendimentos cuja tributação está sujeita à apresentação da Declaração de Ajuste Anual, caracterizando-se como lançamento por homologação.

No presente caso, embora tenha havido antecipação de imposto nesse ano-calendário, a Fiscalização entendeu pela ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o que atrai a regra decadencial do art. 173, inciso I, do CTN.

Dessa forma, com base no art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial teve início em 01/01/2015 para o ano-calendário 2013, em 01/01/2016 para o ano-calendário 2014 e em 01/01/2017 para o ano-calendário 2015. Como a ciência do lançamento ocorreu em 26/12/2019, não houve decadência para nenhum dos períodos autuados.

Rejeito, portanto, a preliminar de decadência.

2.3. Nulidade do lançamento

O recorrente alega nulidade do Auto de Infração por suposto erro na determinação da matéria tributável e obscuridade na apuração do tributo e da multa.

Verifico que o lançamento atendeu a todos os requisitos formais previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, contendo a qualificação do autuado, o local, a data e a hora da lavratura, a descrição do fato, a disposição legal infringida e a penalidade aplicável, a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la, bem como a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

A descrição dos fatos e o enquadramento legal foram claramente expostos, possibilitando ao contribuinte o pleno exercício de seu direito de defesa, como efetivamente ocorreu, tendo apresentado impugnação e, posteriormente, o presente recurso, abordando todos os aspectos da autuação.

Não houve, portanto, qualquer cerceamento do direito de defesa ou vício formal que pudesse macular o lançamento.

Rejeito, assim, a preliminar de nulidade.

3. Mérito

A questão central deste processo consiste em determinar a verdadeira natureza jurídica dos rendimentos recebidos pelo recorrente da empresa DOCTORS EMERGÊNCIAS MÉDICAS LTDA. O contribuinte sustenta que tais valores seriam lucros distribuídos e, portanto, isentos de tributação pelo Imposto de Renda, nos termos do art. 10 da Lei nº 9.249/1995. A fiscalização, por outro lado, defende que se tratam de rendimentos decorrentes do trabalho, sujeitos à incidência tributária.

Inicialmente, cabe destacar que o sistema tributário brasileiro, orientado por princípios constitucionais como a isonomia e a capacidade contributiva, estabelece regimes de tributação diferenciados para rendimentos do capital e do trabalho. A isenção prevista no art. 10 da Lei nº 9.249/1995 para lucros e dividendos fundamenta-se na premissa de que tais valores já teriam sido tributados na pessoa jurídica (tributação na fonte), evitando assim a bitributação.

No entanto, para que determinado pagamento a sócios seja qualificado como distribuição de lucros e, conseqüentemente, goze da isenção prevista, é imprescindível que observe rigorosamente as normas societárias aplicáveis, notadamente os arts. 997, 1007 a 1009 do Código Civil, bem como as disposições do próprio contrato social da empresa. Qualquer desvio dessas normas descaracteriza a natureza de lucros, atraindo o regime tributário correspondente à real natureza do pagamento.

A análise minuciosa dos elementos fáticos e probatórios revela múltiplas circunstâncias que, examinadas em seu conjunto, descaracterizam por completo a natureza de distribuição de lucros defendida pelo recorrente:

1. Recebimento anterior à condição de sócio: Conforme comprovado inequivocamente nos autos, o recorrente começou a receber valores da empresa DOCTORS EMERGÊNCIAS MÉDICAS LTDA. desde o início de 2013, porém só ingressou formalmente na sociedade em novembro daquele ano, com o registro da alteração contratual efetivado em 27/11/2013. Este fato, por si só, representa contradição insuperável à tese do contribuinte, pois, como bem pontuado pela decisão recorrida, é juridicamente impossível receber distribuição de lucros sem ser sócio da empresa.

A doutrina societária é unânime em reconhecer que o direito aos lucros decorre da condição de sócio, sendo este um dos direitos essenciais do estado de sócio.

2. Ausência de previsão contratual para antecipação de lucros: O contrato social da DOCTORS, vigente até dezembro de 2015, previa expressamente em sua Cláusula Sétima que "a distribuição dos lucros seria proporcional às quotas e ocorreria ao término de cada exercício social", sem qualquer previsão de antecipação mensal. Apenas na segunda alteração contratual, de 09/10/2015 (com efeitos a partir de 23/12/2015), é que passou a existir previsão de distribuição antecipada de lucros, período posterior aos fatos geradores em discussão.

Esta limitação contratual tem respaldo no art. 1.078 do Código Civil, que determina que, anualmente, nos quatro meses seguintes ao término do exercício social, deve haver uma assembleia dos sócios para deliberar sobre as contas e designar administradores, quando for o

caso. É nessa oportunidade que, normalmente, delibera-se sobre a destinação dos lucros, conforme evidencia a doutrina comercialista.

3. Desproporção entre participação societária e valores recebidos: A participação societária do recorrente era de apenas 0,30% do capital social, proporção que não guardava qualquer relação com os valores substanciais recebidos mensalmente, que totalizaram R\$ 51.624,00, R\$ 164.132,00 e R\$ 202.142,00, nos anos-calendário 2013, 2014 e 2015, respectivamente. Esta flagrante desproporção evidencia que os pagamentos não representavam retorno do capital investido, mas sim contraprestação pelo trabalho realizado.

Embora o art. 1.007 do Código Civil permita a estipulação contratual de distribuição desproporcional de lucros (“Salvo estipulação em contrário, o sócio participa dos lucros e das perdas, na proporção das respectivas quotas”), no caso em análise, não havia tal previsão no contrato social para o período autuado. Além disso, a desproporção era de tal magnitude que desvirtuava completamente a natureza de distribuição de lucros.

4. Pagamentos baseados na produtividade individual: Os pagamentos eram realizados de forma proporcional à produtividade de cada médico, conforme expressamente previsto na Cláusula Décima Terceira, introduzida na primeira alteração contratual: “Os sócios ou componentes dessa sociedade serão remunerados proporcionalmente a sua produtividade”. Esta vinculação direta entre o valor recebido e a quantidade de serviços prestados é característica indissociável da remuneração pelo trabalho, e não de retorno de investimento.

A correlação entre produtividade e valores recebidos evidencia a existência do elemento essencial do contrato de trabalho: a contraprestação. Conforme ensina Maurício Godinho Delgado, a onerosidade é um dos elementos fático-jurídicos componentes da relação de emprego, caracterizando-se pelo “intuito contraprestativo” das partes envolvidas.

5. Pagamentos a pessoas físicas e jurídicas não sócias: Conforme detalhadamente demonstrado no Relatório Fiscal, a empresa realizava pagamentos a título de “distribuição de lucros” a pessoas físicas e jurídicas que sequer faziam parte de seu quadro societário, o que evidencia a impropriedade da classificação contábil e fiscal desses valores como lucros. Este fato indica a existência de um esquema estruturado para mascarar a verdadeira natureza dos pagamentos realizados.

Da análise das escalas de plantão e dos contratos de prestação de serviços firmados pela DOCTORS com outras entidades de saúde, como a Irmandade da Santa Casa de Misericórdia de Vitória e a Associação Evangélica Beneficente Espírito Santense (AEBES), verifica-se que o recorrente e outros médicos prestavam efetivamente serviços médicos, mediante escala de plantão, em caráter pessoal e com nítida subordinação às regras dessas entidades, sendo os valores recebidos claramente contraprestação pelo trabalho realizado.

6. Escrituração contábil irregular: A fiscalização constatou que a empresa contabilizava os pagamentos efetuados na conta “Lucros Antecipados”, porém sem a devida documentação hábil e idônea que respaldasse tal classificação. Conforme a Resolução CFC

1.330/2011, a documentação contábil deve comprovar os fatos que originam lançamentos na escrituração da entidade, sendo essencial que seja revestida das características intrínsecas ou extrínsecas essenciais, definidas na legislação ou na técnica contábil.

A ausência de documentação adequada, como atas de reunião de sócios deliberando sobre distribuição antecipada de lucros ou recibos específicos caracterizando os pagamentos como distribuição de lucros, compromete a veracidade da escrituração contábil e, conseqüentemente, a própria natureza jurídica atribuída aos valores pagos.

É importante destacar que a jurisprudência administrativa, embora reconheça a possibilidade de distribuição desproporcional de lucros em sociedades de profissionais liberais, estabelece condições específicas para sua validade, notadamente a existência de previsão expressa no contrato social.

Nesse sentido, o Acórdão nº 1402-007.250 da 1ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária, que analisou caso envolvendo justamente a empresa DOCTORS EMERGÊNCIAS MÉDICAS LTDA. concluiu no sentido de que a empresa não havia observado os requisitos legais para a distribuição desproporcional de lucros, especialmente no que se refere a ausência de previsão no contrato social:

“(…) a Recorrente não observou os requisitos legais para distribuir lucros de forma desproporcional, de modo que o se teria na prática seria uma sociedade pagando os seus sócios pelos serviços diretamente prestados por eles, independente do percentual de participação de cada um na sociedade.

Ora, está comprovada que a real natureza dos rendimentos atribuídos aos sócios pela empresa é de remuneração de não de lucro. Assim, assiste razão à fiscalização, que entendeu que tais pagamentos na verdade referem-se a remuneração por serviços prestados pelos sócios da pessoa jurídica, razão pela qual não seria dividendos isentos, mas sim pró-labore, sobre os quais deveria ter ocorrido a retenção do imposto de renda pela fonte pagadora. E sobre o imposto que deixou de ser retido incidem a multa isolada e os juros de mora isolados”.

Destaca-se trecho da ementa do referido acórdão:

(...) Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

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

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. LIBERDADE DE PACTUAÇÃO. PERMISSÃO EXPRESSA NO CONTRATO SOCIAL

Não há vedação legal no que se refere à distribuição desproporcional de lucros em relação à participação social, nas sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões regulamentadas, quando o contrato social for claro ao dispor sobre tal distribuição.

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUIO. APLICAÇÃO. RETROATIVIDADE BENÉFICA. LEI N. 14.689/2023. REDUÇÃO DE 150% PARA 100%.

Aplica-se a multa qualificada correspondente à duplicação do percentual da multa de ofício quando verificada a ocorrência de conduta dolosa caracterizada como sonegação, fraude ou conluio. Porém, aa hipótese de existência de processo

pendente de julgamento, seja administrativa ou judicialmente, tendo como origem auto de infração ora lavrado com base na regra geral de qualificação, a nova regra mais benéfica (art. 8º da Lei 14.689/2023) deve ser aplicada retroativamente, nos termos do artigo 106, II, “c” do CTN, in casu, reduzida ao patamar máximo de 100% do valor do tributo cobrado. (...)

No caso dos autos, conforme já demonstrado, não apenas não havia previsão contratual para distribuição desproporcional de lucros durante o período autuado, como também o recorrente começou a receber valores antes mesmo de se tornar sócio, o que, por uma questão lógica e jurídica, descaracteriza por completo a natureza de distribuição de lucros pleiteada.

De mais a mais, o art. 118, I, do Código Tributário Nacional estabelece que “a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos”.

Portanto, quando há desvirtuamento da distribuição de lucros para mascarar a remuneração pelo trabalho, deve prevalecer a tributação correspondente à verdadeira natureza dos rendimentos, em respeito ao princípio da primazia da realidade.

Afinal, “(...) o Direito não vive de rótulos, mas sim da análise da real natureza jurídica dos contratos (...)”.¹ Em outras palavras, a tributação deve incidir sobre a realidade fática, e não sobre a roupagem jurídica que o contribuinte pretende dar aos atos que pratica.

No caso em análise, a realidade fática demonstra inequivocamente que os pagamentos efetuados ao recorrente tinham como causa jurídica a contraprestação pelos serviços médicos prestados, e não a participação nos resultados da sociedade. A vinculação dos valores à produtividade, o recebimento antes mesmo de se tornar sócio, a desproporção em relação à participação societária, tudo isso evidencia a verdadeira natureza remuneratória dos valores recebidos.

Vale esclarecer quanto ao argumento do recorrente no sentido de que os valores recebidos em 2015, no montante de R\$ 202.142,00, teriam sido incluídos na base de cálculo por “presunção ilegal de irregularidades”, argumentando que o procedimento de fiscalização na pessoa jurídica DOCTORS teria abrangido apenas os anos-calendário 2013 e 2014.

Tal argumentação é manifestamente infundada.

Conforme se verifica no Termo de Início de Diligência Fiscal datado de 31/08/2017, houve procedimento específico de diligência fiscal **em face da própria pessoa física ROMERSON RIBEIRO SILVA, com abrangência expressa dos anos-calendário 2013, 2014 e 2015**. O documento é claro ao estabelecer que “damos início ao presente procedimento de diligência fiscal, com abrangência dos anos-calendário 2013, 2014 e 2015”.

¹ Voto do min. ALEXANDRE DE MORAES em: STF. RE nº 958252, rel. min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 30/08/2018.

Portanto, ao contrário do alegado, não houve ausência de fiscalização para o ano de 2015, nem tampouco "presunção ilegal de irregularidades". O lançamento decorreu de regular procedimento de diligência fiscal que abrangeu todos os três anos-calendários em questão.

Assim, em respeito ao princípio da primazia da realidade, deve prevalecer a tributação correspondente à verdadeira natureza dos rendimentos, qual seja, a de remuneração pelo trabalho, sujeita à incidência do Imposto de Renda.

Por fim, em relação a multa de ofício qualificada no patamar de 150%, a Fiscalização entendeu que "houve clara e deliberada tentativa, por parte da empresa DOCTORS e dos sócios cooptados, incluindo-se o fiscalizado ROMERSON RIBEIRO SILVA, de conferir à remuneração paga aos sócios formais a roupagem de lucros, valendo-se de infrações à lei e ao contrato social".

Nesse sentido, vale destacar as extensas razões apresentadas no relatório fiscal para aplicação da multa qualificada:

Os documentos e circunstâncias analisados no curso do procedimento fiscal demonstram que a empresa adotou intencionalmente uma "aparência" de "antecipação de lucros / lucros distribuídos" para esconder a real natureza dos rendimentos pagos aos beneficiários pessoas físicas (sócios e não sócios) e também pessoas jurídicas não sócias. Como consequência, houve incontestável sonegação de tributos.

Constatou-se que a empresa DOCTORS cooptou diversos médicos, entre vários que já atuavam na mesma área de serviços médicos, para incluí-los como "sócios formais" da empresa e remunerá-los pelos serviços prestados como se estivesse distribuindo lucro, com a finalidade de sonegar tributos devidos pela empresa, pelos hospitais contratantes de seus serviços e também pelos médicos prestadores de serviços. E o fiscalizado foi uma das pessoas cooptadas para serem incluídas formalmente no quadro societário da empresa DOCTORS e para passarem a receber seus honorários médicos por intermédio da pessoa jurídica como se fossem lucros distribuídos. Nesse cenário, a empresa DOCTORS atuou como uma mera intermediária entre os contratantes dos serviços médicos e a mão-de-obra especializada de médicos (sócios formais e não sócios).

A inclusão desses médicos como sócios da empresa foi mera formalidade, apenas uma situação de fachada, com a intenção de sonegação de tributos. Claramente, a intenção não foi ampliar a sociedade, mas sim intermediar a contratação de mão de obra específica, disfarçando a remuneração paga como antecipação de lucros, com o propósito de evasão tributária.

Há que se reafirmar que a empresa DOCTORS, por intermédio da atuação de seus sócios administradores, nos anos-calendário 2013 e 2014, realizou pagamentos a dezenas de médicos, que nunca estiveram na condição formal de sócios da empresa, pela prestação de serviços junto aos hospitais contratantes de seus serviços, e os escriturou como antecipação de lucros. Resumindo, a empresa DOCTORS escriturou distribuição de lucros a pessoas físicas que nunca foram sócias da empresa.

Mas as ilegalidades contábeis e tributárias foram além disso. Pois a empresa também escriturou, como lucros antecipados, diversos pagamentos realizados a pessoas jurídicas, por serviços prestados, como se elas fossem sócias da empresa,

o que nunca ocorreu. Na verdade, em vez de escriturar esses pagamentos como despesas, pela contratação de serviços ou compras realizadas, a empresa os lançou como lucros antecipados. Todas essas irregularidades contábeis e fiscais foram cometidas de forma reiterada no tempo. Não se trata de erro ou simples equívoco.

A despeito da real natureza jurídica desses rendimentos, o fiscalizado, de forma consciente, classificou indevidamente como isentos (lucros/dividendos) tais rendimentos em suas declarações do imposto de renda, impedindo o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

Verificou-se, inclusive, que, em relação ao ano-calendário 2013, mesmo os valores recebidos pelo fiscalizado, **antes de figurar formalmente como sócio da referida empresa (11/2013)**, também foram indevidamente informados em sua DIRPF como lucros recebidos pelo contribuinte da empresa DOCTORS.

Assim, restou claro que não houve simples irregularidade ou erro de interpretação da legislação tributária. Na verdade, as pessoas envolvidas promoveram ações previamente articuladas com o propósito específico de fraudar o Fisco Federal, sendo que os livros contábeis, declarações à RFB, documentos societários e fiscais, que se prestaram a registrar a remuneração por serviços prestados como distribuição de lucros “isentos”, fazem prova material desta constatação.

Dessa forma, não se verifica mera inadimplência de tributo, mas, sim, a prática de conduta querida e desejada com o intuito deliberado de violar a lei tributária e com pleno conhecimento de sua ilicitude – dolo -, de forma a impedir o conhecimento pela administração tributária da ocorrência do fato gerador do imposto de renda – sonegação -, mediante o ajuste doloso com os demais envolvidos (empresa DOCTORS e demais sócios) – conluio -, subsumindo-se às hipóteses descritas nos artigos 71, inciso I, e 73 da Lei nº 4.502, de 1964. (grifou-se)

Dessa forma, mostra-se correta a aplicação da multa qualificada.

Contudo, com a superveniência do art. 8º da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que deu nova redação ao art. 44, da Lei nº 9.430/96, a multa qualificada deve ser limitada ao teto de 100%.

Portanto, com base na nova redação do art. 44, VI da Lei nº 9.430/96 e do art. 106 do CTN, deve ser reduzida a multa aplicada ao percentual de 100%

4. Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário, não se conhecendo dos argumentos relativos a eventual desproporcionalidade ou caráter confiscatório da multa qualificada de 150%. Na parte conhecida, rejeitar as preliminares e dar-lhe provimento parcial, apenas para reduzir a multa aplicada ao percentual de 100%, conforme a nova redação do art. 44, VI da Lei nº 9.430/96.

Assinado Digitalmente

Roberto Junqueira de Alvarenga Neto

DOCUMENTO VALIDADO