



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15956.720008/2017-21
ACÓRDÃO	2001-008.256 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SUZIMEIRE ALESSANDRA DO AMARAL
INTERESSADO	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.

JUROS DE MORA À TAXA SELIC. APLICABILIDADE.

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

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

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

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

PAF. DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidades suscitadas e, no mérito, dar-lhe provimento parcial para reduzir a multa de ofício ao percentual de 100%, com base no art. 44, § 1º, VI da Lei nº 9.430/96.

(documento assinado digitalmente)

Raimundo Cassio Goncalves Lima - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Raimundo Cassio Goncalves Lima (Presidente), Lilian Claudia de Souza, Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca, Maria Auxiliadora de Sousa Ramalho Fonseca, Flavia Lilian Selmer Dias (substituta integral) e Wilderson Botto. Ausente a conselheira Rosimery Brandao Barbosa, substituída pela conselheira Flavia Lilian Selmer Dias.

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo excertos do relatório da decisão ora recorrida (fls. 214/229):

Em nome do contribuinte acima identificado foi lavrado o Auto de Infração de fls. 02/14, com ciência do sujeito passivo em 21/01/2017 (AR fls. 143), relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, sendo apurados os seguintes valores:

Imposto	131.316,62
Multa de Ofício – 150% (passível de redução)	196.974,92
Juros de Mora – calculados até 01/2017	31.732,10
Total do crédito tributário apurado	360.023,64

Motivou o lançamento de ofício a constatação pela Fiscalização de que o contribuinte, em suas Declarações Anuais de Ajuste - DAA dos exercícios de 2013, 2014, 2015 e 2016, anos-calendário 2012, 2013, 2014 e 2015, teria **classificado como isentos rendimentos tributáveis recebidos de pessoa jurídica**, nos respectivos valores de R\$ 43.217,11, R\$ 130.498,80, R\$ 172.144,36 e R\$ 131.654,72.

A autoridade lançadora, em seu Termo de Constatação e Intimação Fiscal de fls. 15/24, relata que o sujeito passivo **informou como Rendimentos Isentos e Não Tributáveis em suas DAA examinadas valores de distribuição de lucros recebidos da empresa Comed - Corpo Médico Ltda., porém após procedimento fiscal descaracterizou a natureza isenta dos valores recebidos, classificando-os como retribuição por serviços prestados, sendo assim tributáveis.**

A Fiscalização apurou que a Comed, através de publicidade em mídias, notadamente em seu sítio na internet, **cooptava profissionais da área de 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.**

O Auditor-Fiscal continua relatando que, após aliciado, a contratação do profissional iniciava-se com outorga de procuração com amplos poderes ao sócio majoritário da Comed, para representá-lo em todos os atos societários da empresa, **e se completava com o pagamento dos plantões médicos realizados pelo profissional na forma de distribuição de lucros.**

A autoridade lançadora discorre que os valores **eram pagos a centenas de médicos que participavam do quadro societário da empresa, várias vezes dentro do mesmo mês e em valores pré-definidos, de acordo com os plantões realizados, conforme exemplos que apresenta, concluindo que na realidade os recebimentos referiam-se à remuneração pelos serviços prestados sem vínculo empregatício, efetuando o lançamento.**

Informa a autoridade tributária que a empresa Comed foi fiscalizada pela RFB e teve lavrado contra si Auto de Infração de Contribuições Previdenciárias, mantido em julgamento de primeira instância, sob o fundamento de que seus supostos sócios revelaram-se de fato prestadores de serviços **e o lucro era, na verdade, remuneração dos serviços prestados, devendo as contribuições respectivas serem exigidas.**

A Fiscalização também relata em seu Termo que em várias ações judiciais **o vínculo trabalhista foi reconhecido entre os médicos “ex-sócios” e a Comed, tendo em vista a presença de subordinação, habitualidade e pessoalidade.**

Por fim, a autoridade lançadora considerou que as condutas do autuado, coniventes com a Comed, **com a finalidade dolosa de suprimir ou reduzir tributo, implicaram a qualificação da multa de ofício e a lavratura de Representação Fiscal para Fins Penais, por se caracterizarem crime em tese contra a ordem tributária.**

O autuado apresentou **impugnação em 15/02/2017** (fls. 147/203), **alegando preliminarmente** que o lançamento seria nulo por não terem sido detalhados, de forma

explícita, clara e congruente os motivos que o ensejaram, pois a fundamentação legal contida no Auto de Infração abarcaria diferentes tipos de rendimentos, não discriminando se o fato se refere a rendimentos de trabalho assalariado ou não assalariado, o que implicaria cerceamento do direito de ampla defesa e ofensa ao devido processo legal.

Acrescenta que tal questão seria fundamental, pois se foi considerado que os rendimentos foram relativos a trabalho assalariado, para a desconconsideração da distribuição de lucros seria necessária a explicitação de todos os elementos relacionados ao vínculo empregatício de cada um dos supostos empregados (sócios), o que não ocorreu.

Ainda preliminarmente, lembra que é preciso ter em mente as particularidades que envolvem a atuação dos médicos, que se reúnem profissionalmente para socorrerem a demanda dos órgãos públicos, que regularmente fazem licitação e contratam empresas como a Comed.

Reclama que, em consulta ao sistema de protocolo da RFB, não localizou nenhuma outra cobrança com relação aos demais sócios, considerando estar sendo ferido o princípio constitucional da isonomia, pois em um universo de mais de 600 sócios somente ele estaria sendo cobrado.

Argumenta que a presente autuação somente poderia ter sido lavrada **após o julgamento definitivo na fase administrativa do processo nº 15956.720037/2014-40, em nome da Comed Corpo Médico Ltda**, que trata também da condição de sócios dos médicos e a consideração dos pagamentos a eles como distribuição de lucros, ou seja, como a discussão travada naqueles autos poderá tornar o presente crédito ilegítimo, sua cobrança é im procedente e nula.

No mérito, alega que a Comed foi constituída **como Sociedade Simples**, para a qual há permissão legal de que a distribuição dos lucros seja realizada na proporção de sua produção, e não em função do Capital Social, quando houver expressa previsão no contrato social, o que ocorreu.

Acrescenta que a Comed, após a apuração do custo operacional, distribuía o lucro aos sócios, nos exatos moldes perpetrados pelo contrato social, respeitadas as peculiaridades e conceitos intrínsecos à Sociedade Simples.

Argumenta que, se se admitisse uma relação de prestação de serviços dos médicos, esse seria com os contratantes entes públicos, e não com a Comed, dos quais eram sócios, não existindo com ela contrato de prestação de serviços.

Aduz que o Fisco **não** comprovou cabalmente os atos da suposta fraude, apenas a presumiu, afirmando que a Comed, quando havia necessidade, contratava médicos sob regime de emprego, o que não teria sido abordado pela Fiscalização, e alegando que deveria ter havido comprovação individual para cada prestação de serviços, com suas efetivas características, objeto, preço, local da prestação, dentre outros.

Argumenta que o Fisco não pode desconconsiderar a personalidade das pessoas jurídicas para fins fiscais e, conseqüentemente, a relação de sócio do impugnante com a Comed, afirmando que, ainda que admitida esta desconconsideração do vínculo societário, a relação mais próxima seria a de trabalho, por não existir contrato de prestação de serviços, **o que implicaria a nulidade da autuação que tratou a relação como sendo sem vínculo empregatício**.

Pondera que o Fisco deveria ter refeito sua Declaração de IRPF, no sentido de se verificar a existência de dependentes e demais gastos legais.

Requer o **cancelamento da multa de ofício ou sua redução ao patamar legal de 20%**, por seu valor ofender aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e da proibição do confisco, e combate sua qualificação com aplicação do percentual de 150%, alegando **não ter ficado caracterizado evidente intuito de fraude ou qualquer indício de dolo**.

Por fim, discorda da utilização da taxa Selic como juros de mora e ressalta a impossibilidade de os juros incidirem sobre a multa de ofício.

É o relatório.

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

MOTIVAÇÃO. ENQUADRAMENTO LEGAL.

O requisito de motivação do ato administrativo está suprido quando presentes a descrição dos fatos com clareza e precisão e o enquadramento legal dos dispositivos infringidos, mormente se o contribuinte revela ter pleno conhecimento dos motivos em que se funda o lançamento.

SIGILO FISCAL. VINCULAÇÃO.

O sigilo fiscal a que se obrigam os servidores fazendários proíbe considerações sobre a situação tributária de outros contribuintes.

FEITO FISCAL. SOBRESTAMENTO.

Não há, entre as normas reguladoras do Processo Administrativo Fiscal, qualquer previsão que contemple a suspensão de prosseguimento do processo.

SOCIEDADE. LUCROS. DESCARACTERIZAÇÃO.

Na identificação da natureza dos valores pagos há de prevalecer a realidade dos fatos sobre qualquer formalidade, devendo ser exigido o imposto de renda correspondente quando o suposto sócio revela-se prestador de serviços e o lucro é, na verdade, remuneração dos serviços prestados.

DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. RETIFICAÇÃO.

É incabível a retificação das informações consignadas na declaração de ajuste anual, após o contribuinte haver sido notificado do início do procedimento de ofício.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SONEGAÇÃO E CONLUÍO.

A omissão de rendimentos na declaração de ajuste anual, comprovada a ocorrência de sonegação e conluio, hipóteses previstas nos arts. 71 e 73 da Lei nº 4.502/64, autoriza a qualificação da multa de ofício.

MULTA. OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

Considerações sobre vedação ao confisco, graduação da penalidade, razoabilidade e proporcionalidade devem ser dirigidas ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

TAXA SELIC. INCIDÊNCIA.

Os débitos, decorrentes de tributos não pagos nos prazos previstos pela legislação específica, são acrescidos de juros equivalentes à taxa referencial SELIC, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês do pagamento, não havendo previsão legal para que seja afastada a sua incidência.

JUROS MORATÓRIOS. INCIDÊNCIA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Considerando que a multa de ofício é classificada como débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é correta a incidência dos juros de mora sobre os valores da multa de ofício não pagos, a partir de seu vencimento.

Cientificada da decisão, em 17/04/2017 (fls. 232), a contribuinte, por procuradores habilitados interpôs, via postal, em 15/05/2017, recurso voluntário (fls. 235/292), insurgindo-se contra a manutenção da autuação, reportando-se e repisando as alegações da peça impugnatória, a seguir brevemente sintetizados por meio dos seguintes tópicos: I – Dos Fatos; II – Do Direito: II – Preliminares - Ilegalidade do lançamento; II.1 – Nulidade absoluta (Material) - Ausência de motivação; II.2 – Violação ao devido processo legal; III.1 – Importante consideração - Da atividade na área médica - Particularidades da sociedade; III.2 – Importante consideração - Necessidade de intimação de todos os sócios; III.3 – Importante consideração - Nulidade absoluta - Necessidade de julgamento (Trânsito em julgado) do processo administrativo de nº 15956.720037/2014-40 - Em nome da COMED - Corpo Médico Ltda.; IV – MÉRITO – Ilegalidade do lançamento - Distribuição de lucros x Rendimentos de trabalho não assalariado; V.a – Indevida caracterização como contribuinte individual: V.a.1 – A impossibilidade de desconsideração da pessoa jurídica - A existência da pessoa jurídica sob o aspecto formal e fático; V.a.2 – A necessidade de prova cabal da relação entre a COMED e a Recorrente; V.a.3 – A presunção de boa-fé - Simulação - Ônus da prova; V.a.4 – A aplicação de presunção - Impossibilidade - Ausência de prova da simulação e da existência de contrato de prestação de serviços; V.a.5 – Aspectos peculiares em relação à presunção e o contrato de prestação de serviços sem vínculo empregatício; VI – Art. 129 da Lei nº 11.196/2005; VII – A ausência de contrato de prestação de serviços; VIII – Do erro contido no auto de infração – Se não sócios = Relação de emprego; IX – Do erro na base de cálculo do IRPF; X – Juros e multa: X.1 – Taxa Selic; X.2 – Multa aplicada; XI – Juros sobre multa - impossibilidade. Cita escólio doutrinário e jurisprudência administrativa e judicial para motivar as pretensões recursais. Requer, ao final, o provimento do presente recurso, pelo acolhimento das nulidades arguidas ou pelo mérito, com o cancelamento do auto de infração, reconhecendo a impossibilidade de tributação dos lucros distribuídos aos sócios, ou, quando muito, seja o processo convertido em diligência para apuração da correta base de cálculo do IRPF.

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 decorrente da classificação indevida de rendimentos como não tributáveis ou isentos nas declarações de ajuste anual, no valor total de R\$ 477.514,99, constatadas em sede de verificação do cumprimento das obrigações tributárias dos anos-calendário de 2012 a 2015, importando na apuração do imposto suplementar de R\$ 131.316,62, 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 na decisão recorrida (fls. 214/229) e atendo-se às informações contidas no auto de infração e nos termos de constatação e intimação fiscal e de verificação de infração (fls. 2/24 e 78/85), não há como prosperar a pretensão recursal.

Assim, considerando que a Recorrente, nesta fase recursal, não trouxe novas alegações hábeis e 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/JFA – me convenço do acerto da decisão recorrida, pelo que adoto como razão de decidir os fundamentos do voto condutor (fls. 218/224), mediante transcrição dos excertos abaixo, à luz do disposto no art. 114, § 12, I da Portaria MF nº 1.634, de 21/12/2023 (Novo RICARF):

Das preliminares.

Saliente-se que não merece prosperar o argumento de que o lançamento não foi suficientemente motivado, por conter fundamentações legais distintas, o que impediria o impugnante de se defender convenientemente.

Analizados os autos, é fácil perceber que a descrição dos fatos e o enquadramento legal suprem satisfatoriamente o requisito de motivação do ato, indicando com clareza e precisão a infração cometida e os dispositivos legais infringidos.

O Auto de Infração **preenche** todos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal - PAF, abaixo reproduzido:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, às fls. 04, foi apresentada a natureza da infração, esclarecendo o Auditor-Fiscal responsável pelo procedimento que **o contribuinte classificou indevidamente como isentos rendimentos recebidos de pessoa jurídica.**

Os dispositivos legais citados no Auto de Infração, entre os quais se encontram os art. 43 e 45 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, RIR/1999, citados pelo defendente, **tratam da incidência do imposto de renda pessoa física sobre os rendimentos de trabalho assalariado e não assalariado, respectivamente.**

O fato de os dois artigos terem sido expressamente indicados **não** significa que o lançamento careça de fundamentação legal adequada, pois o procedimento da autoridade lançadora foi **desconsiderar a natureza de isentos dos rendimentos declarados como distribuição de lucros, enquadrando-os como rendimentos do trabalho.**

Além do mais, mesmo que houvesse qualquer incorreção no enquadramento legal, esta seria suprida pela perfeita identificação da matéria autuada, assim como a determinação da exigência tributária, presentes detalhadamente no Termo de Constatação e Intimação Fiscal.

Sobre o assunto é interessante relembrar a lição de ANTONIO DA SILVA CABRAL:

... Por outro lado, o erro na menção da norma aplicável não invalida, de imediato, o auto de infração, caso a infração realmente exista, apesar do erro na citação da norma aplicável. (...) (ANTONIO DA SILVA CABRAL, Processo Administrativo Fiscal, Editora Saraiva, 1993, página 223).

No mesmo sentido, já decidiu o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, atual CARF:

NULIDADE- CERCEAMENTO DE. DEFESA - Deficiências no enquadramento legal não inquinam de nulidade o auto de infração se a descrição dos fatos for de modo a permitir o perfeito conhecimento da acusação. (Primeiro Conselho de Contribuintes, 1ª Câmara - Acórdão 101-96.858, de 13/08/2008)

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. O erro ou a deficiência no enquadramento legal da infração não dá causa à nulidade do Auto de Infração, mormente se a descrição dos fatos permitir a compreensão da acusação que é imposta ao contribuinte, proporcionando-lhe o desenvolvimento de sua defesa.

(Primeiro Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara - Acórdão nº 102-49.187, de 06/08/2008)

Frise-se, ademais, que o conteúdo da impugnação apresentada revela que o interessado tinha **pleno conhecimento da infração que lhe foi imputada, não tendo demonstrado quaisquer dúvidas quanto à matéria tida como infringida**. Inexistiu, portanto, qualquer embaraço ao exercício do seu direito de defesa e ao devido processo legal.

Com relação ao fato alegado pelo defendente de que somente ele teria sido objeto de autuação, em um universo de cerca de 600 sócios da empresa Comed, esclareça-se inicialmente que não é possível no presente Voto tecer considerações sobre a situação de outros contribuintes, **em face do sigilo fiscal a que se obrigam os servidores fazendários**.

Ressalte-se, todavia, que a Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB pode efetuar lançamentos enquanto **não decaído seu direito**, nos termos dos art. 150 e 173 do Código Tributário Nacional - CTN.

Quanto ao argumento de que o procedimento **fiscal não poderia ter se iniciado e ao pedido de sobrestamento do processo, tendo em vista Auto de Infração da empresa Comed em fase de recurso ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**, ressalte-se que não há, entre as normas reguladoras do Processo Administrativo Fiscal, qualquer previsão neste sentido, visto que o mesmo é regido por princípios, dentre os quais, o da oficialidade, que obriga a administração a impulsionar o processo até sua decisão final.

Nesse sentido dispõe o inciso XII, do art. 2º, da Lei nº 9.784/1999, a seguir transcrito.

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

....

XII - impulsão, de ofício, do processo administrativo, sem prejuízo da atuação dos interessados;

Por fim, esclareça-se que a lei prevê apenas a possibilidade de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, caso presente alguma das hipóteses contidas no art. 151, do CTN, e não a suspensão do processo administrativo fiscal, de sua apreciação, após sua constituição.

Enquanto existente qualquer uma das causas previstas no art. 151, **não** terá o contribuinte contra si instaurado qualquer procedimento de cobrança, mas isto não autoriza a suspensão do curso processual, que deve prosseguir até seu termo final.

Devem, pois, serem rejeitadas as preliminares levantadas, pois não se vislumbra a existência de vícios a macular o lançamento.

Do mérito.

O impugnante, em sua peça defensiva, alega tratar-se a Comed de sociedade simples, de prestação de serviços médicos, regular e legal, acusando a fiscalização de, indevidamente, desconsiderar a forma de constituição de seu quadro societário.

Por seu turno, o Fisco diz, em seu relatório, que a sociedade em tela **simulou a forma de contratação dos médicos como sócios, implicando fuga à tributação destes do imposto de renda, tratando como distribuição de lucros valores pagos de remuneração por prestação de serviços.**

Assim, a discussão **gira em torno** de se saber a real qualificação do autuado: se sócio ou prestador de serviços, contratado pela sociedade.

Para deslindar a questão, não basta a análise dos elementos formais da relação jurídica entabulada entre a Comed e o autuado. **É mister ir além e visualizar a realidade fática envolvida na execução dos serviços em tela.**

É imprescindível destacar que o exercício de organização da atividade econômica é livre, enquanto não afetar o legítimo interesse da sociedade e dos trabalhadores, porque isto implica abuso do poder econômico em detrimento de sua função social.

À fiscalização não se permitem ingerências quanto à forma de administrar a empresa. Contudo, se o contribuinte age, em matéria de tributação, de forma contrária à lei, o Fisco tem o poder-dever de agir.

Da análise da **alteração contratual da Comed, anexada às fls. 25/67,** cabe destacar inicialmente que fuge à razoabilidade que todos os supostos sócios, prestadores de serviços, ao ingressarem na empresa em tela, abram mão de seu direito de decidir diretamente o rumo da sociedade empresarial, delegando poderes, por procuração, a outrem (em regra, ao sócio-administrador).

Ao sempre delegarem seu poder de participar das deliberações, referidos trabalhadores resultaram alijados do processo decisório dos rumos da empresa.

Também a **alta rotatividade dos integrantes da sociedade,** demonstrada no procedimento fiscal denota a fragilidade do alegado elo societário entre as partes envolvidas.

Some-se a isto o fato de que, ao se retirarem da sociedade, **suas cotas eram repassadas ao sócio-administrador** que, assim, manteve e aumentou seu poder de direção e decisão no empreendimento.

Ressalte-se, ainda, a reduzida participação dos mencionados médicos no capital social da empresa, representando pouco mais de 12% do total, percentual que foi, ainda, pulverizado **em quotas de R\$ 1,00 para cada novo sócio, a fim de atender aos diversos médicos que as adquiriram.**

O investimento do autuado para a sociedade foi de R\$ 1,00 conforme a alteração contratual anexada, o que representava 0,02% do capital social, que era composto por 3.480 quotas sendo que o sócio majoritário e administrador, Sr. Márcio José Ramos Sant'Anna possuía 3.138.

Ademais, como destacou a autoridade lançadora em seu Termo e conforme o demonstrativo de fls. 68/71, **o pagamento das “distribuições de lucros” era feito ao profissional várias vezes dentro do mesmo mês, às vezes do mesmo dia, de acordo com os plantões realizados, cujos valores eram pré-definidos** (fls. 86/87).

Desta forma, **não** há que se falar em vínculo social entre a Comed o autuado, que na verdade **era mão-de-obra qualificada, essencial ao desempenho das atividades da**

empresa, remunerado por seu labor, consoante plantões trabalhados nas unidades tomadoras dos serviços da Comed.

Incontestável a prestação de serviços pelo autuado em favor da Comed, **que age como empresa interposta**, contratando os médicos para os disponibilizar a terceiros, assumindo, diretamente, o ônus de remunerá-los, estabelecendo controle sobre os serviços prestados pelos mesmos, sem subordinação, mas com coordenação da atividade laborativa.

A assimetria nos pagamentos entabulados aos médicos é consequência direta da natureza dos valores pagos: recebem **proporcionalmente ao trabalho efetuado junto aos tomadores diretos dos serviços e não em proporção à simbólica participação no capital social da COMED.**

Evidencia, assim, **o caráter de contraprestação pelo labor executado, traduzindo-se, nitidamente, em verdadeira remuneração, disfarçada sob o manto de lucro.**

A **realidade fática prevalece sobre qualquer instrumento formal**, pois as circunstâncias e o cotidiano nas relações podem ser diversas daquilo que ficou documentado. A **essência do ato jurídico é o fato e não a forma**. E isso está consignado expressamente no art. 118, I, do CTN, que assim dispõe:

Art. 118 - A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

Ressalte-se que não houve mera presunção na confecção do lançamento em tela, como quer fazer crer o impugnante, mas a conjugação de fatos, devidamente motivada e demonstrada pela fiscalização, a justificar a desconsideração do negócio jurídico, de mera aparência legal, qual seja, **a admissão dos obreiros como supostos sócios, como meio de fugir à tributação, não se tratando, assim, de medida de elisão ou economia lícita, mas caracterizada verdadeira evasão tributária.**

No caso concreto, resta amplamente demonstrado que as verbas pagas pela empresa ao autuado, nos valores de R\$ R\$ 43.217,11 em 2012 e R\$ 130.498,80 em 2013, R\$ 172.144,36 em 2014 e R\$ 131.654,72 em 2015 **não revestiam as características legais de distribuição de lucros (remuneração proveniente do capital social), sendo correto seu enquadramento como remunerações decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício**, resultando, em consequência, procedente o lançamento.

Com relação ao argumento de que o Fisco deveria ter refeito as Declarações de IRPF examinadas, não somente somar a suposta omissão de rendimentos, **esclareça-se ao impugnante que tal providência foi tomada, conforme os demonstrativos constantes dos Autos de Infração, que considerou as deduções informadas (DAA 2016) e o desconto simplificado (DAA 2013, 2014 e 2015).**

A opção pelo modelo completo ou simplificado da declaração, observando-se as regras correspondentes, **é uma faculdade do contribuinte**. Com a entrega da declaração, a opção torna-se definitiva, ressalvada a retificação para mudança dentro do prazo regulamentar estabelecido, o que no caso dos exercícios examinados estendeu-se até 30 de abril, conforme disposto nas Instruções Normativas RFB 1333/2013 e 1445/2014, 1545/2015 e 1613/2016.

Vale observar que aos contribuintes é **vedada a retificação da declaração de rendimentos após o início do procedimento de lançamento de ofício**, a teor do disposto no artigo 832 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999) vigente, a seguir transcrito:

Art.832. A autoridade administrativa poderá autorizar a retificação da declaração de rendimentos, quando comprovado erro nela contido, desde que sem interrupção do pagamento do saldo do imposto e **antes de iniciado o processo de lançamento de ofício** (Decreto-Lei nº 1.967, de 1982, art. 21, e Decreto-Lei nº 1.968, de 23 de novembro de 1982, art. 6º). (g.n.)

Da multa de ofício.

A norma legal que determina a aplicação da multa de ofício nos casos em que restar evidenciado **o intuito de fraude** é o artigo 44, I, § 1º, da Lei 9.430/96, transcrito abaixo:

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)

(...)

§ 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)

Já os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964, assim definem:

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, ou 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 artigos 71 e 72.

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo acima transcrito.

Excepciona a regra a comprovação do intuito fraudulento e/ou da sonegação fiscal, a qual acarreta a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430 de 1996, com a redação dada Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

Da narrativa até aqui exposta, depreende-se que o contribuinte, ao se beneficiar da suposta distribuição de lucros promovida pela Comed, **agiu com o intuito doloso de**

impedir o conhecimento por parte do fisco da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, representada pela disponibilidade econômica dos respectivos rendimentos tributáveis.

O conceito de dolo, para os fins de tipificação dos delitos em apreço, encontra-se no inc. I, do art. 18 do Código Penal, ou seja, crime doloso é aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.

A lei penal brasileira adotou, para a conceituação do dolo, a teoria da vontade. Isso significa que o agente do crime deve conhecer os atos que realiza e a sua significação, além de estar disposto a produzir o resultado deles decorrente.

Em outras palavras, pode-se dizer que os elementos componentes do dolo, de acordo com a teoria da vontade são: vontade de agir ou de se omitir; consciência da conduta (ação ou omissão) e do seu resultado; consciência de que esta ação ou omissão vai levar ao resultado (nexo causal).

A demonstração da consciência do agente de que a conduta levaria ao resultado ilícito não requer o conhecimento da definição dos tipos penais da lei. Se fosse assim, somente poucos especialistas em direito penal poderiam ser acusados da prática de crime doloso.

Portanto, ter conhecimento da ilicitude ou da antijuridicidade de um fato significa saber que tal fato implica uma ação ou omissão oposta ao dever ético-jurídico, passível de recriminação social. Basta o convívio em sociedade para adquirir-se a noção do que é permitido ou proibido, do que é nocivo ou não ao interesse individual ou coletivo.

A utilização de **dar aparente legalidade a uma simulação de participação societária subsume ao conceito de sonegação contido no art. 71 da Lei n.º 4.502/64 e implica a qualificação da multa de ofício de que trata o art. 44, § 1º, da Lei n.º 9.430/96**.

Assim, no lançamento fiscal em discussão, **não se verifica mera inadimplência de tributo**, mas, sim, a prática de várias condutas queridas e desejadas com o intuito deliberado de violar a lei tributária e com pleno conhecimento de sua ilicitude - dolo -, de forma a impedir o conhecimento pela administração tributária da ocorrência do fato gerador do imposto de renda - sonegação -, em conluio com pessoa jurídica, sem, obviamente, informar os rendimentos tributáveis na declaração de ajuste anual.

Assim, devem ser rejeitados os argumentos contrários ao emprego da multa qualificada.

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 a contribuinte prestar as informações e esclarecimentos necessários a condução dos trabalhos fiscais. Ademais, da leitura da autuação pode-se apurar que a autuação está amparada nos fatos descritos que, no entender da autoridade fiscal, ensejaram a apuração detalhada do imposto devido e dos encargos aplicados.

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

Não obstante, no que tange a análise das alegações suscitadas 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, ao teor dos termos de constatação e intimação e de verificação de infração realizados (fls. 15/24 e 78/85) – malgrado o inconformismo da contribuinte. Logo, do ponto de vista procedimental, a deliberação da DRJ/JFA 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 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 *affectedio 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 trata da incidência das contribuições previdenciárias, tendo por parte a COMED e Márcio José Ramos de Sant'Anna, 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.

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

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

Súmula nº 4

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

Súmula nº 108

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

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

Sumula nº 2

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

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

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

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

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

Por fim, quanto ao pedido de dilação probatória, com especial destaque para a realização da diligência requestada, não vislumbro a necessidade de sua realização uma vez que o processo se encontra suficientemente instruído e é contundente a demonstrar a sujeição passiva sobre a matéria autuada, além da base de cálculo apurada diante da reclassificação dos rendimentos levados ao ajuste anual. 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.

Conclusão

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

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto