



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



|                    |                                                 |
|--------------------|-------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>15956.720001/2017-17</b>                     |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 2001-007.920 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 19 de agosto de 2025                            |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                      |
| <b>RECORRENTE</b>  | DIMITRI VISQUETTO                               |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                |

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

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

PAF. DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOUTRINA. EFEITOS.

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

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

PAF. DILAÇÃO PROBATÓRIA. PEDIDO DE DILIGÊNCIA, PERÍCIA OU PRODUÇÃO DE NOVAS PROVAS.

Presentes os elementos de convicção necessários à solução da lide, despiciendo o pedido de dilação probatória formulado.

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

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

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reduzir a multa de ofício qualificada aplicada ao percentual de 100%, com base no art. 44, § 1º, VI da Lei nº 9.430/96.

(documento assinado digitalmente)

Raimundo Cassio Goncalves Lima - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Raimundo Cassio Goncalves Lima (Presidente), Lilian Claudia de Souza, Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca, Cleber Ferreira Nunes Leite (substituto integral), Carlos Marne Dias Alves (substituto integral) e Wilderson Botto. Ausente o conselheiro Ricardo Chiavegatto de Lima, substituído pelo conselheiro Carlos Marne Dias Alves.

## RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida (fls. 251/268):

O interessado acima qualificado foi autuado, tendo sido lhe exigido o crédito tributário no montante de R\$ 275.966,04, nele compreendidos imposto, **multa de ofício de 150%** e juros de mora, relativo aos anos-calendários 2012 a 2015, em **decorrência da apuração de rendimentos classificados indevidamente na DIRPF**, na forma dos dispositivos legais sumariados na peça fiscal (fls. 131 e seguintes).

Tendo a Fiscalização entendido que houve **crime contra a ordem tributária, foi exigida a multa qualificada e o fato foi levado ao conhecimento do Ministério Público Federal,**

**através da Representação Fiscal para Fins Penais**, em cumprimento ao determinado no Art. 1º da Portaria RFB nº 2439 de 21/12/2010.

O contribuinte, às fls. 182 a 215, impugna total e tempestivamente o lançamento, fazendo, em síntese, as alegações a seguir descritas.

O Impugnante é **sócio quotista de uma sociedade de profissionais denominada Comed - Corpo Médico Ltda.**, CNPJ 03.423.724/0001-36. Presta serviços de natureza médica nessa sociedade **e recebe lucros da mesma**.

A fiscalização entendeu por bem desconsiderar a relação societária existente entre o Impugnante e a sociedade COMED - CORPO MÉDICO LTDA **para na sequência atribuir aos rendimentos recebidos dessa empresa a natureza de rendimentos tributáveis**.

Ocorre que, o lançamento, tal qual efetuado não tem condições de subsistir pelos motivos que passará a expor.

#### **PRELIMINAR - DA DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO**

A fundamentação do auto de infração ora guerreado é ampla, genérica e deficiente. Aponta como fundamento legal da autuação as normas que constituem o fato gerador do imposto de renda pessoa física sem, contudo, especificar em qual delas estaria enquadrando o autuado ora Impugnante.

O artigo 55 do RIR/99 com seus respectivos incisos, não tem relação com os fatos narrados no relatório, o que impossibilita, inclusive a defesa relativamente a suposta violação ao mesmo. Traduz uma série de previsões de atos e fatos da vida estranhos a imputação genérica da autuação.

Outrossim, a leitura do relatório não guarda relação com as normas elencadas.

Segundo o relatório, **embora sem fundamentação legal**, a autuação seria por classificação indevida de rendimentos.

Porém, não houve classificação indevida de rendimentos. Conforme ficará demonstrado a classificação encontra-se correta.

Importante destacar que fica difícil a defesa do ora Impugnante que não infringiu qualquer dispositivo legal e, os dispositivos elencados como infringidos não correspondem à argumentação tecida no relatório.

Desta forma, completamente prejudicada a ampla defesa em razão da deficiência de fundamentação do auto de infração.

Tal fato não só dificulta, mas inviabiliza a defesa violando assim o princípio da ampla defesa inserido na Constituição Federal.

Pelas razões acima expostas, o auto de infração deve ser anulado, visto que não preenche os pressupostos de validade para sua constituição.

#### **O MÉRITO**

Acaso superada a preliminar, o que se admite a título de argumentação, no mérito também não merece subsistir a autuação.

As premissas elencadas no termo de encerramento que serviram de base à conclusão da fiscalização não têm o condão de caracterizar a prestação de serviços conforme alegação da fiscalização.

O Impugnante associou-se à Comed-Corpo Médico Ltda. que é uma sociedade exclusivamente de serviços médicos, cuja finalidade precípua é gerenciar a atividade administrativa dos serviços médicos prestados por seus sócios. **Trata-se de sociedade simples de mútua colaboração não se inserindo no contexto empresarial.**

Não obstante, essa modalidade de sociedade tem peculiaridades que não podem ser ignoradas ou serem julgadas de forma superficial. Por tratar-se de sociedade de médicos cujo serviço se dá através de plantões prestados em ambulatorios e postos de pronto atendimento, a rotina do profissional não permite sua participação direta na administração e, para que não haja prejuízos administrativos, os sócios optam por outorgar procuração ao sócio administrador para que ele possa assinar em seu nome as alterações contratuais pertinentes.

A responsabilidade técnica da sociedade está a cargo de um sócio eleito pelos seus pares, cuja responsabilidade pessoal na prestação de serviços médicos que caracteriza a sociedade de profissionais está preservada. A relação societária está preservada por não haver hierarquia entre os sócios.

O sócio administrador detém maior número de quotas e poderes de administração - ex.: administração dos funcionários, assinatura dos documentos societários, abertura de novas frentes de trabalho, etc. Entretanto, não tem qualquer poder hierárquico sobre os demais sócios, os quais são livres para determinar, diante dos contratos firmados pela sociedade, os locais, dias e horários que querem trabalhar.

Totalmente absurda, pois, a pretensão do fisco de caracterizar a relação societária existente como prestação de serviços, seja com ou sem vínculo empregatício.

Relativamente à **distribuição de lucros**, conforme se extrai do próprio auto de infração, é realizada de forma desproporcional, através de comum acordo, conforme previsão em contrato social, **levando-se em consideração o esforço de cada sócio em prol da sociedade, seja na prestação de serviços médicos propriamente ditos, seja através do envolvimento em tarefas administrativas.**

Da análise da documentação já fornecida à fiscalização é possível verificar que alguns médicos auferem lucros maiores que o sócio administrador. Isso porque se dedicam mais à sociedade, esforçando-se no cumprimento dos contratos por essa firmados, que aquele. Trata-se de previsão em contrato social, dentro da legalidade que não tem porque ser desconsiderado.

**a) A Desconsideração e a Inexistência de Regulamentação da Lei Complementar 104/01:**

A Lei Complementar nº 104/01 inseriu no Código Tributário Nacional a possibilidade do fisco desconsiderar atos praticados com o intuito de dissimular a ocorrência do fato gerador.

Ocorre que referida norma não é autoaplicável e não foi regulamentada até os dias de hoje. A tentativa de regulamentação que houve, através da MP 66 foi repelida e perdeu sua eficácia.

Não obstante, existe ainda pendente de julgamento no STF uma ação questionando a constitucionalidade da referida Lei Complementar.

Ante todo esse histórico, a despeito da edição da Lei Complementar nº 104/01, não tem até os dias atuais o fisco o poder de desconsiderar atos e fatos jurídicos tributários a seu

bel prazer, por inexistência de procedimentos fiscais ordinarizados, motivo que por si só justifica a procedência da presente impugnação e insubsistência do Auto de Infração.

**b) Ausência de Prova de Vínculo Trabalhista**

Importante frisar que, muito embora a fiscalização tenha se impressionado com o número de sócios da sociedade, sua forma de operacionalização, etc., em nenhum momento demonstrou, ou melhor, provou, qualquer elemento caracterizador de relação contratual ou trabalhista entre os médicos e a sociedade.

Não houve qualquer cuidado ou intenção do fisco em provar ou demonstrar a existência de vínculo de trabalho (ao invés de sociedade) entre os sócios e a sociedade, seja autônomo, seja CLT. Tampouco há comprovação de vínculo trabalhista direto entre os sócios e os clientes da sociedade.

**b1. Admissão e participação dos sócios por procuração**

A utilização do instrumento de mandato para prática de atos da vida civil é prevista nos artigos 653 e seguintes do Código Civil. Trata-se de instrumento plenamente válido e eficaz, salvo se contestada sua validade (expiração, nulidade da outorga, etc.), o que não ocorreu no presente caso.

É abusiva a conduta fiscal de questionar a legalidade dos atos praticados legal e validamente em razão da utilização do instrumento de mandato.

**b2. Demora no Registro do Contrato Social; Desproporção das quotas entre os Sócios; Desproporção na distribuição de Lucros**

Todos esses levantamentos não passam de inconformismo do fiscal, visto que na seara privada os particulares têm liberdade de atuar e contratar tudo que não seja vedado em lei.

A lei societária, inclusive, tem previsões expressas de que os sócios podem prever em contrato social a distribuição desproporcional de lucros. Relativamente à proporção das quotas, nas sociedades limitadas (como é o caso da Impugnante) não há qualquer óbice à detenção da maioria das quotas por um sócio, etc.

Entretanto, a despeito do questionamento do funcionamento interno da sociedade, em momento algum foram demonstradas relações trabalhistas, seja entre a sociedade COMED e os seus sócios, seja diretamente entre os sócios e os clientes da sociedade COMED.

Demonstrado está a inexistência de provas nos autos de vínculo, seja de emprego, seja de contratação de trabalhador autônomo, o que impede a desconsideração da personalidade jurídica para fins tributários.

O impugnante transcreve a posição da doutrina e a jurisprudência administrativa sobre o assunto.

Considerando que a vida do profissional de medicina tem peculiaridades que não se amoldam a rotina comum dos demais profissionais, para contemplar essa dinâmica, a sociedade deve se organizar de forma a não criar embaraços que impeçam a prestação dos serviços aos clientes da Comed.

Dentre essas providências estão as alterações do contrato social, motivadas pela rotatividade da atividade do plantonista e embaraçadas pelas exigências burocráticas criadas para arquivamento nos escritórios de pessoas jurídicas.

Vale ressaltar que **os lucros desproporcionalmente distribuídos** constituem lucros efetivos e realizados nas competências e assim antecipados para os sócios de forma proporcional a sua participação nas atividades da sociedade.

Importante destacar ainda que a distribuição de lucros é pertinente à atividade de cada sócio, porém, o valor patrimonial das quotas está relacionado ao valor efetivamente investido por cada um dos sócios, que nessa hipótese se relaciona ao ganho pela equivalência patrimonial. Assim, a proporção das quotas, refletem o investimento patrimonial para constituição da sociedade e está em conformidade com a realidade não existindo subordinação hierárquica neste sentido.

### **b3. Frequência de Remunerações Indica Retribuição por Serviços Prestados**

Do ponto de vista da legalidade, como os contratos de prestação de serviços são de médio a longo prazo e os tributos são previamente previstos em lei, é possível calcular antecipadamente o lucro que a sociedade vai gerar e ratear entre os sócios de acordo com a participação de cada um na produção desses lucros.

Assim, no que se refere à antecipação dos lucros, dada a previsibilidade acima mencionada dos contratos, é possível a antecipação vez que a legislação somente tributa como remuneração os lucros distribuídos antecipadamente que não se efetivarem, caso jamais ocorrido no caso da Comed.

### **c) Os artigos 170 da Constituição Federal e artigos 109 e 110 do CTN**

Diz o artigo 170 da Constituição Federal que é assegurado a todos o livre exercício de atividade econômica, independente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

Como se pode ver, os médicos sócios da Comed, no uso de seu direito constitucional, **organizaram-se na forma de sociedade para prestar serviços de natureza médica**. A sociedade possui todos os registros e autorizações exigidos por lei, perfeitamente válidos e atuais, tais como Contrato Social devidamente registrado perante o órgão competente, CNPJ, Código de Contribuinte Municipal, entre outros.

Por sua vez, o artigo 129 da Lei nº 11.196/05 assim dispõe:

"Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002- Código Civil."

Ocorre que, entendeu o fisco, **que deveria desconsiderar a sociedade**.

Não pode a autoridade tributária desconsiderar uma sociedade validamente constituída simplesmente visando obter maior arrecadação tributária. Isso porque estará violando os conceitos de direito civil e princípios constitucionais hígidos, dentre eles, o ato jurídico perfeito e o princípio da segurança jurídica (art. 5º XXXVI da CF).

Ainda sobre o tema, Sacha Calmon Navarro Coelho muito bem resume a impossibilidade da desconsideração.

Demonstrada está a impossibilidade de desconsideração da personalidade jurídica da sociedade Comed-Corpo Médico Ltda. e consequentemente a tributação dos rendimentos por ela auferidos na pessoa física de seus respectivos sócios.

#### **d) Rendimento Isento**

Como já mencionado, o rendimento auferido pela ora Impugnante advém da distribuição de lucros efetuada aos sócios da COMED.

Referidos rendimentos são isentos, conforme norma isentiva veiculada pela lei nº 9.249/95.

A natureza desse rendimento pode ser **comprovada no Informe de Rendimentos recebido da sociedade que qualifica o rendimento como isento e não tributado.**

É certo que o fiscal pretendeu **desconsiderar essa informação para considerar o rendimento como tributável.** Contudo, vale lembrar que independentemente de qualquer desconsideração que ele venha a fazer, não se trata de riqueza nova.

E, por não ser riqueza nova, sua tributação violaria o artigo 43 do CTN que conceitua renda para fins de tributação.

Esse capital já sofreu tributação pelo imposto de renda na sociedade. E, em nenhum momento o fisco efetuou esse abatimento do quanto recolhido em nome da sociedade da qual o ora Impugnante é sócio.

Ao contrário, recebeu o quanto recolhido tempestivamente pela sociedade, e, resolvendo desconsiderar a personalidade jurídica **está cobrando novos tributos da sociedade e ainda imposto de renda dos sócios sobre renda já tributada.**

Em outras palavras, sobre um mesmo capital (prestação de serviços) está o fisco federal pretendendo cobrar duas vezes o imposto de renda. Sem adentrar no excesso de tributação que está sendo cobrado da empresa.

Por mais esses motivos, quais sejam, a ausência de riqueza nova e o excesso de exação, deve a impugnação ser julgada procedente para anular a autuação.

#### **E) DESQUALIFICAÇÃO DA MULTA**

Ante todo o aduzido acima, na remota hipótese de não ser anulado o auto como um todo, evidente que a multa de 150% aplicada não se coaduna com a realidade dos fatos, devendo ser suprimidas ou na pior das hipóteses, desqualificada.

Isso porque, não houve omissão de rendimentos. Todos os rendimentos auferidos pelo Impugnante foram expressamente declarados na forma constante no Informe de Rendimentos recebido da empresa.

Pretendendo o fisco reclassificar os rendimentos de isentos para tributáveis, não se pode dizer que tenha havido omissão de rendimentos, mas falha ou erro na classificação, vez que os rendimentos estavam declarados.

Isso não poderia ocasionar uma multa por má-fé, mas no máximo uma multa moratória no patamar de 20% acaso fosse realmente devido o tributo, o que se admite apenas a título de argumentação.

Com muito mais razão pode-se assegurar que não houve sonegação, fraude nem conluio e portanto, completamente absurdo a majoração da multa para 150%.

Impõe-se, pois, caso não julgada totalmente procedente a impugnação, no tocante à multa, a sua exclusão, ou subsidiariamente a sua desclassificação com a redução a patamares mínimos equivalentes a multa moratória.

#### **DO PEDIDO**

Isto posto, o Impugnante requer seja a presente impugnação recebida e julgada procedente para:

Julgar nulo o Auto de Infração em razão da falha na capitulação do auto e do consequente cerceamento de defesa;

Não acolhido o pedido acima, requer seja julgada totalmente procedente a presente Impugnação reconhecendo-se a impossibilidade da desconsideração da personalidade jurídica da empresa na forma como efetuada bem como a impossibilidade de tributação dos sócios, conforme fundamentação acima.

Mantida a desconsideração, seja anulado o auto de infração por já ter sido essa receita tributada na pessoa jurídica não podendo ser tributada novamente na pessoa dos sócios, conforme fundamentação acima.

Caso seja considerado válido o Auto de Infração, seja excluída ou ao menos reduzida a patamares mínimos a multa aplicada, tendo em vista sua falta de fundamentação e a ausência de omissão de receitas.

O impugnante requer sejam os pedidos acima julgados de forma sucessiva, bem como protesta pela apresentação outros meios de prova, notadamente documentos novos, haja vista que buscará outras informações junto a empresa Comed - Corpo Médico Ltda. e seus representantes legais.

Requer ainda que todas as notificações e intimações sejam enviadas no endereço do advogado subscritor desta petição, cujos dados encontram-se consignados no instrumento procuratório anexo, como meio de validade de todos os atos a serem encerrados neste processo administrativo.

Tendo em vista o disposto na Portaria RFB nº 453, de 11 de abril de 2013 (DOU 17/04/2013) e no art. 2º da Portaria RFB nº 1006, de 24 de julho de 2013 (DOU 25/07/2013 e conforme definição da Coordenação-Geral do Contencioso Administrativo e Judicial da RFB, o presente e-processo foi encaminhado para esta DRJ/POA/RS para julgamento.

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A minuciosa descrição fática e jurídica acerca das imputações firmadas no auto de infração e respectivo relatório fiscal acompanhada da apresentação pelo sujeito passivo de impugnação evidenciando a compreensão da integralidade dos fatos imputados e das

exigências formuladas afastam a hipótese de cerceamento de defesa por ausência de fundamentação fática e jurídica do auto de infração.

#### DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e as judiciais, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

#### DOUTRINAS.

As doutrinas, ainda que dos mais consagrados tributaristas, não podem ser opostas ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

#### SOCIEDADE. LUCROS. NATUREZA JURÍDICA DOS RENDIMENTOS PAGOS AOS SÓCIOS. VERDADE MATERIAL.

Apurando-se que as atividades e os negócios jurídicos desenvolvidos possuem aspectos diversos da realidade formal, sendo os supostos sócios prestadores de serviços e o lucro, na verdade, refere-se à remuneração dos serviços prestados, os valores recebidos devem ser classificados, segundo a sua efetiva natureza jurídica, como rendimentos tributáveis de prestação de serviços, que correspondem a verdade material dos fatos, e não como lucros isentos do Imposto de Renda.

#### MULTA QUALIFICADA.

Restando provada a ocorrência da circunstância qualificadora, imprescindível para a aplicação da multa, cabível a aplicação da penalidade de 150%.

Cientificado da decisão, em 17/05/2017 (fls. 271), o contribuinte, por procuradora habilitada interpôs, em 16/06/2017, recurso voluntário (fls. 274/306), insurgindo-se contra a manutenção da autuação, reportando-se e repisando as alegações da peça impugnatória e trazendo outros argumentos, a seguir brevemente sintetizados por meio dos seguintes tópicos: I – OS FATOS; II – PRELIMINARES: 1 – Deficiência da Fundamentação; 2 – O Devido Processo Legal; III – MÉRITO: a) A Desconsideração e a Inexistência de Regulamentação da Lei Complementar 104/01; b) Ausência de Prova de Vínculo Trabalhista: b.1) Admissão e participação dos sócios por procuração; b.2) Demora do Registro do Contrato Social; Desproporção das quotas entre os Sócios; Desproporção na distribuição de Lucros; b.3) “Frequência de Remunerações Indica Retribuição por Serviços Prestados”; c) Os artigos 170 da Constituição Federal e artigos 109 e 110 do CTN; d) Rendimento Isento; e) Desqualificação da Multa. Cita escólio doutrinário e jurisprudência administrativa e judicial para motivar as pretensões recursais. Requer, ao final, de forma sucessiva: a) seja anulada a decisão recorrida, uma vez que proferida antes do julgamento do processo da COMED, com a devolução dos autos à primeira instância; b) caso assim não se entenda, seja suspenso o curso do presente feito até o julgamento do processo da COMED; c) quando do presente julgamento, seja anulado o auto de infração em razão da falha na capitulação da autuação e consequente cerceamento de defesa; d) superado o pedido anterior, seja reconhecida a impossibilidade da desconstituição da personalidade jurídica ou da relação

societária existente, na forma como efetuada, bem como a tributação dos sócios; e) mantida a desconsideração, seja anulado o lançamento por já ter sido a receita tributada na pessoa jurídica, sob pena de violação da capacidade contributiva e configuração de confisco; f) superados os pedidos anteriores, seja excluída ou reduzida a patamares mínimos a multa de ofício aplicada, tendo em vista a falta de fundamentação, inexistência de dolo e ausência de omissão de receitas.

Protesta pela apresentação de outros meios de prova, notadamente documentos novos.

Protesta, outrossim, pela realização de sustentação oral, requerendo a intimação prévia de seus patronos, cujos dados encontram-se consignados no instrumento procuratório ora anexado.

Instrui a peça recursal com os documentos de fls. 307/312.

Em 12/05/2022, requereu a juntada no novo suporte probatório, consubstanciado em decisões judiciais proferidas em casos semelhantes, buscando demonstrar a ausência de dolo a justificar o afastamento da multa qualificada aplicada e de crime contra a ordem pública, a importar no arquivamento da RFFP instaurada (fls. 319/376).

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Wilderson Botto, Relator.

### Admissibilidade

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

### Preliminares

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

### Mérito

**Da omissão apurada – dos rendimentos classificados indevidamente nos ajustes anuais:**

O litígio recai sobre a omissão de rendimentos, decorrentes da classificação indevida de rendimentos como não tributáveis ou isentos nas declarações de ajuste anual, no valor total de 365.649,57, constatada em sede de verificação do cumprimento das obrigações tributárias dos anos-calendário de 2012 a 2015, importando na apuração do imposto suplementar de R\$ 100.553,65, a ser acrescido dos encargos legais, buscando, por oportuno, nessa seara recursal, obter nova análise do processado, no sentido do afastamento da infração apurada.

Pois bem. Em que pese as alegações trazidas, do cotejo dos documentos carreados, aliado aos fundamentos traçados no voto condutor da decisão recorrida (fls. 251/268) e atendo-se às informações contidas no termo de verificação de infração e no auto de infração (fls. 118/148), não há como prosperar a pretensão recursal.

Assim, considerando que o Recorrente, nesta fase recursal, não trouxe novas alegações contundentes a modificar o julgado, em relação as razões preliminares e meritórias – limitando-se basicamente em repisar as alegações da peça impugnatória, cujos argumentos, ora novamente apresentados, já foram detidamente apreciados pela DRJ/POA – me convenço do acerto da decisão recorrida, pelo que adoto como razão de decidir os fundamentos do voto condutor (fls. 259/265), 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):

**Preliminar de nulidade - cerceamento de defesa**

O impugnante argui a nulidade do auto de infração **por fundamentação deficiente, sem motivação o que impossibilitaria, inclusive, a defesa.**

Inicialmente, destaque-se que **não** procede a alegação de falta de motivação na peça fiscal, visto que o termo de constatação e intimação fiscal descreve e comprova substancialmente os fatos apurados que ensejaram o lançamento.

Por outro lado, para a ocorrência do fato gerador do imposto, é irrelevante se os rendimentos percebidos pelo autuado foram decorrentes do trabalho com ou sem vínculo empregatício, **bastando a prova do seu recebimento.**

O imposto de renda tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, não importando, para a sua incidência, a denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. Dispõe o artigo 43 do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela LCP n.º 104, de 10.1.2001)

(...).

Com o advento da Lei nº 7.713/1988, todo rendimento auferido pelas pessoas físicas são tributáveis, mensalmente, a medida em que sejam percebidos.

A referida lei, em seu art. 3º, § 1º, dispõe que o Imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, sobre todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (renda), os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os

proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados, ressalvadas as disposições dos artigos 9º a 14 desta mesma Lei.

Ademais, o § 4º do art. 3º da mesma Lei 7.713/1988 define que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do Imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Sobre a **nulidade do auto de infração**, os incisos I e II do artigo 59 do Processo Administrativo-Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, dispõem:

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.

Verifica-se, pelo exame do processo, que **não** ocorrem os pressupostos supracitados, tendo sido concedido ao sujeito passivo o mais amplo direito à defesa e ao contraditório, pela oportunidade de apresentar, tanto na fase de instrução do processo e em resposta às intimações que recebeu, quanto na fase de impugnação, argumentos, alegações e documentos no sentido de tentar elidir a infração apurada pela fiscalização, ocasião em que o autuado demonstra, de forma inequívoca, seu pleno conhecimento do processo fiscal, com a compreensão da integralidade dos fatos imputados e das exigências formuladas e, apresenta seus argumentos de defesa, ora apreciados.

Por conseguinte, rejeita-se a arguição de **nulidade por cerceamento do direito de defesa**.

(...)

#### **Do mérito**

O litígio gira em torno da determinação do regime tributário a ser aplicado aos rendimentos auferidos pelo autuado nos anos-calendário 2012 a 2015, em decorrência da prestação de serviços médicos a terceiros, por intermédio da pessoa jurídica COMED – CORPO MÉDICO LTDA, da qual era "sócio".

Os valores pagos por COMED - CORPO MÉDICO LTDA E OUTRO ao contribuinte, a título de **distribuição de lucros a sócio foram declarados como rendimentos isentos na declaração de ajuste anual (DAA) da pessoa física.**

Inicialmente, transcreve-se partes do **termo de constatação e intimação fiscal**, de fls. 02 e seguintes (sic):

Nas Declarações de Ajuste Anual dos exercícios de 2013 a 2016, anos-calendário 2012 a 2015. o sujeito passivo informou como rendimentos isentos e não tributáveis, os valores de R\$ 39.814.93. R\$ 103.132.05. R\$ 116.908.45 e R\$ 105.794.14, respectivamente, **classificando-os como Rendimentos Isentos e Não Tributáveis, posto que se seriam "Lucros e Dividendos" recebidos da empresa COMED - Corpo Médico Ltda., CNPJ nº 03.423.724/0001-36.**

2) Entretanto, após regular procedimento fiscal junto à referida empresa, esta Secretaria da Receita Federal do Brasil apurou fatos, narrados na sequência deste termo, **que descaracterizaram totalmente os valores pagos por ela a título de "distribuição de lucros" a centenas de profissionais (médicos), dentre eles o contribuinte.**

3) Com efeito, a Comed - Corpo Médico Ltda., CNPJ 03.423.724/0001-36, através de publicidade em mídia notadamente através do seu sítio na internet, **cooptava profissionais da área da saúde (médicos) para trabalhar nas dependências de seus clientes, com promessas de benefícios diversos, dentre estes, a possibilidade de receber os valores, fruto de seu trabalho, sem qualquer incidência de impostos.**

Abaixo copiamos a tela da página <http://comed-corpomedico.com.br/> (sítio da Comed), à época da fiscalização na Pessoa Jurídica (Processo Administrativo Fiscal nº 15956.720037-2014-40), obtida na Internet e destacamos na sequência, os benefícios oferecidos aos profissionais:

(...)

-Seguro de vida em grupo cobrindo acidentes pessoais nos casos de morte e invalidez permanente;

- Departamento Jurídico organizado para suporte aos sócios-cotistas;

**-A carga tributária (impostos) é suportada toda pela empresa restando ao sócio-cotista valores líquidos não tributáveis** (grifamos).

3.1) Após aliciado, a contratação do profissional iniciava-se com este **outorgando procuração com amplos poderes ao sócio majoritário da Comed, para representá-lo em todos os "atos societários" da empresa, mormente para subscrever alterações contratuais, contratar ou demitir outros sócios, e se completava com o pagamento dos plantões médicos realizados pelo profissional, na forma de distribuição de lucros.**

3.2) O sujeito passivo passou a fazer parte do "quadro de sócios" da Comed, junto com outros 118 profissionais, quando do registro da 7ª Alteração Contratual, (págs. 25, 37 e 49), anexa (Doc. 1). Por esse mesmo instrumento, saíram da "sociedade" outros 22 profissionais. Referida alteração, está datada de 01/07/2008.

3.3) O investimento do sujeito passivo para a sociedade foi de RS 1,00 (UM REAL) do capital conforme se denota da referida alteração, o que representava apenas 0,0002%. Naquela oportunidade, o Capital da "sociedade" era composto por 3.599 quotas, sendo **que o sócio majoritário e administrador. Sr Márcio José Ramos de Sant" Anna possuía 3.160, ou seja, 87,80% e outros 439 "sócios", dentre os quais a ora fiscalizada inclusive, detinham as 439 cotas restantes.**

No quadro abaixo demonstra-se a alta rotatividade de pessoas que são colocadas e retiradas do contrato social ("SÓCIOS") no curto período de cinco anos (05/01/2009 a 14/03/2013):

(...)

4) O pagamento das "distribuições de lucros" era feito ao profissional, não raro, **várias vezes dentro do mesmo mês, havendo casos de vários pagamentos em**

**um mesmo dia**, sempre de acordo com os plantões realizados pelo profissional, **cujos valores eram pré-definidos**, conforme descrito no item 6 adiante. A frequência e o número exagerado de remunerações pagas a todos os profissionais participantes desse esquema, indica sem qualquer sombra de dúvidas a retribuição por serviços prestados. Como exemplo, colacionamos parte da planilha do ano de 2012, elaborada pelo Fisco com nos lançamentos contidos nos livros contábeis da Comed, onde aparecem os valores pagos ao sujeito passivo na forma acima descrita.

(...)

5) A percepção de valores a título de "lucros" por inúmeros profissionais **antes mesmo de fazerem parte do "quadro societário" da empresa demonstram que tal denominação (lucro) não correspondia à realidade.**

6) Documentos internos da Comed, endereçados aos médicos "sócios cotistas" demonstram como eram calculados os valores a serem recebidos pelos profissionais. Tais valores, **ao invés de refletirem a apuração de lucro da empresa, eram determinados em função dos efetivos plantões realizados pelos profissionais.** Como exemplo, anexamos ao presente um dos e-mails obtidos pelo fisco, datado de 21/09/2012 e enviado aos médicos pela Sra. Rosana Peres Maranhão Serafim, onde são demonstrados valores, naquele momento, dos plantões em cada Unidade/Cidade onde eram prestados os serviços e a data provável do recebimento do serviço (plantão). Assim, por exemplo, quem tivesse trabalhado em um plantão no "Pronto Socorro da cidade de Jardinópolis", distante aproximadamente 40km de Ribeirão Preto, receberia no mês subsequente, o valor de R\$ 705,00. De sorte que o método acima utilizado (**valores pré-definidos**), elimina quaisquer possibilidades da Comed tratar tais pagamentos **como distribuição de lucro, pois na verdade são pagamentos relativos aos serviços prestados pelos médicos em suas respectivas escalas de plantões.**

6.1) Tais valores FIXOS estão expressos também, em inúmeras escalas obtidas pelo Fisco, relativas a plantões de médicos que seriam realizados pelos profissionais nas várias unidades dos contratantes da Comed. Abaixo, recortes retirados de algumas escalas, demonstrando a falácia dos "lucros" percebidos pelos profissionais:

(...)

7) Os médicos, por seu turno, coniventes com tal situação, recebiam os valores dos plantões realizados e, ao final do exercício, um demonstrativo dos "lucros recebidos".

7.1) Com tais procedimentos, **os partícipes lesaram de forma gravosa os cofres públicos, deixando de recolher o Imposto de Renda e as Contribuições Previdenciárias, tanto a parte patronal, quanto a parte dos segurados.**

7.2) Conforme já mencionado no item 3, retro, a Comed foi fiscalizada por esta RFB e teve lavrados contra si, **autos de infração das Contribuições Previdenciárias** acima referidos (PAF nº 15956.720037-2014-40), os quais já obtiveram julgamento favorável ao Fisco em primeira instância. Colacionamos ementa do acórdão 11-50.411 - da 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Recife do referido processo, acerca da natureza dos valores pagos aos "sócios":

SOCIEDADE. LUCROS. DESCARACTERIZAÇÃO. REALIDADE. PRIMAZIA.

Na identificação da natureza dos valores pagos a segurados por prestação de serviços, para fins de tributação previdenciária, há de prevalecer a realidade dos fatos sobre qualquer formalidade. Na medida em que o suposto sócio revela-se prestador de serviços e o lucro é, na verdade, remuneração dos serviços prestados, de se exigir as contribuições sociais respectivas.

#### AÇÕES JUDICIAIS

8) Em várias ações judiciais trabalhistas, inclusive, algumas com pedidos cumulados de danos morais, promovidas por médicos "ex-sócios" da Comed - Corpo Médico Ltda., aquela justiça especializada reconheceu o vínculo trabalhista, ora entre os vários reclamantes e a Comed, ora entre eles e os contratantes da Comed (Prefeituras Municipais, Santas Casas ou Hospitais), relativamente ao período em que se encontravam em seu "quadro societário". Em todas elas, apesar do esforço da reclamada em tentar provar o affectio societatis, requisito imprescindível para a caracterização da sociedade empresária, este não restou provado. Muito pelo contrário, a subordinação, habitualidade e pessoalidade foram plenamente reconhecidas. Em uma dessas ações (Recurso de Revista em Agravo de Instrumento: TST-AIRR-86400-47.2007.5.15.0125), assim se manifestou o julgador:

"As provas produzidas revelam que a primeira recorrida, na verdade, resolveu atuar na área da saúde sem empregados registrados em quantidade suficiente para desenvolver suas atividades, bem como que a recorrida Comed S/C Ltda. atuou como intermediária de mão-de-obra de forma fraudulenta nos moldes de falsa cooperativa."

Diante de todo o exposto no termo de constatação fiscal e elementos dos autos, no caso, ficou plenamente comprovada a inexistência concreta de uma sociedade, e que a prestação de serviços era efetuada pelos profissionais médicos, que atendiam os pacientes, sendo lhes repassado o valor relativo aos efetivos plantões por eles realizados, e não, distribuição de lucros equivalente e proporcional ao número de sócios.

A realidade fática prevalece sobre o instrumento formal, pois as circunstâncias e o cotidiano nas relações podem ser diversas daquilo que foi documentado. A essência do ato jurídico é o fato, e não a forma; e, no caso, a fiscalização demonstrou cabalmente que a efetiva prestação de serviços pela atuada e pelos demais médicos diverge frontalmente da formalidade aparente, na qual eles figuram como sócios da pessoa jurídica.

A distribuição de valores aos sócios participantes de forma não igualitária é possível em uma sociedade, desde que sejam distribuídos de forma proporcional ao capital de cada participante.

O contribuinte alega que a Lei Complementar nº 104/2001 que inseriu no Código Tributário Nacional a possibilidade de o fisco desconsiderar atos praticados com o intuito de dissimular a ocorrência do fato gerador não é autoaplicável e não foi regulamentada até os dias de hoje.

Ressalte-se que o Fisco não precisa anular os atos jurídicos simulados pelo contribuinte. No campo eminentemente privado, o ato simulado é anulável. Todavia, no âmbito do Direito Tributário, a consequência atribuída ao ato simulado é diferente da anulabilidade – que opera efeitos no plano da validade – mas sim acontece no plano da eficácia: os atos simulados não têm eficácia contra o Fisco. Assim sendo, não precisa este demandar

judicialmente a anulação dos atos simulados para propiciar o aparecimento do ato dissimulado, realmente praticado.

**Art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005**

Com o advento da Lei nº 11.196, de 2005, citada na impugnação, a remuneração pela prestação dos serviços intelectuais passou a ser considerada como receita de sociedade prestadora de serviços, desde que exista pessoa jurídica assim constituída. Como o art. 129 da referida lei menciona especificamente a sociedade prestadora de serviços, entende-se que a nova forma de tributação é opcional e diz respeito somente às pessoas jurídicas constituídas como tal. Ou seja, aquelas pessoas físicas que prestam serviços intelectuais em nome próprio, sem a intervenção de uma pessoa jurídica, devem ter seus rendimentos tributados na própria pessoa física. Assim dispõe a norma mencionada:

Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.

Registre-se que se entende como prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, o exercício das profissões descritas no art. 150, parágrafo 2º, inciso I, do Regulamento do Imposto de Renda instituído pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), quais sejam: médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas.

O art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, encampa o art. 981, combinado com o parágrafo único do art. 966 do Código Civil, o qual admite a constituição de sociedade simples (não-empresarial) para fins de exercício de “profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda que com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa”. O art. 982 distingue a sociedade simples da sociedade empresária; e o seu parágrafo único inclui na categoria de sociedade simples a cooperativa.

Uma primeira leitura do art. 129 pode levar à apressada conclusão – como ocorre com a defesa – de que, com sua entrada em vigor, tornou-se possível, em qualquer situação, transferir a tributação dos rendimentos recebidos pela prestação de serviços de natureza intelectual, personalíssimos ou não, para a pessoa jurídica.

No entanto, no caso, a fiscalização levantou um consistente corpo de elementos de prova, tanto na ação fiscal contra a empresa quanto naquela realizada em face do impugnante, que, no seu conjunto, demonstram que a verdadeira natureza dos pagamentos efetuados pela COMED aos médicos que figuravam no quadro societário da empresa era de remuneração pelos serviços prestados, e não de lucros distribuídos aos sócios.

Diferentemente do que alega a defesa, o procedimento fiscal adotado tem amparo no art. 116 do Código Tributário Nacional, inexistindo qualquer óbice para tal no art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005. Pelo contrário, caso se depare com atos ou negócios jurídicos viciados por dolo, fraude, simulação, sonegação ou conluio, a administração tributária não somente pode como deve desconsiderá-los, sem necessidade de anulação judicial, e

**qualificá-los de acordo com a categoria jurídica e a norma de tributação pertinentes.** É o que ocorre no presente caso.

Dessa forma, os rendimentos recebidos pelo contribuinte, da COMED, pela prestação de serviços têm a natureza jurídica **de rendimentos “tributáveis”**, sendo devido o imposto de renda pessoa física objeto do presente lançamento.

#### **Da qualificação da multa de ofício**

Com relação à multa aplicada, assim dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea “a” pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea “b” com nova redação pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea “c” com nova redação pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

A multa qualificada de 150% tem por fundamento o parágrafo 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, transcrito, que trata da qualificação das infrações nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

LEI Nº 4.502, DE 30 DE NOVEMBRO DE 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.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72”.

Depreende-se do texto transcrito que, no que tange à omissão de rendimentos, o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 estabelece que, nos casos de omissão total de rendimentos, falta de apresentação de declaração, bem como nos casos de omissão parcial, resultante de declaração inexata, a multa aplicável é a normal de 75%, exceto nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

A sonegação e a fraude se caracterizam em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõem sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, ou retardar uma obrigação tributária.

Assim, ainda que o conceito de sonegação seja amplo, **deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública**, onde, utilizando-se de subterfúgios, escamoteia-se ocorrência do fato gerador ou retarda-se o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária; ou seja, o dolo **é o elemento específico da sonegação, da fraude e do conluio**, que os diferenciam da mera falta de pagamento do tributo ou da simples omissão de rendimentos na declaração de ajuste, seja ela pelos mais variados motivos que se aleguem.

A multa de ofício de 150% foi aplicada em virtude de a autoridade lançadora ter concluído que houve **intuito de fraude na contratação pela Comed de profissionais médicos como sócios, remunerando-os na forma de distribuição de lucros, não passando de mera simulação, visando sonegar tributos**, agindo a Comed e médicos em conluio para a consecução de seus objetivos, configurando, em tese, os crimes previstos nos artigos 71 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

A majoração da multa aplicada é resultante da comprovação substancial, conforme registrada no Termo de Constatação e Intimação Fiscal (fls. 02 e seguintes), da prática intencional e reiterada da contratação de profissionais médicos como sócios pela pessoa jurídica COMED – CORPO MÉDICO LTDA, que os remunerou na forma de “distribuição de lucros”, sendo que este fato **não passou de estratagemat visando sonegar tributos**. Isso se deu de forma consciente e deliberada pelos partícipes envolvidos, a COMED e os profissionais médicos, **incluindo** o atuado, que agiram em conluio para a consecução de seus objetivos. **O dolo, portanto, restou demonstrado**.

Esses procedimentos **lesaram de forma gravosa os cofres públicos**, deixando de recolher o Imposto de Renda e as Contribuições Previdenciárias.

Portanto, não há como considerar involuntária a conduta do contribuinte nem mera divergência de interpretação fática ou da legislação, o que torna devida a multa qualificada prevista no artigo 44, inciso I, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, para os rendimentos auferidos da COMED para os exercícios fiscalizados.

A multa de 20%, reivindicada pela defesa, prevista no art. 61 da Lei 9.430, de 1996, refere-se à multa de mora, não se confundindo com a decorrente do lançamento de ofício, sendo inaplicável ao caso presente.

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

Acresça-se ainda que o lançamento está claramente motivado e a base legal enquadrada, contendo a descrição da infração e dos dispositivos legais que deram suporte a penalidade qualificada aplicada e do valor devido, de maneira a oportunizar o pleno exercício ao contraditório – sendo-lhe concedido o prazo legal para apresentação de defesa e recurso voluntário – que, diga-se passagem, foi exercido a tempo e modo.

Não obstante, no que tange a análise das alegações suscitadas e da valoração das provas, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção motivada, buscando a verdade material – o que de fato ocorreu, cujos fundamentos encontram-se lastreados pela legislação de regência – malgrado o inconformismo do contribuinte. Logo, do ponto de vista procedimental, a deliberação da DRJ/POA transcorreu dentro da estrita legalidade e sem qualquer prejuízo ou inobservância ao contraditório que, em detrimento das alegações recursais, foi exercido com regularidade e plenitude, inexistindo as supostas nulidades aventadas.

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

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

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

Em sua impugnação, a Recorrente defendeu, em brevíssima síntese, que a SCP teria sido regularmente constituída; que não haveria vedação à prestação de serviços médicos por meio de sociedades, especialmente pela dicção do art. 129 da Lei nº 11.196/20055 ; que as sociedades podem ser constituídas não só por bens, mas também por serviços; que não existiria vedação à distribuição de lucros desproporcionalmente à participação social, haja vista a existência de previsão neste sentido no instrumento de constituição da SCP.

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

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

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

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

Pois bem.

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

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

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

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

(...)

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

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

Não obstante, vale registrar que no processo nº 15956.720037/2014-40, que tratou da incidência das contribuições previdenciárias, tendo por parte a COMED e Márcio José Ramos de Sant'Anna – diga-se de passagem, **onde se pleiteou a distribuição do presente feito àquele, por conexão (fls. 274)** – restou deliberado, por maioria de votos, por negar provimento aos recursos

voluntários ali interpostos, ao teor do acórdão nº 2401-005.668 (sessão de 07/08/2018), confirmando a correção da decisão ali recorrida, encontrando-se os autos aguardando o julgamento do recurso especial interposto pela contribuinte.

Destarte, restando demonstrada a inidoneidade da classificação dos rendimentos declarados como isentos e não tributáveis reiteradamente, além da existência de elementos consistentes para comprovar conduta capaz de ensejar a aplicação da multa qualificada nos anos-calendários autuados, sobretudo diante da caracterização das condutas tipificadas nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, consubstanciadas em **fraude fiscal**, ao impedir e retardar a ocorrência do fato gerador, resultando na supressão do imposto devido nos exercícios de 2013 a 2016.

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

Em relação as supostas inconstitucionalidades aventadas, com especial destaque para violação ao princípio da legalidade, do ato jurídico perfeito, da segurança jurídica, da capacidade contributiva e de confisco, nada a prover. Como é sabido, e reforçando o acerto da decisão recorrida, este CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade e ilegalidade de lei tributária, cuja matéria aliás está pacificada por meio da Súmula nº 2:

**Sumula nº 2**

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

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

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

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

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

Quanto ao pedido de dilação probatória, com especial destaque para a eventual apresentação de novo suporte probatório, não vislumbro a necessidade de sua realização, visto que o processo se encontra suficientemente instruído e é contundente a demonstrar a sujeição passiva sobre a matéria autuada. Ademais no processo fiscal a produção probatória somente se justifica se necessária à formação de convicção do julgador (art. 18 do Decreto nº 70.235/72), o que se torna despropositado no presente feito.

Por fim, quanto ao pedido de intimação dos patronos acerca dos andamentos processuais que se realizarem, sobretudo visando a oportunidade para realização de sustentação oral, não há como acolhê-lo, uma vez que tal pleito não encontra amparo no Regimento Interno (RICARF), cujo assunto já se encontra sumulado neste CARF:

**Súmula nº 110:**

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

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

**Conclusão**

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

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto