



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15586.720307/2019-82
ACÓRDÃO	2101-003.939 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MOYSES PEDRO AMOURY NADER
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2013, 2014

RECURSO VOLUNTÁRIO. NÃO CONHECIMENTO. INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

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

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL MPF. CONTROLE ADMINISTRATIVO. INOCORRÊNCIA DE NULIDADE. SÚMULA CARF Nº 171.

O Mandado de Procedimento Fiscal MPF é mero instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte, não sendo requisito legal para a validade do lançamento. Somente a lei pode estabelecer os elementos essenciais para a constituição do crédito tributário e o MPF não está entre eles, não havendo, portanto, fundamento para declaração de nulidade do ato administrativo.

PRELIMINAR. SOBRESTAMENTO. INEXISTÊNCIA DE OBRIGATORIEDADE

O art. 47 do RICARF prevê a possibilidade, e não a obrigatoriedade, de vinculação de processos por conexão. O art. 87 do RICARF limita-se a disciplinar a forma de distribuição interna dos processos no âmbito do Conselho, não impondo sobrestamento ou julgamento conjunto. Inexistindo matéria prejudicial, não há previsão no RICARF ou no Processo Administrativo Fiscal que condicione o julgamento de um feito ao desfecho de outro supostamente conexo.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. FATO GERADOR COMPLEXIVO. SÚMULA CARF Nº 223.

O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF), exigido a partir da omissão de rendimentos sujeitos ao ajuste anual, é complexo, operando-se em 31 de dezembro do correspondente ano-calendário, ainda que apurado em bases mensais ou objeto de antecipações no decorrer do período.

DECADÊNCIA. IRPF. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 72.

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL. APLICAÇÃO DO ARTIGO 173, INCISO I DO CTN. SÚMULA CARF Nº 101.

Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

RECLASSIFICAÇÃO DE RENDIMENTOS INFORMADOS COMO ISENTOS NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL.

Uma vez comprovado não se tratar de lucros distribuídos ao sócio, os valores auferidos pelo sujeito passivo como rendimentos do trabalho e informados como isentos na declaração de ajuste anual devem ser considerados rendimentos tributáveis pagos pela empresa.

RENDIMENTOS RECEBIDOS EM DECORRÊNCIA DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. TRIBUTAÇÃO.

São tributáveis os rendimentos recebidos em decorrência da prestação de serviços. Demonstrado nos autos que a pessoa jurídica formalizada, tinha seu funcionamento de forma diversa do determinado na legislação de regência e que os rendimentos recebidos pelo contribuinte eram decorrentes da prestação de serviços, não há que se falar em distribuição de lucros.

RECURSO VOLUNTÁRIO. JULGAMENTO. ADESÃO ÀS RAZÕES COLIGIDAS PELO ÓRGÃO DE ORIGEM. FUNDAMENTAÇÃO PER RELATIONEM. POSSIBILIDADE.

Nos termos do art. 114, § 12º, I do Regimento Interno do CARF (RICARF/2023), se não houver inovação nas razões recursais, nem no

quadro fático-jurídico, o relator pode aderir à fundamentação coligida no acórdão-recorrido.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICADA.

A multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, será aplicada quando ficar evidenciado que o contribuinte adotou práticas que, segundo a autoridade fiscal, se enquadraram nas situações previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964.

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO A 100%.

O inciso VI, §1º, do art. 44 da Lei n. 9.430/96, deve ser aplicado, retroativamente, tratando-se de ato não julgado definitivamente, conforme o art. 106, inciso II, alínea 'c', do CTN.

INTIMAÇÕES NO ENDEREÇO DO REPRESENTANTE LEGAL (ADVOGADO) DO CONTRIBUINTE. DESCABIMENTO. SÚMULA CARF 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 conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo dos argumentos acerca da razoabilidade e multa confiscatória; na parte conhecida, rejeitar as preliminares de nulidade e a prejudicial de mérito de decadência e dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa qualificada para o percentual de 100%, em razão da retroatividade benéfica da Lei nº 14.689 de 2023.

Assinado Digitalmente

Sílvia Lúcio de Oliveira Júnior – Relator

Assinado Digitalmente

Heitor de Souza Lima Júnior – Presidente Substituto

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

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por MOYSES PEDRO AMOURY NADER (e-fls. 7425/7458) em face do Acórdão nº. 09-74.638 (e-fls. 7401/7417), proferido pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora que julgou improcedente a Impugnação, mantendo o crédito tributário.

O Auto de Infração refere-se à exigência de imposto de renda pessoa física – IRPF, relativo aos anos-calendários 2013 e 2014.

Por bem descrever os fatos ocorridos até o julgamento da impugnação, transcrevo abaixo o relatório do acórdão recorrido:

Trata-se de Auto de Infração, fls.7.340/7.351 lavrado em 22/10/2019 contra o contribuinte acima identificado, para a cobrança do imposto de renda de pessoa física - IRPF dos anos calendários 2013 e 2014.

De acordo com o relato no Relatório Fiscal de fls. 7.262/7.339, o presente lançamento foi realizado para a cobrança do imposto de renda de pessoa física incidente sobre os rendimentos auferidos em decorrência da prestação de serviços à empresa MEDCARDIO LTDA, na qual o contribuinte detinha participação societária.

Conforme descreve em sua peça narrativa, nos trabalhos de auditoria fiscal realizada na pessoa jurídica MEDCARDIO LTDA, se apurou falta de retenção do imposto de renda e falta do recolhimento da cota patronal de contribuições previdenciárias incidentes sobre remunerações por serviços prestados pelos sócios durante os anos-calendário de 2013 e 2014.

A autoridade lançadora noticia que os sócios foram tidos como responsáveis solidários nos lançamentos de ofício conforme os termos dos processos relacionados à falta de retenção na fonte: nº 15586.720061/2018-68 – períodos de apuração de 01/2013 a 10/2014 e nº 15586.720062/2018-11 – períodos de apuração de 11/2014 e 12/2014 e ainda, os autos de infração para a cobrança das contribuições previdenciárias da cota patronal: nº 15586.720059/2018-99 – períodos de apuração de 01/2013 a 10/2014 e nº 15586.720060/2018-13 – períodos de apuração de 11/2014 e 12/2014.

Ao finalizar os trabalhos de auditoria fiscal foi constatado que os valores recebidos a título de lucros e dividendos isentos, assim declarados pelo fiscalizado, constituíram, na verdade, rendimentos recebidos em contrapartida à

prestação de serviços a pessoa jurídica pela pessoa física, portanto sujeitos ao imposto de renda e deveriam ter sido declarados como rendimentos tributáveis na declaração de ajuste anual.

Detalhando, registre-se que o sujeito passivo foi intimado da ação fiscal em 09/04/2019. De acordo com o relato da fiscalização, teria informado como rendimentos isentos e não tributáveis em 2013 o valor de R\$ 457.785,99 e em 2014, R\$ 513.311,32 recebidos da MEDCARDIO a título de distribuição de lucros e dividendos. A empresa então era optante pela tributação do IRPJ pelo lucro presumido.

A empresa atua na área de cardiologia e cirurgia vascular, cursos e pesquisas nesta área prestando o serviço nas dependências dos contratantes ou a cargo daqueles.

Na peça narrativa, retrata o quadro societário da empresa à época, indicando a existência de mais de trinta sócios, sendo um advogado e os demais médicos com variadas cotas de participação societárias.

A autoridade tributária reporta ainda que os relatórios fiscais, autos de infração e documentos comprobatórios decorrentes da fiscalização na empresa MEDCARDIO integram o lançamento da presente Autuação. O relatório fiscal da autuação relativa ao processo nº 15586.720061/2018-68 foi transcrito nestes autos às fls. 7.270/7.324.

Sintetizando os elementos daquela ação fiscal, a autoridade tributária responsável pelo presente lançamento relata:

“... pessoas físicas da área médica criaram uma sociedade empresarial para prestarem serviços para outras empresas, porém, ao invés de serem remunerados regularmente por seus serviços profissionais, buscaram dar aos pagamentos efetuados aos profissionais por conta dos serviços prestados, a roupagem de lucro, com o fulcro de fazer parecer que tais rendimentos estavam isentos de Contribuições Previdenciárias e também do Imposto de Renda”.

Com base nas informações contábeis, verificou que houve transferências de valores desproporcionais às participações de cada sócio, cenário em que indagou acerca da possibilidade da entidade definir em base mensal e posterior a parcela cabível a cada um, razão pela qual considera inobservância do artigo 997, VII do Código Civil.

Por fim, descreve a forma de apuração da infração mediante a caracterização dos rendimentos recebidos de pessoa jurídica classificados indevidamente como distribuição de lucros. Os valores recebidos mês a mês constam no quadro resumo de fls. 7.334.

Registra ainda a Fiscalização a aplicação de multa qualificada mediante a constatação de que os sócios teriam reduzido a tributação de pessoa física de

forma deliberada, ao tratar como isentos os rendimentos auferidos em decorrência da prestação de serviços médicos, vislumbrando o dolo mediante os elementos que constam nos autos.

O imposto apurado foi de R\$ 267.051,76, sujeito à multa de ofício qualificada e juros de mora consolidado na data da lavratura, de forma que o crédito tributário alcançou ao montante de R\$ 797.063,51 conforme demonstrativo de fls. 7.340.

Regularmente cientificado em 28/10/2019, o contribuinte apresentou impugnação ao lançamento conforme fls. 7.359/7.391, protocolada em 14/11/2019, na qual menciona as autuações contra a empresa MEDCARDIO, aduzindo questões prejudiciais sob argumento de que os recursos correspondentes estariam pendentes de julgamento no CARF.

Nesse contexto pretende a suspensão do presente processo até o final do trâmite administrativo.

Alega excesso de prazo na realização dos trabalhos, contestando os termos de continuidade da ação fiscal e o não atendimento ao disposto no artigo 10, V do decreto 70.235/72, que trata da obrigatoriedade de que o Auto de Infração contenha a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias.

Afirma que teria ocorrido decadência pois teria sido intimado em 18/06/2018.

Prosseguindo em seu arrazoadado, alega que a MEDCARDIO, por ser sociedade empresarial, não é composta somente por médicos, e pelo fato de ser optante do lucro presumido teria a faculdade de antecipar a distribuição mesmo de forma desproporcional ao longo do exercício. Alega não ser obrigatório remuneração via pró-labore.

Recorrendo a jurisprudências sustenta que a distribuição de lucros não poderia ser tratada como remuneração neste cenário e faz referência a confisco apontando os percentuais de alíquotas aplicados.

Alega ainda que a empresa MEDCARDIO possui contrato com operadoras de Plano de Saúde e acrescenta: “não havendo plantonistas ou trabalho de regime de plantão para hospitais seguindo os primados da habitualidade, etc.” E ainda, que a fiscalização teria se valido de ilações e conjecturas para “demonstrar uma fabricada infração”. Nesse contexto, alega que teria sido desconsiderada a escrituração pela ausência de recibo de distribuição de lucro aduzindo que houve a operação de transferência, que foi escriturada, e que os comprovantes de depósitos substituem os recibos.

No tocante ao contrato social, contesta a alegação de ausência de critério para distribuição de lucros, recorrendo à cláusula quinta e vigésima primeira, e quanto à disposição do artigo 1.008 do Código Civil menciona:

(...)

Sustenta que a distribuição de lucros estaria dentro da legalidade, aduzindo que teriam sido levados em conta parâmetros subjetivos e variáveis, e que a forma de distribuição dos lucros poderia ser livremente pactuada pelos sócios, inclusive na proporção do desempenho individual.

Quanto à qualificação da multa de ofício, alega que não teria havido a comprovação de fraude.

Concluindo seu arrazoado, requer o acolhimento da impugnação e revisão ou cancelamento deste Auto de Infração, acrescentando pedido de produção de provas admitidas em direito.

É o relatório.

O Acórdão proferido pela DRJ entendeu pela improcedência da impugnação e restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2013, 2014

NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Tendo sido regularmente oferecida a ampla oportunidade de defesa, com a devida ciência do auto de infração, e não provada violação das disposições previstas na legislação de regência, restam insubsistentes as alegações de nulidade do procedimento fiscal.

CLASSIFICAÇÃO INDEVIDA DE COMPROVAÇÃO DA NATUREZA TRIBUTÁVEL. RENDIMENTOS.

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.

MULTA QUALIFICADA.

É cabível, por disposição literal de lei, a incidência de multa de ofício sobre o valor do imposto apurado em procedimento de ofício, que deverá ser exigida juntamente com o imposto não pago espontaneamente pelo contribuinte, independentemente do motivo determinante da falta. No caso em exame, tendo sido comprovado o intento doloso do contribuinte de reduzir indevidamente sua base de cálculo, a fim de se eximir do imposto devido, cabível é a aplicação da multa qualificada.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O recorrente foi cientificado do resultado de julgamento pela via postal, em 21/12/2020, conforme AR de e-fl. 7422, tendo apresentado o Recurso Voluntário em 05/01/2021,

(e-fls. 7425/7458), por meio do qual reiterou os argumentos apresentados em impugnação, destacando-se em apertada síntese, o seguinte:

(i) A argumentação recursal seria a mesma empregada nos processos nº 15586-720.059/2018-99, 15586-720.060/2018-13, 15586-720.061/2018-68 e 15586-720.062/2018-11, de modo que haveria prejudicialidade no julgamento apartado deste processo;

(ii) Nulidade do procedimento fiscal que embasou o processo, por violação aos prazos para prorrogação de MPF e falta de intimação para impugnar o auto de infração, o que tornaria o procedimento nulo;

(iii) Que houve a prescrição do crédito tributário considerando que a intimação do auto de infração ocorreu em 18 de junho de 2018¹, quando já havia se encerrado o prazo para realização do lançamento;

(iv) Que foram regulares as distribuições de lucros realizadas pela MEDCARDIO LTDA. à luz dos documentos constantes dos autos;

(v) Foi indevida a aplicação da multa qualificada dado que não houve comprovação da ocorrência de fraude e que esta teria o caráter confiscatório;

Ao final pugna pelo recebimento e processamento do recurso, reitera o acolhimento da prejudicialidade externa com a suspensão do presente processo, requer a revisão/cancelamento do auto de infração, protesta pela realização de todas as provas admitidas em direito e intimação em nome do advogado.

O processo foi remetido ao CARF para julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Sílvio Lúcio de Oliveira Júnior**, Relator.

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo, e quanto aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72, entendo que o recurso deve ser apenas parcialmente conhecido.

O recorrente sustenta que a multa aplicada no patamar de 150% seria confiscatória e afrontaria o princípio da razoabilidade.

¹ Data da ciência correta é 28/10/2019, conforme AR de-fl. 7354.

Não se pode conhecer da alegação de confisco e irrazoabilidade, por se tratar de matéria de cunho constitucional, cuja apreciação é vedada a este Colegiado, nos termos da Súmula CARF nº 2, que estabelece:

Súmula CARF nº 2

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

Diante do exposto, conheço parcialmente do Recurso Voluntário, deixando de conhecer os argumentos de multa confiscatória e ofensa ao princípio da razoabilidade.

2. Preliminares

2.1 – Prejudicialidade externa

O recorrente sustenta a existência de prejudicialidade externa apta a impedir o prosseguimento do presente processo fiscal até que haja decisão definitiva em outros processos administrativos diretamente relacionados à matéria discutida. Argumenta que a decisão recorrida foi omissa ao não apreciar essa questão, apesar de ela ter sido expressamente suscitada na impugnação apresentada.

Segundo a defesa, os processos administrativos nºs 15586-720.059/2018-99, 15586-720.060/2018-13, 15586-720.061/2018-68 e 15586-720.062/2018-11, mencionados no próprio Relatório Fiscal como fundamento para a autuação, ainda não tiveram julgamento definitivo. Afirma que todos foram objeto de recurso ao CARF, sendo que dois deles já aguardam inclusão em pauta de julgamento, enquanto os demais tiveram recursos voluntários recentemente interpostos.

Com base nessas circunstâncias, o recorrente alega que o lançamento ora discutido está diretamente vinculado às conclusões adotadas nos referidos processos, os quais permanecem pendentes de apreciação definitiva na esfera administrativa. Defende, portanto, que a exigibilidade dos créditos tributários ali discutidos permanece suspensa, razão pela qual não seria possível conferir definitividade às conclusões que serviram de suporte ao presente auto de infração.

Ao final, requer o reconhecimento da prejudicialidade externa e a suspensão integral do presente processo administrativo até o julgamento definitivo dos recursos pendentes nos processos da MEDCARDIO Ltda., por entender que o desfecho daqueles processos poderá influenciar diretamente a solução da controvérsia ora examinada.

Ao analisar a decisão recorrida verifico que não há se falar em omissão desta relacionada a alegada prejudicialidade externa:

Do Sobrestamento

Por fim, em relação à alegação da defesa de que o presente processo deva ser sobrestado até o julgamento final dos processos administrativos fiscais relativos aos autos de infração lavrados contra a empresa MEDCARDIO, da qual o

impugnante era sócio nos períodos abrangidos pelo presente lançamento, há de se observar que tal pleito não pode atendido por falta de previsão legal para tal procedimento. De fato, o Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o processo administrativo fiscal, não autoriza a pretendida suspensão do trâmite processual.

Inicialmente, esclareça-se que a exigibilidade do crédito tributário encontra-se suspensão, por força do art. 151, inciso II, do CTN, até a decisão administrativa definitiva, o que não se confunde com o pleito do autuado (sobrestamento do trâmite do processo administrativo fiscal).

Frise-se, por oportuno, que o processo administrativo é regido por princípios, dentre os quais, o da oficialidade, que obriga a administração a impulsionar o processo até sua decisão final (art. 2º, inciso XII, da Lei nº 9.784, de 1999). Assim, não pode a autoridade administrativa proceder ao sobrestamento de processo com litígio regularmente instaurado pela apresentação de impugnação.

Aliás, a função precípua da administração é o controle da legalidade do ato administrativo, controle esse que somente se consuma quando o processo houver logrado transpor todos os escalões da esfera administrativa. Assim, também sob esse enfoque, é desejável que o processo tenha o seu curso normal até a decisão final.

A lide versa sobre a regularidade do lançamento para exigir IRPF em desfavor do Recorrente pela requalificação de lucros e dividendos a ele distribuídos. Como bem narra o Recorrente, outros três processos já enfrentaram a mesma matéria em desfavor da fonte pagadora, MEDCARDIO LTDA., quais sejam 15586-720.059/2018-99, 15586-720.060/2018-13, 15586-720.061/2018-68 e 15586-720.062/2018-11, sendo este o lançamento de um reflexo das constatações nos referidos processos.

Cumprido desde já destacar que no processo nº 15586.720059/2018-99 foi proferido o acórdão nº 2401-007.308, que entendeu por voto de qualidade pela parcial procedência do Recurso Voluntário tão somente para afastar a qualificação da penalidade, com reflexo no reconhecimento da decadência parcial até a competência de maio de 2013, bem como pela exclusão da responsabilidade solidária, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/10/2014

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INSTRUMENTO DE CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO. VÍCIOS NÃO ANULAM O LANÇAMENTO.

O Mandado de Procedimento Fiscal se constitui em mero instrumento de controle criado pela Administração Tributária, e irregularidades em sua emissão ou prorrogação não são motivos suficientes para se anular o lançamento.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório

e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO.

Ausente a comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação pela fiscalização, e caracterizado o pagamento antecipado, a contagem do prazo decadencial em relação às contribuições previdenciárias dá-se pela regra do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN).

SOCIEDADE LIMITADA. PRÓ-LABORE. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. NECESSIDADE DE DISCRIMINAÇÃO DOS VALORES PAGOS OU CREDITADOS. INCIDÊNCIA.

Não há vedação legal para distribuição aos sócios de lucros de forma desproporcional à sua participação no capital, desde que devidamente estipulada no contrato social, em conformidade com a legislação societária. Quando a atividade econômica da sociedade é exercida diretamente pelos sócios, mediante a prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões regulamentadas, é obrigatória a discriminação entre a parcela da distribuição de lucros e aquela paga pelo trabalho. Pelo menos parte dos valores pagos pela sociedade ao sócio que lhe presta serviços terá natureza jurídica de retribuição pelo trabalho, sujeita à incidência de contribuição previdenciária. Na ausência de segregação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente de distribuição de lucros, inclusive a título de antecipação mensal ou trimestral, a incidência da contribuição previdenciária ocorre sobre os valores totais pagos ou creditados aos sócios.

MULTA QUALIFICADA. IMPROCEDÊNCIA.

Afasta-se a qualificadora da multa de ofício, com redução do percentual da penalidade a 75%, quando o conjunto probatório descrito pela autoridade lançadora é insuficiente como prova cabal do evidente intuito de fraude na conduta do sujeito passivo.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIOS ADMINISTRADORES. INFRAÇÃO À LEI OU CONTRATO SOCIAL. DEMAIS SÓCIOS. INTERESSE COMUM. EXCLUSÃO DO VÍNCULO.

Exclui-se o vínculo de responsabilidade solidária atribuído aos sócios administradores quando o acervo probatório descrito pela autoridade lançadora não é suficiente para comprovar a prática dolosa de atos com excesso de poderes ou infração à lei ou contrato social. Além disso, na falta de demonstração do interesse jurídico dos sócios coobrigados, e não meramente econômico, na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária, também impõe-se retirá-los do polo passivo do auto de infração.

ENDEREÇAMENTO DE INTIMAÇÕES DE ATOS PROCESSUAIS NA PESSOA DO PROCURADOR.

Não encontra respaldo legal nas normas do Processo Administrativo Fiscal a solicitação para que a Administração Tributária efetue as intimações de atos processuais administrativos na pessoa e no domicílio profissional do procurador(adogado) constituído pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Neste sentido dispõe a Súmula CARF nº 110.

SUSTENTAÇÃO ORAL.

A sustentação oral por causídico é realizada nos termos dos arts. 58 e 59 do Anexo II do RICARF, observado o disposto no art. 55 desse regimento.

(Acórdão nº 2401-007.308, Processo nº 15586.720059/2018-99, Relator Matheus Soares Leite, Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, sessão de 15/01/2020)

Este mesmo entendimento foi aplicado no processo nº 15586-720.060/2018-13, pelo acórdão nº 2401-007.309.

O processo nº 15586.720062/2018-11, por sua vez, foi julgado pela 1ª Seção do CARF, em que o acórdão nº 1301-006.804 entendeu pela possibilidade de requalificação dos dividendos e desconsideração de documentos pela não observância da legislação societária, dado que a contabilidade da MEDCARDIO LTDA. não estava em ordem, nos termos abaixo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014

MULTA ISOLADA. FALTA DE RETENÇÃO DO IRRF SOBRE RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS PAGOS AOS SÓCIOS. DISTRIBUIÇÃO ANTECIPADA E DESPROPORCIONAL DE LUCROS. POSSIBILIDADE DESDE QUE OBSERVADA A LEGISLAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO DE DOCUMENTOS. NÃO OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO PRÓPRIA. PAGAMENTOS CONSIDERADOS PRÓ-LABORE.

REMUNERAÇÃO POR SERVIÇOS PRESTADOS.

É possível que uma pessoa jurídica remunere os seus sócios pelo capital investido na empresa e pelos riscos assumidos no negócio. Da mesma forma é possível que essa distribuição de lucros seja feita de forma antecipada e de maneira desproporcional. Para tanto, nos termos da legislação cível, é imprescindível que em tais casos a empresa mantenha em ordem a sua contabilidade, registrando cada operação, conservando ainda os documentos que lastreiam a prática. No caso, considerando que a empresa não dispunha nem mesmo de regras para o pagamento desproporcional, além do descumprimento de uma série de outros requisitos, é possível que o fisco desconsidere a natureza de dividendos e entenda que na verdade o que houve foi o pagamento de pró-labore.

(Acórdão nº 1301-006.804, Processo nº 15586.720062/2018-11, Relator Marcelo Jose Luz de Macedo, Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção, sessão de 12/03/2024)

Neste último caso, embora não tenha constado da ementa, foi dado provimento para cancelar a qualificação da multa, nos termos abaixo do acórdão retro mencionado:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade. Quanto ao mérito, acordam os membros do colegiado(i) em negar provimento ao recurso (i.1) por unanimidade de votos, quanto à autuação, tendo acompanhado pelas conclusões o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza e (i.2) por voto de qualidade, para manter a responsabilidade pelo art. 124 do CTN, vencidos os Conselheiros Marcelo Jose Luz de Macedo, José Eduardo Dornelas Souza e Eduardo Monteiro Cardoso; e (ii) em dar provimento, por maioria de votos, para cancelar a qualificação da multa, vencido o Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, que a mantinha, e para excluir a responsabilidade do art. 135 do CTN, vencido o Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa.

Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa. Manifestou intenção de apresentar Declaração de Voto o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, a qual, todavia, não foi apresentada dentro do prazo regimental.

O processo em referência (15586.720062/2018-11) aguarda análise e julgamento de Recurso Especial interposto.

Ademais, o reconhecimento da vinculação dos processos é uma faculdade e não um mandamento imperativo, nos termos do artigo 47 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634 de 21 de dezembro de 2023:

Art. 47 Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se o disposto neste artigo.

§ 1º Os processos podem ser vinculados por:

I - conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fatos idênticos, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;

II - decorrência, constatada a partir de processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior ou de atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal, ainda que veiculem outras matérias autônomas; e

III - reflexo, constatado entre processos formalizados em um mesmo procedimento fiscal, com base nos mesmos elementos de prova, mas referentes a tributos distintos.

§ 2º Os processos poderão, observada a competência da Seção, ser distribuídos ao conselheiro que primeiro recebeu o processo conexo, ou o principal, salvo se para esses já houver sido prolatada decisão.

§ 3º A distribuição poderá ser requerida pelas partes ou pelo conselheiro que entender estar prevento, e a decisão será proferida por despacho do Presidente da Câmara ou da Seção de Julgamento, conforme a localização do processo.

§ 4º Se o processo principal, nas hipóteses previstas nos incisos II e III do § 1º, não estiver localizado no CARF, o processo decorrente ou reflexo será enviado à unidade de origem, para apensação ao processo principal, ou mantido no CARF na hipótese de vinculação.

§ 5º Na impossibilidade de distribuição, ao mesmo relator, dos processos principal e decorrente ou reflexo, será determinada a vinculação dos autos e o sobrestamento do julgamento do processo decorrente ou reflexo, até que seja proferida decisão de mesma instância relativa ao processo principal.

§ 6º Se o processo principal, na hipótese prevista no § 4º, não contiver recurso a ser apreciado pelo CARF, a unidade de origem devolverá o processo decorrente ou reflexo, com as informações relativas ao processo principal, necessárias ao julgamento.

§ 7º No caso de conflito de competência entre Seções, caberá ao Presidente do CARF decidir, provocado por resolução ou despacho do Presidente da Turma que ensejou o conflito.

Com efeito, o art. 47 do RICARF dispõe que os processos poderão ser vinculados, e não que devem sê-lo, prevendo, em seu § 1º, inciso I, a possibilidade de vinculação por conexão entre processos que tratem de exigência de crédito tributário fundamentados em fatos idênticos, inclusive quando formalizados em face de diferentes sujeitos passivos.

Por sua vez, o art. 87 do RICARF cuida exclusivamente da forma de distribuição interna dos processos no âmbito do Conselho, estabelecendo critérios para organização de lotes preferencialmente formados por processos conexos, decorrentes ou reflexos, sem, contudo, impor qualquer obrigatoriedade de sobrestamento.

Ressalte-se que não há no RICARF, tampouco no Processo Administrativo Fiscal, regido pelo Decreto nº 70.235/1972 e pelo Decreto nº 7.574/2011, qualquer dispositivo que imponha ou determine o sobrestamento de um processo em razão da existência de outro supostamente conexo, nem que condicione o julgamento de um feito ao desfecho de outro, quando inexistente matéria prejudicial ao julgamento.

No caso concreto, inexistente qualquer questão prejudicial que impeça o regular prosseguimento e julgamento do presente processo, tanto mais considerando o atual andamento dos processos mencionados acima, circunstância que afasta, de modo ainda mais evidente, qualquer alegação de necessidade de suspensão ou de julgamento conjunto.

Nada obsta, ademais, que a autoridade julgadora, nos autos do processo mencionado, com o objetivo de preservar a coerência e a harmonia das decisões no âmbito do CARF, adote, se entender pertinente, os fundamentos jurídicos esposados no presente voto.

Dessa forma, rejeita-se o pedido de sobrestamento, por ausência de previsão normativa e por inexistência de óbice ao julgamento autônomo do presente feito.

2.2 – Nulidade por excesso de prazo

O recorrente sustenta a nulidade do procedimento fiscal que deu origem ao lançamento, alegando violação ao direito fundamental à razoável duração do processo administrativo, previsto no art. 5º, inciso LXXVIII, da Constituição Federal. Afirma que a fiscalização teve início em 30/06/2015 e somente foi concluída em junho de 2018, resultando em uma duração aproximada de três anos, período que considera incompatível com os princípios da legalidade, moralidade, eficiência e razoabilidade que regem a Administração Pública.

A defesa argumenta que o art. 196 do CTN exige a fixação de prazo para a conclusão das diligências fiscais e que o § 2º do art. 7º do Decreto nº 70.235/1972 estabelece prazo de validade de 60 dias para o procedimento, admitindo-se sua prorrogação apenas mediante justificativa adequada. Segundo o recorrente, ao longo da fiscalização ocorreram sucessivas prorrogações sem a devida motivação, em afronta ao dever de fundamentação dos atos administrativos previsto no art. 50 da Lei nº 9.784/1999 e aos princípios constitucionais que regem a atuação administrativa.

Nesse contexto, sustenta que foram emitidas diversas comunicações informando apenas a continuidade da ação fiscal, sem exposição das razões que justificariam a extensão do prazo inicialmente previsto. Alega, ainda, que houve longos períodos de inatividade, superiores a um ano, bem como a realização de diligências consideradas desnecessárias ou repetitivas, incluindo solicitações de documentos e informações que já estariam em poder da própria Administração Tributária ou que já teriam sido anteriormente apresentados pelos contribuintes.

Com base nesses fatos, o recorrente defende que o procedimento fiscal foi conduzido de forma irregular, seja pela excessiva duração da fiscalização, seja pela ausência de motivação das sucessivas prorrogações, pela alegada inércia administrativa e pelo descumprimento dos prazos previstos na legislação de regência. Em razão dessas supostas irregularidades, requer o reconhecimento da nulidade do procedimento fiscal e, por consequência, do respectivo auto de infração.

As hipóteses de nulidade no âmbito do processo administrativo fiscal estão previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235 de 1972:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Nos termos do referido dispositivo são tidos como nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, o que não ocorreu no caso em análise.

O contribuinte aduz a nulidade do auto de infração por ausência de cientificação das prorrogações do MPF ocorrida(s) durante a fiscalização e pelo prazo excessivo de fiscalização.

Ao contrário do que afirma o Recorrente não há nenhuma irregularidade no procedimento, tendo em vista que as prorrogações e eventuais alterações do MPF poderiam ter sido verificadas pelo contribuinte no sítio da RFB.

Há que se ponderar que o MPF é ato de controle interno. Compreende, antes de tudo, medida administrativa organizacional, para controle do trabalho e informação ao contribuinte de que a ação fiscal levada a cabo junto a ele é de conhecimento do comando do órgão e como ele poderá se certificar de existência de tal procedimento administrativo.

Cumprir enfatizar que o MPF não é requisito formal do auto de infração, dentre aqueles arrolados no artigo 10 do decreto nº 70.235 de 1972. Portanto, inexistem quaisquer dos vícios que poderiam levar à nulidade do auto de infração, contendo todos os elementos postos na norma.

Ademais a matéria não comporta maiores discussões, sendo pacífico o entendimento neste Conselho, que eventual irregularidades do MPF não acarreta a nulidade do lançamento, consubstanciado na Súmula CARF nº 171, abaixo reproduzida e de observância obrigatória por parte de seus membros:

Súmula CARF nº 171

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.

Destarte, entendo que o procedimento, apesar do tempo decorrido, transcorreu dentro da estrita legalidade, apesar do recorrente entender que é necessário a motivação dos atos, a prorrogação de um procedimento fiscal decorre da necessidade imposta durante a análise dos documentos e conclusões.

Ademais, o tempo decorrido para a conclusão de um procedimento fiscal em nada prejudica o contribuinte, visto que ao término da ação fiscal todos os prazos para manifestação do

contribuinte foram respeitados. Nesse sentido deve ser afastada a preliminar de nulidade suscitada.

2.3 – Nulidade por não atendimento aos requisitos do Decreto nº 70.235/72

O recorrente suscita a nulidade do auto de infração por desrespeito aos requisitos do Decreto nº 70.235/72, notadamente o previsto no art. 10, inciso V, que exige a intimação para cumprimento ou prazo para impugná-la em 30 dias.

Contudo, pelo que consta dos autos, verifico que a alegação do recorrente não procede, eis que houve a sua intimação para que se extinguisse o crédito tributário por meio do pagamento, ou qualquer outra forma de extinção admitida na legislação, ou, ainda, que apresentasse impugnação e que de fato foi apresentada.

Portanto, todos os requisitos obrigatórios para a constituição do Auto de Infração foram cumpridos, não merecendo amparo a alegação de nulidade por essa razão.

Ademais, destaco que o lançamento em comento seguiu todos os passos para sua correta formação, conforme determina o art. 142 do Código Tributário Nacional, quais sejam: (a) constatação do fato gerador cominado na lei; (b) caracterização da obrigação; (c) apuração do montante da base de cálculo; (d) fixação da alíquota aplicável à espécie; (e) determinação da exação devida – valor original da obrigação; (f) definição do sujeito passivo da obrigação; e (g) lavratura do termo correspondente, acompanhado de relatório discriminativo das parcelas mensais, tudo conforme a legislação.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte, afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

Assim, deve ser rejeitada a preliminar levantada pelo recorrente.

2.4 – Decadência

O recorrente suscita a ocorrência de decadência e prescrição como causas extintivas do crédito tributário, nos termos do art. 156, inciso V, do Código Tributário Nacional, sustentando que, uma vez ultrapassados os prazos legalmente estabelecidos, a Administração Tributária perde o direito de constituir ou exigir o crédito tributário.

Em apoio à sua tese, invoca o disposto no art. 150, § 4º, do CTN, segundo o qual, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a Fazenda Pública dispõe do prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, para proceder à constituição do crédito tributário. Decorrido esse período sem manifestação da autoridade fiscal, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito correspondente.

Com base nessa premissa, o recorrente argumenta que a ciência do auto de infração somente ocorreu em 18 de junho de 2018², razão pela qual todos os fatos geradores

² Data da ciência correta é 28/10/2019, conforme AR de-fl. 7354.

ocorridos há cinco anos ou mais dessa data estariam alcançados pela decadência. Assim, requer, subsidiariamente, caso não sejam acolhidas as demais preliminares de nulidade ou as alegações de mérito, o reconhecimento da extinção parcial do lançamento relativamente aos períodos alcançados pelo prazo decadencial.

Inicialmente, deve ser ressaltado que o IRPF é um tributo cujo fato gerador é complexo. Isso significa que, a despeito de sua apuração ser mensal, ele está submetido ao ajuste anual, momento no qual é possível definir a base de cálculo e aplicar a tabela progressiva do tributo, pelo que o seu fato gerador apenas é aperfeiçoado na data de 31/12 de cada ano-calendário. Nesse sentido a Súmula CARF nº 223:

SÚMULA CARF Nº 223

O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF), exigido a partir da omissão de rendimentos sujeitos ao ajuste anual, é complexo, operando-se em 31 de dezembro do correspondente ano-calendário, ainda que apurado em bases mensais ou objeto de antecipações no decorrer do período.

No caso dos autos, a conduta dolosa do contribuinte é assim descrita pela autoridade lançadora ao justificar a aplicação da multa qualificada (fls. 74/76 do Relatório Fiscal de e-fls. 7262/7339):

No presente caso, a multa de ofício aplicada decorre da ocorrência da hipótese prevista no art. 71, inciso I da Lei 4.502/1964, que impõe a duplicação da multa na forma do parágrafo 1º, do art. 44, da Lei 9.430/1996.

Lei 4.502/1964

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;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Consoante relatado, houve clara tentativa de conferir à remuneração dos 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 tributárias apuradas na auditoria fiscal em face da MEDCARDIO, porquanto todos os elementos estão expostos nos Relatórios Fiscais previdenciários e fazendários.

As pessoas físicas, sócias da MEDCARDIO, agiram de forma deliberada com o propósito de reduzir tributos, ao constituírem uma empresa com o fim de ocultar a ocorrência do fato gerador do imposto sobre a renda da pessoa física, tratando

como lucros isentos rendimentos que na verdade são resultado de prestação de serviços pelos médicos, portanto, tributáveis.

A conduta do sujeito passivo 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.

Restou claro que não houve simples irregularidade ou erro de interpretação da legislação tributária. Na verdade, as pessoas envolvidas promoveram ações prévias e minuciosamente articuladas, com o propósito específico de fraudar o Fisco Federal, sendo que os livros contábeis, 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.

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 nos 02 (dois) anos-calendários fiscalizados.

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.

Aplicou-se, então, a multa de 150% sobre o imposto apurado na infração RENDIMENTOS RECEBIDOS CLASSIFICADOS INDEVIDAMENTE na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física, visto que se mostrou, de forma irrefutável, que a conduta aqui descrita foi intencional e com o fulcro claro de se esquivar do pagamento do imposto de renda.

Conseqüentemente, a contagem do prazo decadencial aplicável ao caso em análise é a regra contida no artigo 173, inciso I do CTN, qual seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a teor das Súmulas CARF nº 72 e 101, a seguir reproduzidas:

Súmula CARF nº 72

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 101

Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

No caso em análise, em relação ao ano-calendário de 2013, o termo inicial do prazo decadencial começou a fluir em **01/01/2015** e teve por termo final o dia **31/12/2019**. Como o sujeito passivo foi cientificado da autuação em **28/10/2019**, dentro do prazo legal, razão pela qual não há decadência a ser reconhecida.

Dessa forma, deve ser mantida a conclusão da decisão de piso sobre a matéria.

3. Mérito

O recorrente sustenta, em síntese, que os valores pagos aos sócios da MEDCARDIO Ltda. possuem natureza jurídica de distribuição de lucros, e não de pró-labore, razão pela qual não poderiam ser tributados como remuneração pelo trabalho. Argumenta que a sociedade possui natureza empresarial, sendo inaplicáveis as regras relativas ao denominado “sócio de serviço”, e que inexistente na legislação tributária ou societária qualquer obrigação de remuneração dos sócios por meio de pró-labore. Defende, ainda, que a legislação confere ampla liberdade para que os sócios definam a forma de distribuição dos lucros, inclusive de maneira desproporcional à participação no capital social, desde que observadas as disposições contratuais e comprovada a existência de lucro.

Para amparar sua tese, o recorrente afirma que a MEDCARDIO mantinha escrituração contábil regular, demonstrações financeiras, balanços patrimoniais, demonstrações de resultados e demais documentos aptos a comprovar a efetiva geração e distribuição de lucros nos exercícios fiscalizados. Sustenta que o próprio relatório fiscal não apontou inexistência de lucro nem promoveu a desconstituição da contabilidade da empresa. Invoca, ainda, precedentes do CARF e do Superior Tribunal de Justiça que reconhecem a possibilidade de distribuição desproporcional de lucros, bem como a validade da antecipação de dividendos posteriormente confirmada pela apuração dos resultados do exercício.

O recorrente também contesta as conclusões do relatório fiscal, alegando que a autuação foi construída com base em presunções, ilações e interpretações dissociadas da realidade econômica da empresa. Argumenta que as transferências bancárias efetuadas aos sócios estavam devidamente registradas na escrituração contábil como antecipações ou distribuições de lucros, sendo corroboradas pelos livros contábeis, declarações de imposto de renda dos beneficiários, atas societárias e demais documentos apresentados à fiscalização. Defende que não existe exigência legal de emissão de recibos específicos para comprovação da distribuição de lucros e que os comprovantes bancários constituem meio idôneo de prova, especialmente quando compatíveis com os registros contábeis.

Em relação ao contrato social, sustenta que há previsão expressa autorizando a distribuição de lucros de forma desproporcional às quotas sociais, bem como a realização de

antecipações de lucros com base em balanços intermediários. Afirma que as cláusulas contratuais estabelecem de maneira clara os critérios de participação dos sócios nos resultados da empresa, afastando a alegação fiscal de existência de pactos ocultos ou de ausência de regras para a distribuição dos lucros. Também rejeita a interpretação dada ao art. 1.008 do Código Civil, argumentando que nenhum sócio foi excluído da participação nos resultados sociais, inexistindo qualquer configuração de sociedade leonina.

O recorrente igualmente impugna os questionamentos formulados pela fiscalização acerca da ausência de registro de atas, da realização de reuniões societárias, dos endereços constantes dos documentos e de supostas falhas formais na documentação societária. Sustenta que tais irregularidades, ainda que existentes, seriam meramente formais, passíveis de correção e incapazes de desconstituir a realidade econômica retratada pela contabilidade da empresa. Defende que as atas foram assinadas pelos sócios, que os livros contábeis permanecem como principal elemento de controle e fiscalização e que eventual ausência de registro não produz prejuízo ao Fisco nem possui o condão de invalidar a distribuição dos lucros regularmente contabilizada.

Por fim, o recorrente afasta a acusação de simulação, fraude ou planejamento tributário abusivo envolvendo a MEDCARDIO e a COOPCARDIO. Argumenta que ambas possuem personalidades jurídicas distintas, atividades próprias, patrimônio independente e modelos de atuação diversos. Sustenta que a constituição e organização das sociedades decorreram de legítimas necessidades empresariais e operacionais relacionadas à prestação de serviços de cirurgia cardiovascular, inexistindo qualquer elemento que demonstre dolo, conluio ou propósito ilícito de evasão fiscal. Assim, requer o afastamento da requalificação dos valores distribuídos aos sócios como pró-labore e a consequente improcedência do lançamento fiscal.

Os elementos constantes dos autos evidenciam que a metodologia adotada para os repasses aos sócios considerava fatores ligados à efetiva participação de cada profissional na geração das receitas da sociedade, inclusive mediante critérios relacionados ao desempenho individual e à contribuição pessoal para os resultados econômicos obtidos. Tal circunstância afasta a caracterização dos valores como mera remuneração do capital investido ou dos riscos empresariais assumidos, revelando sua natureza contraprestacional.

Também merece relevo o fato de que os comprovantes bancários e registros contábeis apresentados demonstram a ocorrência dos pagamentos, mas não são suficientes, por si sós, para comprovar a natureza jurídica atribuída às quantias recebidas. A comprovação da transferência de recursos não equivale à demonstração de que tais valores efetivamente correspondiam à distribuição de lucros isentos, especialmente quando inexistem elementos objetivos aptos a individualizar e segregar a parcela referente ao trabalho daquela decorrente do capital investido.

Ademais, a documentação societária apresentada não permite identificar critérios previamente estabelecidos, transparentes e verificáveis para a distribuição dos resultados. Embora

o contrato social prevesse a possibilidade de distribuição desproporcional, não foram demonstrados parâmetros objetivos que justificassem os valores efetivamente atribuídos a cada sócio. Ao contrário, a própria defesa reconhece que a repartição levava em consideração fatores subjetivos relacionados à contribuição individual dos profissionais para o desempenho da sociedade, circunstância que reforça a conclusão de que os pagamentos possuíam conteúdo remuneratório.

Nesse sentido, identifico que os argumentos apresentados em sede de Recurso Voluntário reproduzem aqueles contantes da Impugnação e foram devidamente analisados pela decisão recorrida, relacionados ao mérito, de modo que, convencido do seu acerto, adoto como razão de decidir os fundamentos norteadores do voto condutor, 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):

(...)

No procedimento fiscal da pessoa jurídica, a autoridade fiscal preocupou-se em demonstrar que a MEDCARDIO se reveste de cooperativa, mas na verdade se constitui como uma sociedade empresária, demonstrando que os sócios prestam serviços em nome das duas empresas, o que não é nenhum ato ilícito como bem disse a defesa, mas não recebem remuneração nos termos da lei, e sim recebem “antecipação de lucros”, como eles intitulam, e tal pagamento somente é feito por sociedades empresárias com fim lucrativo.

A demonstração pela fiscalização de que os serviços eram prestados através da MEDCARDIO ou da cooperativa reforça o fato de ser necessário haver uma remuneração pelos serviços prestados e que, apesar da defesa ressaltar constantemente a lisura do comportamento da empresa, o fato é que há uma confusão entre elas.

Os fatos trazidos ao processo pela autoridade fiscal têm como intuito fortalecer suas afirmativas de que a remuneração dos que prestam serviços através destas sociedades existiu. Assim, o presente contencioso gira em torno da questão: Os valores recebidos pelos sócios, incluindo o interessado, são remuneração ou distribuição de lucros?

A defesa alega que não há na legislação qualquer previsão que obrigue as pessoas jurídicas a remunerarem seus sócios, administradores e diretores através de pró-labore, nem tampouco impede que os sócios escolham a melhor forma de remuneração e distribuição dos lucros.

Cabe razão, em parte, à defesa, mas tal argumentação não vale para a distribuição de lucros, porquanto acordos inter partes não podem ser feitos ao arrepio da lei, ou seja, não podem ser contrários à legislação vigente. A empresa pode, sim, pagar aqueles que pertencem aos seus quadros societário e funcional como bem lhe aprouver, o que não se admite é que se valha de artifícios para burlar o pagamento dos impostos e contribuições incidentes sobre tais pagamentos.

A distribuição de lucros pela empresa foi realizada por intermédio de depósitos bancários para todo o período fiscalizado. A autoridade lançadora entendeu que tais comprovantes não são documentos suficientes a comprovar a operação.

Os comprovantes de depósitos e transferências bancários e outros meios de pagamentos utilizados pela MEDCARDIO aos seus sócios e administradores apresentados à fiscalização demonstram que tais pagamentos efetivamente ocorreram, mas não fazem prova da natureza dos pagamentos.

Toda transação feita no âmbito de uma empresa há que necessariamente ser comprovada por documentação hábil e idônea. Os depósitos efetuados fazem prova do pagamento, mas não do “tipo” de pagamento efetuado. Os pagamentos foram feitos a título de que?

É esse o entendimento dado pela autoridade lançadora, visto que a ausência de recibos de quitação, não necessariamente no modelo apresentado pela autoridade autuante, permite que sejam suscitadas dúvidas acerca da veracidade das operações contabilizadas. Para cada fato contábil incorrido e devidamente contabilizado deve haver documento comprobatório da natureza, até para que se faça prova perante terceiros, incluindo o fisco.

Em relação à distribuição de lucros combatida, em mais de uma passagem a defesa afirma que os “lucros” são distribuídos na proporção do desempenho individual de cada um dos sócios; e que os lucros podem ser distribuídos da forma que acordarem, já existindo decisões de tribunais que dão essa liberdade.

A MEDCARDIO, de acordo com os autos e afirmações da defesa, é uma empresa em que seus sócios prestam serviços por meio de contratos firmados pela pessoa jurídica com terceiros. A confusão patrimonial já mencionada demonstra que os sócios se juntaram, primeiramente, em uma cooperativa e, em seguida, numa sociedade empresarial. A primeira, para prestar serviços à rede estadual de saúde, conforme por eles explicado na fiscalização da pessoa jurídica; a segunda, com o intuito claro de economia tributária, como admite a defesa.

Entretanto, a distribuição de lucros é uma figura prevista em lei, que permite aos sócios de determinada sociedade distribuírem os lucros apurados pela empresa após a dedução dos tributos incidente sobre o lucro da pessoa jurídica, na forma da legislação de regência, a cada um dos seus sócios, na proporção de sua participação societária.

Assim, a distribuição dos lucros é a remuneração paga aos sócios pelo capital investido na empresa e pelos riscos assumidos no negócio, e os sócios recebem de acordo com o especificado no contrato social.

A defesa contradiz a autoridade lançadora, afirmando que a distribuição de lucros está prevista no contrato social da empresa, que diz:

Cláusula Quinta

O sócio tem direito a:

(...)

h) Participar dos lucros do exercício, na proporção das operações que houver realizado com a sociedade.

A cláusula acima prevê a distribuição de lucros na proporção da participação do sócio para formação deste mesmo lucro, ou seja, se a atividade desempenhada pelo sócio rendeu à empresa um valor que corresponde a “X%” do faturamento, este sócio receberia o mesmo “X%” do lucro distribuído, valor este que poderia ser desproporcional a sua quota na empresa.

Entretanto, tal distribuição não pode esconder uma possível remuneração por serviços prestados, este entendimento foi esposado na Solução de Consulta Cosit nº 56, de 25 de fevereiro de 2019, no trecho abaixo transcrito:

10. No tocante à distribuição de lucros desproporcional à participação cada sócio, assim versa o Código Civil de 2002:

Art. 996. Aplica-se à sociedade em conta de participação, subsidiariamente e no que com ela for compatível, o disposto para a sociedade simples, e a sua liquidação rege-se pelas normas relativas à prestação de contas, na forma da lei processual. (...)

Art. 1.007. Salvo estipulação em contrário, o sócio participa dos lucros e das perdas, na proporção das respectivas quotas, mas aquele, cuja contribuição consiste em serviços, somente participa dos lucros na proporção da média do valor das quotas.

11. Isto posto, há possibilidade jurídica de que o contrato que rege a SCP estipule percentual distinto da proporção das contribuições de sócios ostensivos e participantes na participação nos resultados. Tal instituto, contudo, não pode ser utilizado com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo, caso em que, e.g., a fiscalização verifica que a distribuição de resultados desproporcional dissimula pagamentos por serviços prestados à SCP pelos próprios sócios ostensivos e participantes, nos termos abaixo citados da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da

obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (grifos não constam do original)

12. Como à SCP é aplicável a legislação do IRPJ, assim dispõe a Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre os lucros e dividendos pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas em geral:

“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.”

13. Corroborar neste sentido a Solução de Consulta nº 46, de 24 de maio de 2010, da Disit da 6ª Região Fiscal:

Assim sendo, em relação às questões propostas quanto ao imposto de renda, deve-se responder à consultante que a distribuição de lucros aos sócios é isenta de imposto de renda (na fonte e na declaração dos beneficiários), contanto que sejam observadas as regras previstas na legislação de regência, atinentes à forma de tributação da pessoa jurídica; estão abrangidos pela isenção os lucros distribuídos aos sócios de forma desproporcional à sua participação no capital social, desde que tal distribuição esteja devidamente estipulada pelas partes no contrato social, em conformidade com a legislação societária.

O planejamento tributário e a economia processual sustentados pela defesa deixam de ser lícitos a partir do momento em que o ato da empresa não é divulgado na forma e natureza que realmente foi praticado, ou seja, a remuneração que cada um dos sócios recebe pelos serviços prestados por intermédio da sociedade deveria ser contabilizada como tal, e não na forma de distribuição de lucros. A distribuição de lucros não pode ser confundida com distribuição de receita.

Cabe reforçar o que já se afirmou no início deste voto, isto é, que as decisões emanadas dos tribunais em casos concretos não servem para mudar o previsto na legislação vigente, não vinculando esta instância administrativa, assim os posicionamentos jurisprudenciais mantidos em julgados recentes de tribunais não têm o condão de influenciar o presente julgamento.

No caso das atas não aceitas como válidas pela autoridade fiscal, bem como da menção de erros e endereços incorretos nelas, considero que se tratam de fatos trazidos aos autos para demonstrar o *modus operandi* da empresa e para corroborar o alegado pela fiscalização, evidenciando que a natureza de remuneração dos pagamentos não pode ser alterada; e que, ainda que essas operações formalmente figurem como distribuição de lucros, quando analisada cuidadosamente à luz da legislação vigente, fica evidente a intenção do agente.

Outra afirmação da defesa é que a cooperativa da qual o interessado era participante teria obtido decisão judicial favorável ao não recolhimento de impostos sobre seus atos cooperativos, o que a tornaria mais atraente do ponto vista fiscal.

Entretanto, a escolha do interessado e de seus sócios pelo recebimento de remuneração através da MEDCARDIO se deu exatamente para que não houvesse IRRF, uma vez que, se os pagamentos fossem efetuados pela cooperativa, os atos cooperativos não seriam tributados, mas o IRRF continuaria sendo descontado no ato do pagamento aos cooperados e, sendo feito pagamento a título de “distribuição de lucros”, ou seja, dando-se uma roupagem diferente da real natureza do pagamento, os impugnantes deixariam de ter os valores retidos a título de imposto de renda

Essas são as razões de decidir do órgão de primeira instância, as quais estão muito bem fundamentadas, motivo pelo qual, após análise minuciosa da demanda, compartilho das conclusões acima esposadas.

4. Da Multa aplicada

Ao final do recurso, de forma subsidiária o recorrente pleiteia seja afastada a multa qualificada em razão da ausência de fundamentação e inexistência de caracterização das hipóteses legais imprescindíveis à sua aplicação.

O relatório fiscal (e-fls. 7262/7339) entendeu pela aplicação da multa no patamar de 150% pela atuação deliberada dos sócios ao construir empresa com o fim de ocultar a ocorrência do fato gerador do imposto:

As pessoas físicas, sócias da MEDCARDIO, agiram de forma deliberada com o propósito de reduzir tributos, ao constituírem uma empresa com o fim de ocultar a ocorrência do fato gerador do imposto sobre a renda da pessoa física, tratando como lucros isentos rendimentos que na verdade são resultado de prestação de serviços pelos médicos, portanto, tributáveis.

A conduta do sujeito passivo 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.

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

Já a decisão de piso fundamentou a manutenção da multa qualificada de 150% nos seguintes termos:

Assinale-se que é irrelevante distinguir se a conduta fraudulenta se configurou em sonegação, fraude ou conluio, bastando apenas que ela se enquadre em qualquer

um dos tipos infracionais definidos na lei e que no lançamento tenham sido indicadas todas as circunstâncias que possibilitaram a identificação do intuito fraudulento.

No caso em apreço, há elementos suficientes para a caracterização da atitude dolosa, intencional do impugnante, de ocultar da Administração Tributária o real montante dos seus rendimentos, nos anos-calendário fiscalizados.

Não é razoável supor que o autuado, na qualidade de médico, não tivesse o conhecimento e discernimento necessários para compreender o mecanismo e as consequências tributárias da prática adotada. Ainda mais, se levarmos em conta as vantagens que a opção pelo pagamento dos serviços pela pessoa jurídica como distribuição de lucros acarretaria para os sócios, como a possibilidade de uma remuneração mais vantajosa, em face da economia de tributos, bem como a contribuições e de outros encargos trabalhistas e previdenciários gerados para o contratante.

Assim, não restam dúvidas de que a participação do contribuinte no esquema acima mencionado foi feita de forma consciente, isto é, que o mesmo tinha pleno conhecimento da ilicitude cometida e assumiu o risco de adotá-la, objetivando com tal prática a obtenção de vantagem financeira (aumento da remuneração e supressão da carga tributária).

Ademais, a reiteração do procedimento por dois anos consecutivos evidencia que não houve por parte do impugnante um mero erro que passou despercebido ou desconhecimento da extensão da ilicitude do fato, ou seja, erro escusável, e demonstram a sua real intenção em se valer de subterfúgios para fugir à tributação devida.

Nesse sentido, entendo que restou bem demonstrado pela fiscalização e decisão de piso acerca da conduta dolosa do sujeito passivo.

Portanto, constata-se que a majoração da multa aplicada é resultante da comprovação substancial da prática intencional e reiterada do contribuinte com o intuito de sonegar tributos. Isso se deu de forma consciente e deliberada pelo recorrente, sendo, portanto, caracterizada a conduta dolosa.

Entretanto, apesar da improcedência dos argumentos levantados pelo recorrente quanto à multa qualificada, verifica-se que o art. 44 da Lei n. 9.430/96 foi alterado pelo art. 8º da Lei n. 14.689/23, passando a ter a seguinte redação:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I -de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões.

Como se vê, a alteração legislativa promovida estabelece que a multa qualificada deverá ser lançada no montante de 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício. A multa de 150% passa a ser aplicável apenas nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.

No presente caso não se verifica a reincidência do recorrente.

Nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN a lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. É nesse sentido o que determina, inclusive, o Parecer SEI n. 3950/2023/MF.

Deste modo, deve-se aplicar a retroação da multa da Lei n. 9.430/96, art. 44, § 1º, VI, reduzindo-a ao percentual de 100% (cem por cento).

5. Pedido de intimação em nome do procurador

Quanto ao pedido acerca das futuras intimações no endereço do procurador, os incisos I, II e III do artigo 23 do Decreto nº 70.235 de 1972 disciplinam integralmente a matéria, configurando as modalidades de intimação, atribuindo ao fisco a discricionariedade de escolher qualquer uma delas.

Nesse sentido, o § 3º estipula que os meios de intimação previstos nos incisos do caput do artigo 23 não estão sujeitos a ordem de preferência.

De tais regras, conclui-se pela inexistência de intimação postal na figura do procurador do sujeito passivo. Assim, a intimação via postal, no endereço de seu advogado, não acarretaria qualquer efeito jurídico de intimação, pois estaria em desconformidade com o artigo 23, inciso II e §§ 3º e 4º, do Decreto nº 70.235 de 1972.

Ademais, a matéria já se encontra sumulada no âmbito do CARF, sendo, portanto, de observância obrigatória por parte deste colegiado, nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 110

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

Rejeito o pedido.

6. Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo dos argumentos acerca da razoabilidade e multa confiscatória e, na parte conhecida, rejeitar as preliminares de nulidade e a prejudicial de mérito de decadência, e no mérito, dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa qualificada para o percentual de 100% em razão da retroatividade benéfica da Lei nº 14.689 de 2023.

Assinado Digitalmente

Sílvio Lúcio de Oliveira Júnior