



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15956.720020/2017-35
ACÓRDÃO	2001-008.085 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SAMUEL FARAH
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015

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 coligir aos autos elementos comprobatórios de que a

conduta do sujeito passivo está inserida nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio, com o propósito de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento fiscal acerca da ocorrência do fato gerador do imposto de renda.

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

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

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

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

PAF. DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOCTRINA. 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Chiavegatto de Lima - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Chiavegatto de Lima (Presidente), Lilian Claudia de Souza, Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca, Alfredo Jorge Madeira Rosa (substituto integral), Cleber Ferreira Nunes Leite (substituto integral) e Wilderson Botto, a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente o conselheiro Raimundo Cassio Goncalves Lima, substituído pelo conselheiro Cleber Ferreira Nunes Leite.

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida (fls. 307/317):

LANÇAMENTO

Trata, o presente processo, de impugnação à exigência formalizada através de Auto de Infração relativo ao Imposto de Renda de Pessoa Física, anos-calendários 2012 a 2015 (exercícios 2013 a 2016), por meio do qual se exige o crédito tributário de R\$ 339.040,07, assim discriminado:

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	CÓD DARF	VALORES EM REAIS
IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA	2904	122.542,55
JUROS DE MORA - CALCULADOS ATÉ 01/2017		32.683,70
MULTA PROPORCIONAL - PASSÍVEL DE REDUÇÃO		183.813,82
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO		339.040,07

Segundo o Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 99-106, o lançamento decorreu de **infração por classificação indevida de rendimentos recebidos da pessoa jurídica Comed Corpo Médico Ltda., informados, nas Declarações de Ajuste Anual (DAA) do contribuinte, como "lucros e dividendos" isentos de tributação.**

Entretanto, a autoridade tributária entendeu que **não se trata de proventos decorrentes de lucros distribuídos, mas de rendimentos recebidos pela prestação de serviços de médico, o qual é tributável.**

Segundo a autoridade lançadora, a sociedade, na verdade, **contratou o autuado para prestar serviços de médico em estabelecimento de terceiros, remunerando-o em retribuição aos serviços prestados, mas simulou tratar-se de sócio remunerado com dividendos decorrentes de distribuição de lucros.**

Essa afirmação está baseada nos fatos a seguir resumidos, constatados na presente ação fiscal e na ação fiscal realizada na sociedade Comed Corpo Médico Ltda.:

- a) a Comed aliciava médicos para prestarem serviços a Prefeituras Municipais, Santas Casas e Hospitais, por seu intermédio, com a promessa de receberem seus proventos **sem a incidência de imposto de renda;**
- b) os médicos, incluindo o autuado, ingressavam no quadro social da empresa **mediante o aporte de apenas um real**, ato contínuo delegavam, ao sócio majoritário da Comed, os poderes de decisão por meio de procuração;

- c) o atuado recebeu proventos a título de distribuição de lucros antes mesmo de integrar o quadro societário da empresa;
- d) o atuado recebeu **mais de um pagamento a título de distribuição de lucros por mês e, por vezes, mais de um pagamento, a este título, no mesmo dia.**
- e) os valores pagos a título de distribuição de lucros **eram pré-definidos e fixos em razão da localização da unidade em que o médico prestava serviços de plantão;**
- f) constatou-se **alta rotatividade de sócios no período fiscalizado: 1723 movimentações (970 ingressos e 753 saídas);**
- g) os pagamentos feitos ao atuado a título de distribuição de lucros **foram feitos com base nos plantões realizados pelo profissional.**

A fiscalização cita decisões judiciais em ações trabalhistas promovidas por ex-sócios da Comed **na qual se reconheceu o vínculo trabalhista do reclamante**, ora com a Comed, ora com os contratantes da Comed (Prefeituras Municipais, Santas Casas e Hospitais).

Ainda segundo a autoridade lançadora, **é fraudulenta a conduta descrita no auto de infração**, perpetrada pela sociedade em conjunto com o sujeito passivo, o que ensejou a aplicação de multa qualificada e representação ao Ministério Público Federal de crime contra a ordem tributária.

O cálculo do montante devido e os fundamentos legais estão discriminados no auto de infração às fls. 2-8.

O sujeito passivo teve ciência da autuação em 27/01/2017, comprovante às fls. 157.

IMPUGNAÇÃO

Em 24/02/2017, o interessado, por meio de advogado qualificado nos autos, apresentou impugnação, fls. 161-198, cujos pontos relevantes para solução do litígio são:

Em preliminar, alega **cerceamento de defesa**, argumentando que ao auto de infração falta clareza e precisão quanto: **i)** ao que se pretende desconstituir, se é a natureza da verba recebida pelo impugnante, a personalidade jurídica da sociedade da qual fora associado, sua relação jurídica com a sociedade, ou se pretende reconhecer vínculo de emprego, e, neste caso, se com a Comed ou com sua contratante; **ii)** aos dispositivos legais que embasam a autuação, considerando que os arts. 43 e 45 do RIR/99 se contrapõem, e não estão especificados quais incisos desses artigos se aplicam ao caso.

No mérito, em relação à desproporção entre o capital investido pelo impugnante e os lucros por ele recebidos, argumenta que a Comed é sociedade simples de prestação de serviços médicos (art. 997 do CC), na qual é comum a existência de um capital social simbólico, considerando que o desenvolvimento do seu objeto social depende mais dos atributos intelectuais dos sócios do que do capital investido, de modo que a desproporcionalidade entre capital social e o lucro não se traduz em indício de fraude, citando julgado do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) nesse sentido, nem em presunção de que os lucros auferidos são, na realidade, remuneração disfarçada. Outrossim, a cláusula 14ª do Contrato Social da Comed prevê que a distribuição dos lucros seria feita de acordo com a participação de cada sócio na execução dos serviços prestados para obtenção das receitas da sociedade, o que está em consonância com a Solução de

Consulta da Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil nº 46/2010.

Sustenta a legalidade da publicidade que **aliciou** o impugnante para que recebesse seus proventos livres de impostos, uma vez que a carga tributária, no caso de lucros distribuídos, é suportada pela pessoa jurídica.

Alega que as procurações outorgadas ao sócio majoritário o foram porque este é administrador da sociedade, nos termos da Cláusula 7ª do Contrato Social.

Sustenta que, ao contrário do afirmado pela fiscalização, todos os lucros percebidos pelo impugnante ocorreram após seu ingresso no quadro social, em 01/07/2008, data da 07ª Alteração Contratual.

Quanto à ocorrência de várias distribuições de lucros no mesmo mês, em valores pré-definidos em consonância com a localidade em que o impugnante atuava, qual seja, na cidade de Jardinópolis, argumenta que essa situação tem previsão no contrato social; que a Comed possui dados suficientes para realizar balanços e auferir lucros intermediários, conforme autorizado pela Cláusula 13ª do Contrato Social, porque há muitos anos celebra contratos de prestação de serviços médicos com a Prefeitura Municipal de Jardinópolis; que os valores fixos recebidos referem-se a lucros já apurados; que os documentos mencionados pela fiscalização como sendo escalas de profissionais com valores pré-definidos são, na verdade, controles da Comed para prestar contas ao seu contratante, no caso, Prefeitura Municipal de Jardinópolis, conforme previsto no contrato celebrado entre a Comed e a mencionada Prefeitura; que não foi contestada a existência de lucro pelo fisco, sendo legítimo, portanto, os pagamentos efetuados a título de distribuição de lucros, citando decisão do CARF nesse sentido.

Argumenta que os fatos que fundamentam o Processo Administrativo Fiscal realizado em face da Comed e as Reclamatórias Trabalhistas, mencionados no relatório fiscal, **não têm relação com este processo**.

A respeito da suposta quebra da "*affectio societatis*", entende não ser suficiente para caracterizá-la a simples menção às inúmeras movimentações do quadro social da Comed, cabendo, para tanto, demonstrar as razões pelas quais as atividades sociais estariam inviabilizadas, além de deixar claro a pretensão de se desconstituir a personalidade jurídica fundamentada em tal princípio.

Como não ficou comprovada a conduta dolosa imputada ao impugnante, pede para que seja excluída a multa qualificada.

Sustenta **ser ilegal a compensação de ofício referente ao ano calendário 2015**, conforme anexo do Auto de Infração, eis que o presente crédito tributário está com a sua exigibilidade suspensa; por conseguinte, **pleiteia** a restituição do IRPF a restituir apurado pelo contribuinte naquele ano.

Ao final, requer a desconstituição do lançamento ou o cancelamento do crédito tributário lançado.

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

VALIDADE DO LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

O auto de infração contém descrição clara dos fundamentos de fato e de direito que embasam o lançamento tributário. Não há nulidade do lançamento quando não configurado óbice à defesa ou prejuízo ao interesse público.

NATUREZA JURÍDICA DOS RENDIMENTOS PAGOS AOS SÓCIOS. PRIMAZIA DA REALIDADE.

Apurando-se que as atividades e os negócios jurídicos desenvolvidos possuem aspectos diversos da realidade formal, sendo, o suposto sócio, prestador de serviço, e o lucro, na verdade, remuneração dos serviços prestados, os valores recebidos devem ser classificados, segundo a sua real natureza jurídica, como rendimentos tributáveis de prestação de serviços e não como lucros isentos do Imposto de Renda.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Aplica-se a multa de ofício qualificada diante da constatação da prática de sonegação, utilizando-se de ato simulado.

Cientificado da decisão, em 30/06/2017 (fls. 321), o contribuinte, por procurador habilitado interpôs, em 27/07/2017, recurso voluntário (fls. 324/355), insurgindo-se contra a manutenção da autuação, repisando as alegações da peça impugnatória e trazendo outros argumentos, a seguir brevemente sintetizadas por meio dos seguintes tópicos: I – DOS FATOS; II – DO ACÓRDÃO RECORRIDO; III – DA REALIDADE DOS FATOS: 1 – Sociedade Simples x Sociedade Empresária; 2 – Do Capital Social das Sociedades Simples; 3 – Dos Pagamentos feitos com periodicidade mensal, ou inferior, em função do número de plantões realizados, com base em valores estipulado previamente à Prestação do serviço; 4 – Dos Fundamentos extraídos do Acórdão nº 11-50.411; 5 – Da Publicidade que aliciou o Recorrente para que recebesse seus proventos livres de Impostos (item 3 Termo de Constatação e 5.2 e 5.3 do Termo de Verificação de Infração); 6 – Do Procedimento Fiscal PAF nº 15956.720037-2014-40 - Acórdão 11-50.411 - da 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Recife/PE e Das Ações Trabalhistas. TST - AIRR 86400-47.2007.5.15.0125 e 00591-2006-066-15-00-9 e TST AIRR 218875.2010.5.15.0000 (item 8 do Termo de Constatação); 7 – Da Multa Qualificada; 8 – Da Compensação de Ofício; 8 – Conclusão. Cita escólio doutrinário e jurisprudência administrativa e judicial para motivar as pretensões recursais. Requer, ao final, a) seja a ação fiscal julgada improcedente, por não ter sido comprovado que o Recorrente não era sócio da Comed, nem tampouco os valores que lhe foram distribuídos não eram lucro; b) seja excluída a multa qualificada de 150%, diante da não caracterização do evidente intuito de fraude do Recorrente ou, caso assim não se entenda, seja reduzida dado seu caráter confiscatório, ao teor do posicionamento já manifestado pelo STF; c) restando o presente foi com sua exigibilidade suspensa, ao teor do art. 151, III do CTN, seja desbloqueada sua restituição relativa ao ano-calendário de 2015, conforme demonstrativo de compensação de valores, em anexo.

Instrui a peça recursal com o documento de fls. 356.

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

Não foram alegadas questões preliminares no presente recurso.

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\$ 471.458,74, constatada em sede de verificação do cumprimento das obrigações tributárias dos anos-calendário de 2012 a 2015, importando na apuração do imposto suplementar de R\$ 122.542,55, a ser acrescido dos encargos legais, buscando, por oportuno, nessa seara recursal, obter nova análise do processado, no sentido do afastamento das infrações apuradas.

Pois bem. Em que pese as alegações trazidas, do cotejo dos documentos carreados, aliado aos fundamentos traçados no voto condutor da decisão recorrida (fls. 307/317) e atendo-se às informações contidas no auto de infração, no termo de constatação e intimação fiscal e no termo de verificação de infração lavrados (fls. 2/17 e 99/106), não há como prosperar a pretensão recursal.

Assim, considerando que o Recorrente, nesta fase recursal, não trouxe novas razões hábeis e contundentes a modificar o julgado – limitando-se basicamente em repisar as alegações da peça impugnatória, cujos argumentos, ora novamente apresentados, já foram detidamente apreciados pela DRJ/CGE – me convenço do acerto da decisão recorrida, pelo que adoto como razão de decidir os fundamentos do voto condutor (fls. 313/317), 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):

Natureza Jurídica dos Rendimentos Recebidos

A solução do impasse requer seja determinada **a natureza tributária** dos rendimentos auferidos pelo atuado, **se retribuição pela prestação de serviços médicos ou se participação nos lucros, na condição de sócio da Comed Corpo Médico Ltda.**

Um dos pontos controvertidos é a alegada simulação de ingresso de sócios, incluindo o impugnante, na Comed Corpo Médico Ltda., porquanto, de fato, **não existiu o vínculo societário, mas simples vínculo de trabalho.**

Essa questão foi enfrentada pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) Recife, no acórdão que julgou o Processo Administrativo Fiscal (PAF) instaurado em face de Comed Corpo Médico Ltda.

O voto do relator analisa essa questão com esmero, de modo que passo a adotar aqui os fundamentos nele expostos:

28. Assim, a discussão, na matéria, gira em torno de se saber **a real qualificação dos médicos**, [...] que prestaram serviços a terceiros, por intermédio da COMED e foram por esta remunerados: se sócios ou prestadores de serviços, contratados pela sociedade.

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

30. 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.

31. 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.

32. Inicialmente, cabe destacar que foge 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).

33. Ao **sempre** delegarem seu poder de participar das deliberações, referidos trabalhadores resultaram, ao fim e ao cabo, aliados do processo decisório dos rumos da empresa.

34. Também, a **alta rotatividade** dos integrantes da sociedade, demonstrada no item 6.3 do relatório fiscal, denota a **fragilidade** do alegado elo societário entre as partes envolvidas.

35. Some-se a isto o fato de, 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.

36. A arguida licitude destes procedimentos não encontra lastro no ideal que rege os negócios societários, qual seja, a união de forças, com a participação efetiva e direta de todos os sócios na direção e sucesso do empreendimento social, **pondo em xeque a própria noção de affectio societatis.**

37. Ressalte-se, ainda, a reduzida participação de mencionados obreiros no capital social da impugnante, representando pouco mais de 14 % 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. E mais: **foram estes mesmos profissionais**

que mantiveram o negócio social ativo, pela prestação de seus serviços, pessoalmente, a terceiros, gerando as receitas do empreendimento.

38. Ademais, os valores percebidos por estes profissionais, em regra, por pagamentos mensais e em função dos serviços prestados a terceiros, por intermédio da COMED, até mesmo antes do ingresso formal na sociedade e, em alguns casos, maiores que as do próprio sócio administrador, dada a sua correspondência com o trabalho executado (consoante número de plantões realizado em cada mês), **evidenciam que se tratava, na verdade, de remunerações ao labor executado e não de retribuição a sócios por participação social.**

Com base nisso, conclui-se que o impugnante **não** é sócio de fato da Comed Serviços Médicos Ltda., o que, por si só, desnatura o rendimento aqui analisado. Pertinente citar mais um trecho do voto da DRJ Recife:

54. (...) o objeto da tributação será o negócio jurídico causal, e não necessariamente o negócio jurídico formal, principalmente quando a forma adotada não reflete a causa de sua utilização. E isso está consignado expressamente no art. 118, I, do Código Tributário Nacional, 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;

Outrossim, ainda que o impugnante fosse sócio de fato, não seria beneficiado pela isenção, uma vez que ficou demonstrado que a contabilidade não reflete a realidade, pois a causa do pagamento da verba questionada não é o lucro da sociedade.

Para definir a natureza do rendimento em questão é irrelevante a base de cálculo do seu valor - resultados sociais antecipados ou outro critério - **importando apenas a causa do pagamento.**

Está claro nos documentos juntados às fls. 109-119 e 77-78, que o impugnante recebeu pagamentos **em decorrência da prestação de serviços médicos**, cujos pagamentos eram feitos com periodicidade mensal, ou inferior, **em função do número de plantões realizados, com base em valor estipulado previamente à prestação do serviço.**

Os lucros distribuídos são rendimentos provenientes exclusivamente de participação nos resultados da sociedade, que não se confundem com rendimentos percebidos em decorrência de prestação de serviços.

Portanto, embora seja permitida, nas sociedades simples limitadas, a participação nos resultados desproporcional ao capital social investido, desde que autorizado no contrato social, o conjunto probatório dos autos **demonstra** que a causa dos pagamentos feitos ao impugnante não é a sua participação em eventual resultado positivo da sociedade, mas sim, o serviço por ele prestado a terceiros por intermédio da Comed.

Em suma, **restou configurada a simulação de pagamento de remuneração por serviços prestados sobre a forma de participação nos lucros, visando à elisão do imposto.**

Multa de Ofício Qualificada

Sobre a aplicação da multa prevista nos casos de lançamento de ofício, cabe transcrever o artigo 44 da Lei no 9.430/1996, *in verbis*:

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

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

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

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.

A fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, **num propósito deliberado de se subtrair no todo ou em parte uma obrigação tributária.** Nesses casos, deve sempre estar caracterizada **a presença do dolo**, um comportamento intencional, específico, de causar dano à Fazenda Pública, utilizando-se de subterfúgios a fim de esconder a ocorrência do fato gerador ou retardar o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

Portanto, o dolo é elemento específico da sonegação, da fraude e do conluio, que os diferenciam da mera falta de pagamento do tributo ou da simples omissão de rendimentos na declaração de ajuste, seja ela pelos mais variados motivos que se aleguem.

O conceito de dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Decreto-lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, que dispõe ser o crime doloso aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.

No presente procedimento, infere-se que a majoração da multa aplicada é resultante da comprovação substancial através do Termo de Verificação Fiscal, **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 estratagem visando sonegar tributos.** Isso se deu de

forma consciente e deliberada dos partícipes envolvidos, Comed e impugnante, que agiram em conluio para a consecução de seus objetivos.

Portanto, não há como considerar involuntária a conduta do contribuinte, o que torna perfeitamente aplicável a multa qualificada prevista no artigo 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996, para os rendimentos auferidos da Comed para os exercícios fiscalizados.

Restituição apurada em Declaração de Ajuste Anual

O impugnante pede para que lhe seja **restituído** o imposto de renda apurado na Declaração de Ajuste Anual (DAA) do Exercício 2016, Ano-Calendário 2015, no valor de R\$ 7.108,60, porquanto ilegal a compensação de ofício perpetrada pela fiscalização com o débito apurado no presente auto de infração, **cuja exigibilidade está suspensa**.

O auto de infração decorre de revisão das DAA dos anos-calendário 2012 a 2015, cujo procedimento está previsto no art. 835 do RIR/99 aprovado pelo Decreto 3.000/99, abaixo transcrito:

Art. 835. As declarações de rendimentos estarão sujeitas a revisão das repartições lançadoras, que exigirão os comprovantes necessários (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 74).

§ 1º A revisão poderá ser feita em caráter preliminar, mediante a conferência sumária do respectivo cálculo correspondente à declaração de rendimentos, ou em caráter definitivo, com observância das disposições dos parágrafos seguintes.

§ 2º A revisão será feita com elementos de que dispuser a repartição, esclarecimentos verbais ou escritos solicitados aos contribuintes, ou por outros meios facultados neste Decreto (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 74, § 1º).

§ 3º Os pedidos de esclarecimentos deverão ser respondidos, dentro do prazo de vinte dias, contados da data em que tiverem sido recebidos (Lei nº 3.470, de 1958, art. 19).

§ 4º O contribuinte que deixar de atender ao pedido de esclarecimentos ficará sujeito ao lançamento de ofício de que trata o art. 841 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 74, § 3º, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 149, inciso III).

No lançamento do Ano-Calendário 2015, Exercício 2016, foi incluído o rendimento tributável classificado indevidamente pelo contribuinte, no valor de R\$ 140.897,28, e mantidos os demais dados tributários informados na DAA. Por conseguinte, **foi alterado o resultado da DAA, de imposto de renda a restituir no valor de R\$ 7.108,60 para imposto de renda a pagar no valor de R\$ 31.638,16**.

Portanto, **não ocorreu a compensação de ofício de imposto de renda a restituir, uma vez que, na revisão da DAA, o direito creditório declarado não foi reconhecido**.

No cálculo do tributo apurado no auto de infração, a autoridade lançadora **optou por deduzir o saldo a restituir declarado (Cálculo II na tabela abaixo)**. Poderia, ao invés disso, ter deduzido o imposto de renda retido na fonte declarado e a contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração paga ao empregado doméstico declarada (Cálculo I na tabela abaixo). O resultado é o mesmo.

	Ano-Calendário 2015	Cálculo I	Cálculo II
A	Base de Cálculo Declarada	121.361,99	121.361,99
B	Infração	140.897,28	140.897,28
C	Alíquota (%)	27,50	27,50
D	Parcela a Deduzir	10.302,70	10.302,70
E	Imposto Apurado ((A+B)*C%)-D	61.818,60	61.818,60
F	IRRF Declarado	29.729,51	0,00
G	Imposto Devido I (E-F)	32.089,09	61.818,60
H	Contribuição Prev. Emp. Doméstico Declarada	450,93	-
I	Imposto Devido II (G-H)	31.638,16	-
J	Imposto Devido Declarado	-	23.071,84
K	Saldo a Restituir Declarado	-	7.108,60
L	Imposto Devido II (G-J-K)	-	31.638,16

Em relação ao mérito, dada a pertinência e **por se amoldar perfeitamente ao caso vertente**, vale transcrever excertos do 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, **materialmente, 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 pelos 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 11.196/2005 ; que as sociedades podem ser constituídas não só por bens, mas também por serviços; que não existiria vedação à distribuição de lucros desproporcionalmente à participação social, haja vista a existência de previsão neste sentido no instrumento de constituição da SCP.

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

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

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

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

Pois bem.

Inicialmente, entendo que o fato de o sócio desempenhar tarefas na sociedade, e auferir rendimento proporcional à atividade exercida em nome desta, não significa, necessariamente que se trata de remuneração e, conseqüentemente, 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 também registrar que no processo nº 15956.720037/2014-40, que tratou da incidência das contribuições previdenciárias, tendo por parte a COMED e Márcio José Ramos de Sant'Anna, 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 assim a correção da decisão ali recorrida, encontrando-se os autos aguardando o julgamento do recurso especial interposto pela contribuinte.

Destarte, restando demonstrada a inidoneidade da classificação dos rendimentos declarados como isentos e não tributáveis reiteradamente, além da existência de elementos consistentes para comprovar conduta capaz de ensejar a aplicação da multa qualificada nos anos-calendários autuados – sobretudo, diga-se de passagem, 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 e 2016 – correta a ação fiscal e a decisão recorrida.

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

Em relação as supostas inconstitucionalidades aventadas, com especial destaque para o caráter confiscatório da multa qualificada aplicada, nada a prover. Como é sabido, e reforçando o acerto da decisão recorrida, este CARF não é competente para se pronunciar sobre a

inconstitucionalidade e ilegalidade de lei tributária, cuja matéria aliás está pacificada por meio da Súmula nº 2:

Sumula nº 2

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

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

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, vale salientar 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.

Conclusão

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

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto