



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15956.720019/2017-19
ACÓRDÃO	2002-009.443 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JOAO JORGE GIRDZIAUCKAS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015

REGIMENTO INTERNO DO CARF - PORTARIA MF Nº 1.634, DE 21/12/2023 -
APLICAÇÃO DO ART. 114, § 12, INCISO I

Quando o Contribuinte não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida, esta pode ser transcrita e ratificada.

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. FALTA DE MOTIVAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

Descabe a declaração de nulidade, por cerceamento do direito de defesa, quando o relatório fiscal e seus anexos contêm a descrição pormenorizada dos fatos imputados ao sujeito passivo, indicam os dispositivos legais que ampararam o lançamento e expõem de forma clara e objetiva os elementos que levaram a fiscalização a concluir pela efetiva ocorrência dos fatos jurídicos desencadeadores do liame obrigacional.

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

Apurado-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 DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO. RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI N. 14.689/2023. REDUÇÃO DE 150% PARA 100%.

Cabível a imposição da multa qualificada, prevista no artigo 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430/1996, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra na hipótese tipificada nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Na hipótese de existência de processo pendente de julgamento, seja administrativa ou judicialmente, tendo como origem auto de infração ora lavrado com base na regra geral de qualificação, a nova regra mais benéfica (art. 8º da Lei 14.689/2023) deve ser aplicada retroativamente, nos termos do artigo 106, II, “c” do CTN, *in casu*, reduzida ao patamar máximo de 100% do valor do tributo cobrado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário e rejeitar as preliminares suscitadas. No mérito, por maioria de votos, reduzir a multa qualificada a 100%, em razão da aplicação do princípio da retroatividade benigna. Vencidos os Conselheiros Carlos Eduardo Ávila Cabral (Relator) e Marcelo Freitas de Souza Costa, os quais deram provimento parcial em maior extensão, no sentido de excluir a qualificação da multa de ofício, reduzindo a penalidade ao patamar básico de 75%. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcelo de Sousa Sáteles, na parte em que foi vencido o Relator.

Assinado Digitalmente

CARLOS EDUARDO ÁVILA CABRAL – Relator

Assinado Digitalmente

MARCELO DE SOUSA SÁTELES – Presidente e Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros André Barros de Moura, Carlos Eduardo Avila Cabral, Carlos Marne Dias Alves (substituto[a] integral), Marcelo Freitas de Souza Costa, Marcelo Valverde Ferreira da Silva (substituto[a] integral), Marcelo de Sousa Sáteles (Presidente).

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:

O interessado acima qualificado foi autuado, tendo sido lhe exigido o crédito tributário no montante de R\$ 166.049,45, 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. 146 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. 172 a 217, 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 guereado 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 merecer 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 ambulatórios 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 auto aplicável 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 tem 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 reflete 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 1.196/05 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 conseqüentemente 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 efetou 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 ser 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 conseqüente 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 DRJ, ao apreciar a impugnação ofertada pelo sujeito passivo, decidiu por julgar improcedente e manter integralmente o crédito tributário. Eis a decisão:

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.

DOCTRINAS

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.

Apurado-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%.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de primeira instância em 21/06/2017, o sujeito passivo interpôs, em 04/07/2017, Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando os mesmos fundamentos da impugnação.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **CARLOS EDUARDO ÁVILA CABRAL**, Relator

ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

O litígio recai sobre omissão de rendimentos declarados como isentos e não tributáveis, que a fiscalização entendeu não se tratarem de real distribuição de lucros.

PRELIMINAR DE NULIDADE – CERCEAMENTO DE DEFESA

Verificado que os argumentos apresentados no recurso voluntário são, em essência, iguais aos argumentos aduzidos na impugnação, bem como que a decisão recorrida não merece reparo, com fundamento no art. 114, § 12, inciso I do RICARF, declaro minha concordância com os fundamentos da decisão recorrida, especialmente os pontos que a seguir destaco.

O impugnante argui a nulidade do auto de infração por ausência de motivação, erro na capitulação legal e cerceamento de defesa.

Alega que a fundamentação contida no auto de infração é completamente sem motivação, abarca diferentes tipos de rendimentos e não discrimina se se tratam de rendimentos de trabalho assalariado ou não assalariado.

Diz que a tributação se utiliza dos artigos 37, 38, 39, 43, 45, 56 e 83 do RIR/99, sendo que os destacados artigos 43 e 45 do RIR tratam, especificamente, dos rendimentos tributáveis, sejam eles decorrentes de vínculo assalariado (artigo 43 do RIR) ou decorrentes de trabalho sem vínculo de emprego (artigo 45).

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.

(...)

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 e, apresenta seus argumentos de defesa, ora apreciados.

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

Esclarece-se que o presente processo, onde se exige imposto de renda da pessoa física, não é decorrente nem vinculado ao de nº 15956.720037/2014-40 - em nome da COMED CORPO MÉDICO LTDA, referente ao lançamento de tributos devidos pela pessoa jurídica - contribuições sociais previdenciárias.

Da leitura dos trechos da decisão recorrida acima transcritos, em confronto com o extenso e detalhado trabalho realizado pela fiscalização, não há que se falar em nulidade por ausência de motivação.

Todos os dados necessários e imprescindíveis para que o sujeito passivo possa realizar sua defesa de forma plena encontram-se nos autos. Tendo a fiscalização identificado os fatos que ensejaram a obrigação tributária, bem como seu enquadramento legal.

Assim, quanto a preliminar, deve a decisão recorrida ser mantida por seus próprios fundamentos.

MÉRITO.

Quanto ao mérito, principalmente em relação a questão de fundo, qual seja a constatação da omissão de rendimentos. Da mesma forma que a preliminar, o recorrente, em suas razões recursais, repisa os mesmos argumentos de fato e de direito da impugnação. Não traz aos autos qualquer elemento que tenha o condão de afastar a decisão da DRJ.

Por tais razões e por estar a decisão recorrida em consonância com a legislação aplicável ao caso, com fundamento no RICARF, adoto as razões de decidir lá expostas. Colha-se:

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.

(...)

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 autuada 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 do fisco desconsiderar atos praticados com o intuito de dissimular a ocorrência do fato gerador não é auto aplicável 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, a 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 n 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.

Ao apresentar seu recurso, o sujeito passivo apontou que existiria suposta conexão entre o presente PAF e o de nº 15956.720037/2014-40, que tem como sujeito passivo a empresa COMED - CORPO MÉDICO LTDA, fonte pagadora dos rendimentos aqui em debate e da qual o recorrente integrava o quadro societário.

Mesmo entendendo que não há conexão entre os feitos, na medida em que naquele caso estar-se a tratar de contribuições previdenciárias e aqui de imposto de renda pessoa física, para reforçar o entendimento da decisão recorrida e o que ora se adota, destacando-se o reconhecimento que a relação entre o sujeito passivo e tantos outros sócios que se encontravam na mesma condição, na verdade, era de relação de emprego e não de constituição de sociedade, colha-se abaixo decisão proferida pela 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, em 07/08/2018.

SOCIEDADE SIMPLES. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR MÉDICOS. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. PRIMAZIA DA REALIDADE DOS FATOS. CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. REMUNERAÇÃO PELO TRABALHO.

Sob o prisma da primazia da realidade sobre a formalidade dos atos, cabe à fiscalização lançar de ofício o crédito correspondente à relação tributária efetivamente existente. Nesse escopo, os valores recebidos por pessoa integrante do quadro associativo que se revela, na verdade, apenas um prestador de serviço para a sociedade da qual é sócio, na condição de contribuinte individual, devem ser qualificados segundo a sua natureza jurídica de retribuição pelo trabalho, sujeitos à incidência da contribuição previdenciária, em detrimento da denominação adotada de lucros distribuídos.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. OBRIGAÇÃO PELO DESCONTO E RECOLHIMENTO. ELISÃO DA OBRIGAÇÃO. REQUISITOS.

Independentemente da qualificação que a empresa atribuía aos pagamentos efetuados às pessoas físicas, é responsável pela arrecadação, mediante desconto no respectivo salário-de-contribuição, e pelo recolhimento da contribuição do segurado contribuinte individual que lhe presta serviços, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber na época própria. A obrigação do tomador de serviços somente é elidida se apresentar cópias dos comprovantes de pagamento da contribuição previdenciária ou declaração emitida pelo segurado contribuinte individual que já sofreu a retenção em outras empresas para as quais presta serviços durante o mês.

(Acórdão nº 2401-005.668 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária)

Analisando os argumentos apontados pela fonte pagadora COMED nos autos acima referidos, como apontado pelo relator em seu voto, verifica-se que a base dos argumentos são os mesmos do recorrente. Veja:

a) Crédito Tributário

22. Em síntese apertada, a petição recursal assevera que a fiscalizada é uma sociedade simples do tipo limitada, mantendo um capital simbólico e explorando uma atividade econômica de natureza não empresarial, voltada exclusivamente à prestação de serviços na área médica.

22.1 Nesse contexto fático, a atividade econômica compreende a própria exploração da profissão intelectual de seus sócios quotistas, sendo que a retribuição financeira consoma-se na forma de distribuição de lucros proporcional ao esforço de cada um nos resultados da sociedade. Não há, portanto, qualquer ilegalidade no procedimento adotado, estando em conformidade com a legislação pátria.

Também naquele feito foi reconhecida a ausência de disposição dos sócios em manter laços societários para o esforço ou investimento comum.

Diz o relator:

29. No caso dos autos, não há evidências 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 conseqüente economia irregular da carga tributária de responsabilidade da pessoa jurídica, assim como os tributos devidos pelas pessoas físicas.

30. Segundo o contrato social, a entrada de novos sócios depende da aprovação unânime dos sócios existentes, o que implica, em teoria, que os sócios têm o direito de opor-se ao ingresso de estranhos no quadro associativo (Cláusula Nona). Contudo, dada a alta rotatividade dos médicos na sociedade, o mútuo reconhecimento entre os sócios no contrato social é aspecto meramente formal.

30.1 Com efeito, no período de 4 anos, mais especificamente de 2009 a 2012, a fiscalização identificou a saída de 753 sócios e a entrada de 970 novos sócios, visivelmente incompatível com a ideia de vínculo societário, em que a ausência de "affectio societatis" não pode ser justificada pela natureza da atividade exercida pela pessoa jurídica (fls. 49).

31. Vê-se que a ausência de "affectio societatis" se mostra incontroversa pela elevada rotatividade dos sócios, situação que leva à necessidade de providenciar alterações contratuais sucessivas.

Tal situação comprova que o objetivo real da pessoa jurídica era adotar mecanismo com a finalidade de reduzir a carga tributária simplesmente.

Por seu turno, o recorrente deixou de recolher o devido imposto de renda sobre os rendimentos auferidos pela contraprestação dos serviços prestados.

Assim, por tais motivos mantenho a decisão da DRJ quanto ao principal do crédito.

MULTA QUALIFICADA – NÃO PREENCHIMENTOS DA QUALIFICADORA

Sustenta o recorrente que não houve o preenchimento do enquadramento fático autorizador da qualificação da multa de ofício. Pleiteia sua redução para o patamar de 75%.

Em processos administrativos fiscais, a sonegação, fraude ou conluio estão previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, in verbis:

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".

Que todos os dispositivos acima transcritos, e utilizados pela fiscalização para qualificar a multa, pressupõem a caracterização de uma conduta dolosa, ou seja, aquela em que o agente age de forma consciente e intencional no sentido de praticar a sonegação ou fraude.

Analisando o relatório e os fundamentos da decisão recorrida, entendo que não restou demonstrado em relação ao sujeito passivo as condutas por ele perpetradas com dolo.

Veja que a construção do relatório e da decisão recorrida é no sentido de apontar que a prática intencional partiu da empresa COMED – CORPO MÉDICO LTDA, apenas apontando

que o sujeito passivo teria agido em conluio, sem apresentar ações de sua parte. Veja a seguinte passagem da decisão da DRJ:

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 estratégia 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.

Ademais, um dos pontos que a fiscalização se utilizou para o reenquadramento dos rendimentos foi o fato dos sócios terem outorgado plenos poderes ao sócio majoritário para administrar a sociedade. Assim a forma de condução da empresa e os atos praticados, em especial para o caso a forma de pagamento pela prestação dos serviços médicos aos associados, não foram realizados pelo sujeito passivo.

Outro ponto que merece consideração é o de que a sociedade, nos autos do PAF nº 15956.720037/2014-40, acima apontado, não teve contra si lançada a multa qualificada como se pode observar da ementa da decisão proferida naquele caso. Colha-se:

MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL. REDUÇÃO. CRITÉRIO DE EQUIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

O patamar mínimo da multa de ofício é fixo e definido objetivamente pela lei, no percentual de 75%, não dando margem a considerações sobre a graduação da penalidade, o que impossibilita o julgador administrativo reduzi-la como medida de equidade.

(Acórdão nº 2401-005.668 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária)

Registre-se que o atual procedimento teve como ponto de partida a fiscalização realizada na empresa. Assim, resta incongruente, ao meu sentir, aplicar a qualificadora da multa contra o recorrente por praticar de atos em conluio com a sociedade, quando contra esta não houve a aplicação da mesma qualificadora.

Veja que os atos praticados pela sociedade, seja na forma de pagamento de seus sócios, seja na forma da condução fiscal, não tiveram seus atos tidos como autorizativos da aplicação da multa qualificadora.

Assim, não estando caracterizado naquele procedimento a qualificadora da multa, entendo que no caso restou afastado o elemento subjetivo dolo.

Com isso, por tais razões, entendo que a multa aplicada deve ser desqualificada.

PROTESTO POR PROVAS E PEDIDO DE INTIMAÇÃO DE ADVOGADOS.

Ao final do recurso, protesta o recorrente pela produção de provas e pleiteia a intimação dos patronos para produção de sustentação oral.

Quanto ao protesto, o Decreto nº 70.235/72, que regula o PAF, estabelece em seu art. 16, § 4º, o momento para apresentação das provas, qual seja quando do oferecimento da impugnação.

O mesmo dispositivo apresenta hipóteses em que o sujeito passivo poderá apresentar provas em outro momento processual. Ocorre que o sujeito passivo não fundamenta seu pleito.

Assim, tal pleito não merece acolhida.

Já quanto ao pleito de intimação dos patronos, o CARF possui entendimento sumulado no sentido da impossibilidade de realização de intimações dirigidas a causídicos.

Súmula CARF nº 110

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

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).

Com isso, considerando o caráter vinculativo, o pedido de intimação dos advogados deve ser recusado.

CONCLUSÃO.

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar e, no mérito, dou parcial provimento no sentido de excluir a qualificação da multa de ofício, reduzindo a penalidade ao patamar básico de 75%.

Assinado Digitalmente

CARLOS EDUARDO ÁVILA CABRAL

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Marcelo de Sousa Sáteles, redator designado

Em que pese o bem fundamentado voto, peço vênia ao i.Relator para apresentar divergência, em ponto específico do Voto, posto que vislumbro evidências que me inclinam a entendimento favorável à manutenção da qualificação da multa de ofício, conforme passo a demonstrar.

Em sede recurso voluntário, alega o Recorrente que não houve omissão de rendimentos, uma vez que os rendimentos recebidos foram declarados pelo contribuinte como isentos do imposto de renda pessoa física, logo o que teria ocorrido seria apenas um erro/falha na

classificação feita pelo contribuinte, sujeitando-se o contribuinte a uma multa moratória de no máximo 20 por cento.

Em processos administrativos fiscais, a sonegação, fraude ou conluio estão previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, *in verbis*:

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"

Relativamente à qualificação da multa, decidiu-se no acórdão recorrido, que diferentemente do que defendido pelo então impugnante, os fatos narrados pela autoridade fiscal lançadora demonstraram a prática intencional e reiterada da contratação de profissionais médicos como sócios pela pessoa jurídica COMED, que os remunerou na forma de "distribuição de lucros", sendo que este fato não passou de estratégia visando sonegar tributos, sendo que de forma consciente e deliberada pelos partícipes envolvidos, a COMED e os profissionais médicos, incluindo o autuado, que agiram em conluio para a consecução de seus objetivos. O dolo, portanto, restou demonstrado, vejamos, *in verbis*:

(...)

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 n° 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) Apurou-se, naquele procedimento, que a Comed - Corpo Médico Ltda, CNPJ 03.423.724/0001-36, através de publicidade em mídia notadamente através do seu sitio 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 n° 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) A procuração outorgada pelo sujeito passivo aos responsáveis pela Comed está datada de 02/03/2005 e encontra-se anexa ao presente termo (Doc. 1) e este passou a fazer parte do "quadro de sócios" da mesma, junto com outros 56 profissionais, através de sua 3ª Alteração Contratual (págs. 10, 14 e 20), também anexa (Doc. 2). Referida alteração, datada de 23/08/2005, foi protocolada no Ofício de Registro Civil de Pessoas Jurídicas da Comarca de Sertãozinho-SP em 28/03/2006 sob o n° 002735 e seu registro se deu dia 18/07/2006 sob o n° 2.223 - Microfilme 4991 (pág. 22V°).

3.3) **O investimento do sujeito passivo para a sociedade foi de RS 1,00 (UM REAL) conforme se denota da referida alteração, o que representava apenas 0,03% do capital.** Naquela oportunidade, o Capital da "sociedade" era composto

por 3.150 quotas, sendo que o sócio majoritário e administrador. Sr Márcio José Ramos de Sanf Anna possuía 2.9990, ou seja, 94,92% e outros 160 "sócios", dentre os quais o ora fiscalizado, detinham as 160 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.

(...)

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.

(...)

(negritou-se)

Nesse sentido, entendo que a tentativa de se caracterizar como beneficiário de lucros, quando na realidade os rendimentos àquela atribuídos pertenciam à pessoa física, que deveria tê-los oferecido à tributação no ajuste anual, visou a impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador pela autoridade fiscal, o que se amolda à figura da sonegação do art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964. O ato de contratação de profissionais médicos como sócios pela pessoa jurídica COMED, de forma a aparentar inexistente o fato gerador do imposto de renda da pessoa física, objetivando modificar suas características essenciais, a fim de evitar o pagamento de imposto devido, caracteriza-se como fraude, na acepção do art. 72 do dispositivo legal; e a participação da pessoa jurídica juntamente com o contribuinte nesses procedimentos evidenciam a presença do conluio, como prevê o art. 73 da lei. Assim, presentes os seus pressupostos legais, deve ser mantida a multa qualificada aplicada.

Finalmente, ainda no que concerne à multa qualificada, há que se aplicar a redução da penalidade de 150% para 100%, tendo em vista a inclusão do inc. VI ao § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 14.689, de 2023.

O referido dispositivo legal promoveu a alteração do percentual da multa qualificada (redução de 150% para 100%), trata-se assim, de aplicação do princípio da retroatividade benéfica, insculpido no art. 106, inc. II, do CTN.

Conclusão

Nesses termos, voto por dar provimento parcial ao recurso, para reduzir a multa qualificada a 100%, em razão da aplicação do princípio da retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Marcelo de Sousa Sáteles