



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15956.720028/2017-00
ACÓRDÃO	2002-009.907 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	KAREN DOS SANTOS FERREIRA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015

NULIDADE. HIPÓTESES.

Somente ensejam a nulidade a lavratura de atos e termos por pessoa incompetente e o proferimento de despachos e decisões por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS Deve ser mantida a omissão de rendimentos quando não restar devidamente comprovada nos autos que se trata de recursos pertencentes a pessoa jurídica da qual o contribuinte era sócio.

IMPUGNAÇÃO. PROVA No âmbito do processo administrativo, as alegações apresentadas na impugnação devem ser devidamente comprovadas por documentos hábeis, sob pena de serem desconsideradas.

IRPF. INCIDÊNCIA O imposto de renda da pessoa física incide sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, compreendendo esse rendimento todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

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 unanimidade de votos, conhecer em parte do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade e violação a princípios constitucionais. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade. No mérito, por maioria de votos, dar parcial provimento para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%. Vencido o conselheiro Fernando Gomes Favacho, o qual deu provimento parcial em maior extensão, para excluir a qualificação da multa de ofício, reduzindo a penalidade ao percentual de 75%. O conselheiro Fernando Gomes Favacho manifestou interesse de apresentar declaração de voto.

Assinado Digitalmente

André Barros de Moura – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo de Sousa Sateles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rafael de Aguiar Hirano, Andre Barros de Moura, Luciana Costa Loureiro Solar, Marcelo Freitas de Souza Costa, Fernando Gomes Favacho (substituto[a] integral), Marcelo de Sousa Sateles(Presidente)

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo em parte o relatório da decisão ora recorrida:

Em ação fiscal levada a efeito na contribuinte acima qualificada, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 179-193, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, anos calendário de 2012, 2013, 2014 e 2015, por meio do qual foi apurado crédito tributário no montante de R\$ 136.762,54, sendo R\$ 47.988,90 referentes ao imposto, R\$ 71.983,34 à multa proporcional, e R\$ 16.790,30 aos juros de mora (calculados até 02/2017).

Conforme descrição dos fatos e enquadramento legal (fls. 180-181), foi apurada a seguinte infração:

- Rendimentos Classificados Indevidamente na DIRPF O procedimento fiscal que resultou na constituição do crédito tributário acima referido encontra-se relatado no Termo de Constatação e Intimação Fiscal e Termo Verificação de Infração, anexos, respectivamente, às fls. 02/132 e 165/178.

Em face dos documentos colhidos no curso do procedimento fiscal instaurado junto à empresa COMED – Corpo Médico Ltda, CNPJ nº 03.423.724/0001-36, e de diligências realizadas junto a terceiros, apurou-se que os valores pagos a centenas de profissionais médicos, entre eles a contribuinte, sob a forma de distribuição de lucros pela participação nos quadros da sociedade, não passou de mera simulação com o objetivo de sonegar tributos, notadamente as contribuições previdenciárias e o imposto de renda, decorrentes da contratação desses profissionais.

Dessa forma, os rendimentos isentos informados pela interessada nas declarações de imposto de renda pessoa física dos anos-calendário de 2012, 2013, 2014 e 2015, a título de lucros distribuídos pela pessoa jurídica acima citada, nos respectivos montantes de R\$ 76.043,60, R\$ 49.894,97, R\$ 60.047,27, R\$ 8.847,35, foram reclassificados como rendimentos tributáveis do trabalho.

Em face do exposto, foi lavrado o competente Auto de Infração para exigir do sujeito passivo o imposto de renda pessoa física devido, juros legais e multa de ofício, exasperada em razão do claro intuito de fraude, uma vez constatado que os partícipes, COMED e médicos, agiram em conluio para a consecução de seus objetivos.

Formalizada, ainda, a Representação Fiscal para Fins Penais (processo nº 15956.720037/2017-92), a ser encaminhada ao Ministério Público Federal, tendo em vista o entendimento de que o sujeito passivo praticou, em tese, crime contra a ordem tributária.

Cientificada da autuação em 16/02/2017 (fl. 201), a interessada apresentou, em 16/03/2017, a impugnação de fls. 205/265, por meio da qual alega, em síntese, o que segue:

- o lançamento decorreu única e exclusivamente de presunções tomadas pela fiscalização com base na desconsideração da qualidade de sócia da impugnante junto à empresa COMED;

- A título de preliminar, a requerente alega que, analisando-se todos os atos contidos no procedimento administrativo, não se verifica o cumprimento adequado do princípio da motivação, em específico, da necessidade de motivar de forma explícita, clara e congruente os motivos que ensejaram o lançamento;
- a fundamentação do auto de infração é sem motivação e abarca diferentes tipos de rendimentos, não discriminando, no caso específico da impugnante, se trata-se de rendimento de trabalho assalariado ou não assalariado, impedindo a plena defesa da contribuinte;
- seria necessário o termo de intimação fiscal ter descrito os fundamentos fáticos e jurídicos no tocante aos requisitos da relação de emprego, tendo as alegações sido genéricas e sem provas;
- a tipificação genérica de artigos do RIR e ausência de fundamentos legais e fáticos implicam em cerceamento de defesa, causa de nulidade do auto de infração;
- informa que a contribuinte, ao contrário do disposto no Termo de Verificação da Infração, nunca prestou qualquer tipo de serviços para órgãos públicos, o que também enseja a nulidade do auto de infração, e que a impugnante tornou-se sócia da Comed, sendo que seus serviços foram prestados como associada ao grupo São Francisco;
- entende que houve ofensa ao devido processo legal, uma vez que prejudicados o contraditório e ampla defesa. Juntou elementos da doutrina e jurisprudência;
- faz considerações acerca das peculiaridades que envolvem a atuação do médico: é notória a carência de profissionais médicos que atuam junto ao Poder Público e a situação caótica do sistema de saúde, o que acarreta uma verdadeira peregrinação desses profissionais em diversos hospitais públicos, inclusive em cidades diferentes, para atender à demanda da população;
- assim, objetivando atender à população carente, o próprio Poder Público opta pela contratação de sociedades profissionais para contar com médicos em seus hospitais, centros de atendimento, etc, com uma devida e mínima organização, de modo a suprir eventuais faltas;
- o mesmo entendimento serve para empresas privadas, como convênios médicos: como as operadoras precisam de estrutura para atendimento de grande escala de pessoas, podem associar pessoas físicas e jurídicas para atendimento de seus clientes;
- o suposto desacerto societário representa então a impossibilidade de os serviços serem prestados por pessoas físicas e indica a necessidade de os médicos se reunirem profissionalmente, ainda que na quantidade de 600, 800 ou 1000 sócios, para socorrerem a demanda do Poder Público e a população mais carente do país;
- se houve alguma irregularidade quando da apuração das questões tributárias da empresa COMED, esta não pode ser repassada à impugnante, uma vez que a

mesma nunca exerceu qualquer ato de gestão e sempre cumpriu com as suas obrigações acessórias, ofertando todos os valores recebidos ao crivo da fiscalização;

- a presente autuação somente poderia ser lavrada após o julgamento definitivo na esfera administrativa do processo nº 15956.720037/2014-40, formalizado em nome da COMED Corpo Médico Ltda, uma vez que nesses autos se discute a impossibilidade de desconsideração da distribuição de lucros;

- a impugnação e demais recursos possuem efeito suspensivo, nos termos do Decreto 70.235/72 e o art. 74 da Lei nº 9.430/96, tornando-se definitiva a negativa apenas após o final do processo, isto é, há suspensão da exigibilidade segundo o art. 151 do Código Tributário Nacional;

- Quanto ao mérito, alega que a COMED é sociedade simples, constituída nos termos dos artigos 997 e 1038 do Código Civil, e o seu objetivo social é a prestação, através do esforço pessoal de seus sócios, de serviços médicos nas mais diversas especialidades a diversas Prefeituras, Santas Casas e particulares e, assim, o seu faturamento sempre decorreu da prestação desses serviços;

- após a apuração do custo operacional, incluídos os tributos, deduzidos do resultado, o lucro da COMED era distribuído aos sócios, nos exatos moldes perpetrados pelo contrato social, respeitadas as peculiaridades e conceitos intrínsecos à sociedade simples;

- os percentuais de lucro da COMED eram elevados e variavam de acordo com a produção, o que é plenamente justificável numa sociedade simples, com baixo custo operacional;

- caso se admitisse a existência de uma relação de prestação de serviços, essa seria com os contratantes e não com a COMED, já que os serviços eram prestados em diferentes locais;

- os valores pagos ao sujeito passivo não foram exagerados, como afirma a fiscalização, pois a própria Federação Nacional dos Médicos estipula um piso de R\$ 11.675,94 para 20 horas trabalhadas;

- tratando-se de sociedade simples, a distribuição de lucro não guarda relação com o capital social, mas sim com a produção de cada um dos sócios, o que se coaduna com o que preceitua o art. 997 e seguintes do Código Civil;

- a restrição que se impõe à sociedade simples resume-se ao dever de sempre se limitar à atividade específica para a qual foi criada, ou seja, a prestação de serviços vinculados a habilidade técnica e/ou intelectual de seus sócios, sendo defeso conter outros serviços estranhos, sob pena de se configurar o tipo societário empresarial;

- trata-se de um tipo excepcional de sociedade, cujas principais características são a simplicidade de estrutura e atuação pessoal dos sócios suportando a organização dos fatores de produção, na qual se busca, através da reunião de

profissionais que exerçam a mesma atividade, facilitar e tornar economicamente viável a prestação dos serviços executados pelos próprios sócios, como se autônomos fossem;

- o inciso V, do artigo 997, do Código Civil define que, na sociedade simples, a contribuição do sócio consistirá em serviços, podendo-se concluir que não há sócios investidores;

- assim, o capital social tem função meramente de investimento inicial para funcionamento da sociedade, que, sequer, tem o condão de limitar a responsabilidade dos sócios, nesse caso ilimitada, ainda que subsidiariamente, assumindo os sócios os riscos da atividade econômica;

- a Comed foi constituída através de contrato social, em atendimento a todos os requisitos legais, no qual fica clara a remuneração pela produção e outras peculiaridades, tratando-se de valores efetivamente contabilizados e tributados. A distribuição de lucros respeitou todos os termos da legislação civil, não encontrando, ainda, qualquer objeção na legislação tributária ou previdenciária;

- não há nada que impeça a distribuição desproporcional de lucros, calculada em razão do trabalho de cada sócio na sociedade, conforme consta das cláusulas 13 e 14 do contrato social;

- não se pode, por meras suposições, desconsiderar uma sociedade que existe há mais de 15 anos e tributar o sócio, sob o argumento de que a distribuição desproporcional de lucros, o número elevado de sócios, a existência de inúmeras distribuições ao longo do ano e as procurações dadas pelo sócio teriam o condão de desnaturar a condição de sociedade;

- o art. 1.007 do Código Civil prevê expressamente que as sociedades simples distribuam lucros na proporção da produção dos sócios, e não em função do capital social;

- diferentemente do presumido pela fiscalização, não se está diante de ficção ou planejamento criado pela COMED em benefício da impugnante, mas, sim, da criação, organização e administração de uma pessoa jurídica nos exatos moldes legais;

- no caso em questão, houve a perfeita identificação do lucro distribuído, tanto é que o próprio Fisco utilizou-se dos valores apresentados pela impugnante e pela COMED para a indevida constituição do crédito tributário;

- o lançamento se deu única e exclusivamente sob o argumento de que existiu simulação entre a Comed e a impugnante com o fito de reduzir contribuições previdenciárias;

- a COMED é sociedade simples devidamente registrada, possuidora de escrituração fiscal, recolhe seus tributos e emite notas fiscais, sendo ponto incontroverso a existência jurídica da empresa, o cumprimento das obrigações fiscais acessórias e o recolhimento de tributos;

- sempre existiu a prestação de serviços em nome da COMED pelos sócios, os quais receberam corretamente (distribuição de lucros), por tais serviços, cada um na proporção dos trabalhos realizados (produção), fato este confirmado pela própria fiscalização;
- a fiscalização, a seu mero deleite, escolheu que a relação entre a impugnante e a COMED era de prestação de serviços sem vínculo empregatício. Na pior das hipóteses de desqualificação da condição de sócio, o impugnante seria empregado da COMED, na medida em que seria mais plausível se aferir dos autos os requisitos contidos no artigo 3º da CLT, ou seja: não eventualidade, salário e subordinação de cada um dos sócios;
- no caso em questão não existe a comprovação desses requisitos, seja da relação de trabalho, seja da contratação como contribuinte individual, uma vez que não há identificação de quais foram os locais onde a impugnante prestou serviços, as datas, os valores recebidos, não sendo lícita a mera presunção de que havia relação de contratação sem vínculo de emprego.
- a exigência de tributo, ainda mais com alegação de atos fraudulentos, exige prova cabal, porque prevalece no direito a presunção de boa-fé do contribuinte, que só pode ser excluída a partir de prova cabal demonstrada pelo Fisco;
- documentos antigos demonstram que, quando havia necessidade, a COMED contratava médicos sob regime de emprego e, portanto, havia na empresa médicos sócios e médicos empregados, o que demonstra a presunção criada artificialmente pelo fisco;
- para cada um dos sócios, deveria haver a comprovação de cada prestação de serviços, bem como as suas efetivas características: objeto, preço, local da prestação, dentre outros. Há ausência de provas no lançamento;
- no presente caso, a autoridade administrativa lavrou o auto de infração, tendo, exclusivamente a mera presunção, sem demonstrar cabalmente, como era de sua competência, os elementos que compõem o fato jurídico tributário. Desconsiderou todos os contratos da COMED com órgãos públicos e particulares, as informações do contribuinte e também a distribuição de lucros, para tributar de outra forma, sem produzir qualquer prova em contrário;
- além disso, caso se tratasse de verbas com incidência de IRPF, incumbia à fiscalização o ônus de comprovar a natureza de salário ou remuneratória dos valores, o que não se demonstrou em momento algum;
- em tais condições, nota-se o evidente afrontamento ao disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional, com a consequente anulação do crédito tributário;
- segundo o disposto no art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, não pode o Fisco desconsiderar a personalidade jurídica de prestadoras de serviços intelectuais, como é o caso de serviço médico, com a finalidade de exigir tributo, salvo se

houver autorização do Poder Judiciário, e desde que efetivamente comprovada a situação fraudulenta e de abuso da pessoa jurídica;

- consequentemente, não haveria a possibilidade de o fisco desconsiderar a relação de sócio do impugnante para com a COMED sem a autorização judicial (art. 50 do Código Civil), tendo havido, no presente caso, um evidente e claro ato de ilegalidade;

- em momento algum, o relatório fiscal descreve ou comprova elementos de formação do negócio jurídico, tais como a existência de um contrato de prestação de serviços entre a COMED e a impugnante, o valor e data de celebração do mesmo, os locais em que houve a prestação de serviço, de modo a justificar a exigência do IRPF;

- os sócios, além de exercerem como total autonomia suas atividades, tinham total liberdade de trabalho em relação ao horário e produtividade, razão pela qual é impossível reconhecer a existência de vínculo de trabalho e de um contrato de prestação de serviços entre a impugnante e a COMED;

- caso seja desconsiderado o vínculo societário entre a COMED e a impugnante, deve esta última ser reconhecida como empregada, sendo impossível a tributação como prestação de serviços sem vínculo empregatício, já que presentes os requisitos previstos nos artigos 2º e 3º da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, quais sejam: i) trabalho prestado por pessoa física/pessoalidade (fato indiscutível, sendo o trabalho realizado pela própria impugnante); ii) onerosidade(exaustivamente comprovada pela própria autoridade fiscal, ou seja, houve pagamento em retribuição ao trabalho prestado); iii) não eventualidade (foram mais de cinco anos ininterruptos de trabalhos); iv)subordinação (a impugnante era obrigada a seguir escala de trabalho, sendo designados os locais onde os serviços eram prestados. Em síntese, nunca houve autonomia por parte da impugnante quanto aos serviços executados);

- assim, sendo desconsiderado o vínculo societário, a relação mais próxima é a de trabalho, o que implica a nulidade do auto de infração, uma vez ter considerado relação sem vínculo empregatício;

- na improvável hipótese de serem refutados todos os argumentos acima, o Fisco deveria ter feito a Declaração de IRPF da sócia, no sentido de se verificar a existência de dependentes e demais gastos legais;

- não foi oportunizado à impugnante prazo para indicar dependentes e deduções, essenciais para a correta composição da base de cálculo do IR;

- nos termos do art. 161, § 1º, do Código Tributário Nacional, os juros são devidos à taxa de 1% ao mês, que é o limite máximo para sua fixação e não mero parâmetro para tanto;

- admitir, em matéria tributária, que os juros sejam equivalentes a taxas do mercado financeiro implica também admitir que o valor final da obrigação seja

fixado pelo próprio ente tributante, que tem influência direta nº aludido mercado, e não pelo Poder Legislativo, o que desrespeita o art.150, I, da Constituição Federal, pois quem informa o valor da variação da SELIC, cujos percentuais não estão expressamente definidos em lei, é a parte interessada no recebimento do crédito tributário;

- a multa qualificada de 150% deve ser reduzida para o percentual de 75%, uma vez que a qualificação da multa é medida de exceção, não podendo ser aplicada subjetivamente, em especial quando se tem presunção de boafé. Não houve descrição da conduta que caracterizasse o evidente intuito de fraude, nem existiu tipificação em um dos artigos da Lei nº 4.502, de 1964, já que houve descrição genérica;

- além disso, a recorrente agiu de forma lícita, praticando atos devidamente registrados, tendo por premissa a licitude de sua conduta, e, ao realizar os negócios jurídicos desconsiderados pelo Fisco, em momento algum teve por intenção praticar a conduta dolosa ou de fraude;

- mesmo que não se entenda neste sentido, a multa aplicada ofende os princípios da razoabilidade ou proporcionalidade (art 5º, inciso LIV) e da proibição do confisco (art. 150, inciso IV), previstos na Constituição Federal, motivo pelo qual deve ser cancelada;

- tendo em vista seu caráter confiscatório, a multa deve ser reduzida, nº mínimo, ao patamar de 20%, em conformidade com o art. 61, § 2º, da Lei n. 9.430, de 1996, retificando-se o auto de infração lavrado;

- não há previsão legal para o cômputo de juros sobre a multa de ofício exigida conjuntamente com o tributo supostamente devido, como no caso concreto.

A 3ª Turma da DRJ/SDR por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação em acórdão com a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 2018 NULIDADE. HIPÓTESES.

Somente ensejam a nulidade a lavratura de atos e termos por pessoa incompetente e o proferimento de despachos e decisões por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS Deve ser mantida a omissão de rendimentos quando não restar devidamente comprovada nos autos que se trata de recursos pertencentes a pessoa jurídica da qual o contribuinte era sócio.

IMPUGNAÇÃO. PROVA No âmbito do processo administrativo, as alegações apresentadas na impugnação devem ser devidamente comprovadas por documentos hábeis, sob pena de serem desconsideradas.

IRPF. INCIDÊNCIA O imposto de renda da pessoa física incide sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, compreendendo esse rendimento todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

MULTA DE OFÍCIO A multa de ofício é devida por força de lei, aplicável com base no princípio da presunção de legalidade e constitucionalidade das leis e da vinculação do ato administrativo do lançamento.

Sempre que restar configurado pelo menos um dos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, o percentual da multa de que trata o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 deverá ser duplicado.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ordinário.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de primeira instância em 13/07/2017, o sujeito passivo interpôs, em 11/08/2017, Recurso Voluntário, pede a improcedência do lançamento reiterando todos os termos de sua impugnação.

É o relatório

VOTO

Conselheiro **André Barros de Moura**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo.

Entretanto, dele não conheço em relação às arguições de inconstitucionalidade e violação de princípio constitucionais relativa à multa qualificada em razão da aplicação da Súmula CARF n. 2, segundo a qual:

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

O litígio versa sobre a classificação indevida de rendimentos como isentos.

Inicialmente, sobre a aplicação da Taxa Selic e a incidência de juros sobre multa, deixo de tecer maiores considerações tendo em vista o disposto nas Súmulas CARF nº 4 e nº 108, com efeito vinculante em relação à Administração Tributária Federal:

Súmula CARF nº 4 A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são

devidos, nº período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Súmula CARF nº 108 Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Tendo em vista que a recorrente trouxe em sua peça recursal basicamente os mesmos argumentos deduzidos na impugnação, nos termos do art. 114, § 12º, I do Regimento Interno do CARF (RICARF/2023), reproduzo no presente voto parte da decisão de 1ª instância com a qual concordo e que adoto:

Nulidade do Lançamento Pugna a contribuinte pela nulidade do lançamento, sob o argumento de que o mesmo violou o princípio da motivação, previsto na Lei 9.784/99, com a tipificação genérica de artigos do RIR e ausência de fundamentos legais e fáticos, implicando em cerceamento de defesa e conseqüente prejuízo ao devido processo legal, causa de nulidade do auto de infração.

Defende também a nulidade pelo fato de a contribuinte, ao contrário do que consta no Termo de Verificação da Infração, nunca ter prestado qualquer tipo de serviços para órgãos públicos.

Entende, ainda, ser nula a autuação por entender que a mesma somente poderia ser lavrada após o julgamento definitivo na esfera administrativa do processo nº 15956.720037/2014-40 formalizado em nome da COMED, que discute a impossibilidade de desconsideração da distribuição de lucros.

A arguição de nulidade nos remete, inicialmente, às exigências para a validade do auto de infração, preconizadas no Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, que regula o processo administrativo fiscal, in verbis:

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

I - a qualificação do autuado;

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

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la nº prazo de 30 (trinta) dias;

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

O auto de infração ora impugnado e o termo de verificação de infração que o acompanha atendem a todas as prescrições do art. 10 do Decreto nº 70.235/72, posto que identifica por nome e CPF a autuada, foi lavrado na DRF Ribeirão Preto/SP, às 14 horas e 26 minutos do dia 14 de fevereiro de 2017 e descreve

adequadamente os fatos que deram suporte ao lançamento, mencionando os procedimentos realizados durante o curso da ação fiscal e as irregularidades apuradas, estando, portanto, devidamente motivado.

Além disso, verifica-se que foram apontadas as disposições legais infringidas e determinada a exigência com a respectiva intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo legal, contendo também a assinatura e matrícula do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB) autuante.

Não obstante, ainda que omissões dessa natureza tivessem ocorrido, elas não seriam suficientes para eivar de nulidade o Auto de Infração em comento. O próprio Decreto nº 70.235/72, assim dispõe:

Art. 59. São nulos:

I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

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

(...)Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Da leitura dos dispositivos legais anteriormente transcritos, depreende-se que somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Outras irregularidades não importariam nulidade. Simplesmente deveriam ser sanadas se capazes de prejudicar o contribuinte ou se influíssem na solução do litígio, circunstância que não se verificou nos autos, conforme se esclarece a seguir.

Como já mencionado antes, o auto de infração foi lavrado por AFRFB, servidor competente para efetuar o lançamento, perfeitamente identificado pelo nome, matrícula e assinatura em todos os atos emitidos pelo mesmo, no decorrer do procedimento fiscal, conforme designação pelo Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF-F) – Fiscalização nº 08.1.09.00-2016-00637-0.

Verifica-se, ainda, pelo exame do processo, que foram atendidas todas as exigências legais supracitadas, tendo sido concedido ao sujeito passivo o mais amplo direito ao contraditório e ampla defesa, pela oportunidade de apresentar,

já na fase de instrução do processo, em resposta às intimações que recebeu, argumentos, alegações e documentos nº sentido de tentar elidir as infrações apuradas pela fiscalização.

Tendo a contribuinte ingressado com a impugnação, demonstrando de forma clara e inequívoca seu pleno conhecimento do processo fiscal, não cabe a alegação de que teria restado prejudicada sua defesa em função do que ela chama de “generalização” dos dispositivos legais mencionados no Auto de Infração, embasadores do lançamento. Ademais, no Termo de Verificação de Infração, que é parte integrante do Auto de Infração, há um exaustivo detalhamento dos fatos e razões que levaram ao lançamento em análise.

Percebe-se, portanto, que a contribuinte teve pleno conhecimento pleno do ilícito tributário e pode exercer, sem qualquer restrição, seu direito de defesa e também ao contraditório, estando obedecido o devido processo legal. Corrobora tal conclusão o conteúdo da impugnação apresentada, que contestou cada ponto da imposição fiscal, insurgindo-se não só quanto às questões preliminares, mas com relação ao mérito da autuação em si, não tendo sido demonstrada nenhuma dúvida quanto à extensão formal e material do lançamento formalizado.

Em relação ao argumento (fl. 216) de que o auto de infração deve ser anulado pelo fato de a contribuinte nunca ter prestado qualquer tipo de serviços para órgãos públicos, ao contrário do que consta no Termo de Verificação da Infração, demonstra-se totalmente inconsistente. Pelo anteriormente exposto, já não seria causa de nulidade, ainda que verdadeira tal informação. No entanto, verificando-se o referido Termo (fl. 177), obtém-se informação no sentido oposto, pois observa-se claramente que a autoridade lançadora considerou esse argumento da contribuinte, como se verifica a seguir:

Lançamento COMED Não pode ser acatada a alegação de que o lançamento em tela só poderia ter sido formalizado após o julgamento final do processo administrativo referente à COMED.

Nos termos do parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN, a atividade do lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, ou seja, na hipótese de a autoridade fiscal constatar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, está obrigada a constituir o crédito tributário pelo lançamento, sob pena de responder administrativamente por sua omissão, independentemente de haver fiscalização e/ou lançamento contra outros contribuintes.

Assim, a autoridade fiscal está obrigada a constituir o crédito tributário, quando julgar presentes as circunstâncias previstas na legislação como necessárias e suficientes à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, em obediência ao artigos 114 e 142 do CTN.

No caso vertente, embora a autoridade fiscal tenha feito constar no Termo de Constatação e Intimação Fiscal e no Termo de Verificação de Infração as

informações relativas ao procedimento fiscal instaurado contra a empresa COMED, a apuração da infração tributária no auto de infração em tela independe de decisões posteriores em procedimentos fiscais referentes a essa pessoa jurídica.

Observe-se que, embora a autoridade fiscal tenha se baseado nos mesmos elementos de prova constantes do auto de infração lavrado em face da COMED, que versa sobre contribuições sociais previdenciárias, houve a formalização de procedimento administrativo próprio visando à verificação da regularidade das apurações e recolhimentos do IRPF efetuados pelo contribuinte.

Assim, não obstante o conjunto probatório seja comum, não há qualquer relação de dependência entre os lançamentos, uma vez que os fatos jurídicos que dão fundamento às exigências, bem como a legislação aplicável, são totalmente distintos, sendo diversas as exigências formuladas e as correspondentes legislações de regência.

Por conseguinte, a análise dos elementos de prova apresentados nº presente processo bastam para o bom julgamento da lide, não se justificando o sobrestamento de tal análise em função do julgamento definitivo do processo formalizado em nome da pessoa jurídica.

Registre-se, ainda, que tendo em vista a impugnação apresentada pela interessada, o crédito tributário exigido no presente processo encontra-se com a exigibilidade suspensa até o julgamento final do contencioso, a teor do que dispõe o art. 151, III, da Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional – CTN.

Rendimentos Classificados Indevidamente O presente feito teve início em razão de denúncia efetuada contra a empresa COMED – Corpo Médico Ltda, CNPJ nº 03.423.724/0001-36, a qual era contratada por órgãos públicos (prefeituras) e outras empresas privadas (hospitais, casas de saúde, planos de saúde) para a prestação de serviços médicos, por meio de seus sócios.

Conforme o Termo de Verificação de Infração, apurou a fiscalização que a mencionada sociedade simulou a forma de contratação dos médicos prestadores de serviços como sócios, para, assim, eximir-se dos encargos trabalhistas, previdenciários e tributários.

Concluiu, então, que os valores pagos sob a forma de distribuição de lucros, pela participação nos quadros da sociedade, a esses profissionais, entre os quais, a contribuinte, tratava-se, na verdade, de remunerações pelos serviços prestados.

Assim, os valores declarados pela contribuinte, a título de lucros distribuídos pela empresa nos anos-calendário de 2012, 2013, 2014 e 2015, nos respectivos montantes de R\$ 76.043,60, R\$ 49.894,97, R\$ 60.047,27, R\$ 8.847,35, foram considerados indevidamente classificados como rendimentos isentos e reclassificados como rendimentos tributáveis.

Em sede de impugnação, a interessada argumenta que a COMED é uma sociedade simples, constituída nos termos dos artigos 997 e 1038 do Código Civil, e o seu objetivo social é a prestação, através do esforço pessoal de seus sócios, de serviços médicos nas mais diversas especialidades a Prefeituras, Santas Casas e particulares e, assim, o seu faturamento sempre decorreu da prestação desses serviços.

Explica que a sociedade simples é um tipo excepcional de sociedade, cujas principais características são a simplicidade de estrutura e atuação pessoal dos sócios, suportando a organização dos fatores de produção, e que a referida sociedade busca, através da reunião de profissionais que exerçam a mesma atividade, facilitar e tornar economicamente viável a prestação dos serviços executados pelos próprios sócios, como se autônomos fossem.

Nesse tipo de sociedade, a distribuição de lucro não guarda relação com o capital social, mas sim com a produção de cada um dos sócios, o que se coaduna com o que preceitua o art. 997 e seguintes do Código Civil.

Alega que a restrição que se impõe à sociedade simples resume-se ao dever de sempre se limitar à atividade específica para a qual foi criada, ou seja, a prestação de serviços vinculados a habilidade técnica e/ou intelectual de seus sócios, sendo defeso conter outros serviços estranhos, sob pena de se configurar o tipo societário empresarial.

Sustenta que o inciso V, do artigo 997, do Código Civil define que, na sociedade simples, a contribuição do sócio consistirá em serviços, podendo-se concluir que não há sócios investidores. Assim, o capital social tem função meramente de investimento inicial para funcionamento da sociedade, não tendo o condão de limitar a responsabilidade dos sócios, nesse caso ilimitada, ainda que subsidiariamente.

Segundo o disposto no art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005; não pode o Fisco desconsiderar a personalidade jurídica de prestadoras de serviços intelectuais, como é o caso de serviço médico, com a finalidade de exigir tributo, salvo se houver autorização do Poder Judiciário, e desde que efetivamente comprovada a situação fraudulenta e de abuso da pessoa jurídica (art. 50 do Código Civil).

No tocante à distribuição de lucros, alega que: i) os percentuais de lucro da COMED eram elevados e variavam de acordo com a produção, o que é plenamente justificável numa sociedade simples, com baixo custo operacional; ii) tratando-se de sociedade simples, a distribuição de lucro não guarda relação com o capital social, mas sim com a produção de cada um dos sócios, o que se coaduna com o que preceitua o art. 997 e seguintes do Código Civil; iii) a distribuição de lucros foi devidamente contabilizada e tributada e respeitou todos os termos da legislação civil, tanto é que o próprio Fisco utilizou-se dos valores apresentados pela impugnante e pela COMED para a indevida constituição do crédito tributário; iv) não há nada que impeça a distribuição desproporcional de lucros, calculada em

razão do trabalho de cada sócio na sociedade, conforme consta das cláusulas 13 e 14 do contrato social.

De tudo o acima exposto, infere-se que o cerne do presente litígio consiste sobretudo em definir se os valores pagos à pessoa física (contribuinte) pela pessoa jurídica (COMED) representam contraprestação por serviços profissionais prestados e, portanto, configuram rendimentos tributáveis, tese defendida pela fiscalização, ou lucros distribuídos, constituindo-se, por conseguinte, em rendimentos isentos, tese defendida pela impugnante.

Para tanto, não se deve analisar apenas os elementos formais da relação jurídica existente entre a sociedade e os “sócios”, sendo necessário identificar a realidade fática envolvida na execução dos serviços profissionais que geraram os rendimentos objeto de tributação nesses autos.

Desse modo, não obstante os argumentos expendidos pela impugnante no sentido da regularidade e licitude na constituição da COMED, diversos são os indícios coletados pela fiscalização que põem em dúvida o pressuposto fático da existência de uma sociedade, que é a cooperação mútua e participação efetiva e direta de todos os sócios na consecução dos objetivos comuns, a chamada *affectio societatis*.

A COMED arregimentava os médicos para trabalhar nas dependências de seus clientes com promessas de benefícios diversos, dentre eles, a possibilidade de receber os valores, fruto de seu trabalho, sem incidência de impostos e, com esse objetivo, utilizava-se de publicidade veiculada em mídia. Por vezes, também eram enviados e-mails a alguns dos profissionais médicos, tendo um deles, inclusive, subsidiado a denúncia que deu origem à instauração do procedimento fiscal contra a empresa (fls. 163).

Ao ingressarem na COMED, os supostos sócios abriam mão de seu direito de decidir diretamente sobre o rumo da sociedade empresarial, delegando amplos poderes, por procuração, ao sócio majoritário para representá-los em todos os atos societários da empresa.

No caso específico da contribuinte autuada, a referida procuração foi outorgada aos responsáveis pela COMED em 16/12/2009 (fl. 14), muito embora ela só tenha ingressado no quadro de sócios da pessoa jurídica na 10ª alteração contratual da empresa, datada de 16/08/2010, protocolada no Ofício de Registro Civil de Pessoas Jurídicas da Comarca de Sertãozinho-SP em 16/03/2011 e com seu registro em 17/03/2011 (fls. 49, 77 e 81).

O exame da Cláusula Quinta da supracitada alteração contratual (fl. 66) mostra que o investimento da impugnante na sociedade foi de apenas R\$ 1,00 (um real), representando 0,024% do capital social (fl. 74), que era composto por 4.045 cotas, sendo 3.384 delas pertencentes ao sócio majoritário e administrador, Sr Márcio José Ramos de Sant’Anna (fl. 70), correspondente a 83,65%, e as restantes 661, aos demais “sócios”.

Além disso, segundo relatou a fiscalização, os sócios que se desligavam do quadro societário tinham suas cotas obrigatoriamente repassadas ao sócio-administrador, que, assim, mantinha e aumentava seu poder de direção e decisão no empreendimento.

Nesse ponto, a carta subscrita pelo sócio majoritário, Márcio José Ramos Sant'Anna, e enviada a todos os médicos plantonistas, estipulando a cobrança de multa equivalente a seis horas de trabalho, nos casos de falta sem aviso ou justificativa coerente (fls.164), demonstra o poder hierárquico que aquele sócio exercia sobre os demais.

Assim, a alta a rotatividade dos médicos contratados no período de cinco anos (970 ingressos e 753 saídas), a concentração da maior parte das cotas da sociedade nas mãos do sócio majoritário e administrador, Sr Márcio José Ramos de Sant'Anna, e a ínfima participação dos demais sócios no capital social revelam a fragilidade do elo societário e a ausência de ânimo em mantê-lo.

Tais elementos sugerem que o interesse das partes era atuar de forma isolada, não em sociedade, levando à conclusão de que o ajuste pactuado entre a pessoa jurídica e os sócios assemelhava-se mais a uma prestação laboral em troca de remuneração do que, propriamente, a uma relação societária.

No que tange aos valores pagos aos profissionais, as evidências coletadas pela fiscalização mostram que tais pagamentos, ao invés de refletirem a apuração e distribuição de lucro pela empresa, decorreram de remuneração por serviços médicos prestados (plantões) e que a denominação "lucro" não passou de uma farsa montada para burlar o Fisco.

Ficou constatado que a antecipação do pagamento de lucros ocorria sem a demonstração de que a empresa os obteve no período, e antes mesmo do efetivo ingresso dos supostos sócios no quadro social da empresa, contrariando o disposto no art. 1.001 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), segundo o qual "as obrigações dos sócios começam imediatamente com o contrato, se este não fixar outra data, e terminam quando, liquidada a sociedade, se extinguirem as responsabilidades sociais."

A par disso, verificou-se que os pagamentos aconteciam muitas vezes dentro do mesmo mês e, por vezes, em um mesmo dia, fato demonstrado pela própria contabilidade da COMED, e que os valores pagos eram pré-definidos, ou seja, fixos em razão da localização da unidade em que o profissional iria prestar os serviços médicos (plantões), isto é, o pagamento se dava com base na carga de trabalho individual dos médicos.

Sem efeito, portanto, o argumento da defesa de que os valores pagos ao sujeito passivo não foram exagerados, pois a Federação Nacional dos Médicos estipula um piso de R\$ 11.675,94 para 20 horas trabalhadas. A própria defesa transcreve o trecho do termo da fiscalização em que é dito que "a frequência e o número exagerado de remunerações pagas ao sujeito passivo a título de distribuição de

lucros indica a retribuição de serviços prestados", para então contrapor que não se trata de valores exagerados. Ora, claramente a fiscalização tratava do número exagerado de pagamentos, o que descaracteriza a distribuição de lucros, uma vez que chegavam a ser pagos várias vezes no mês, e até em um mesmo dia, além de serem valores fixos (por plantão). A defesa ateve-se aos valores dos pagamentos, o que em nada se relaciona com a parte que ela própria transcreveu e que é de clareza cristalina (fl. 229).

Documentos internos da COMED endereçados aos médicos sócios cotistas e obtidos pela fiscalização junto ao processo trabalhista nº 0011421-72.2015.5.15.0113, que tramitou na 5ª Vara do Trabalho de Ribeirão Preto/SP, demonstram os valores dos plantões em algumas unidades onde eram prestados os serviços. São eles: i) e-mails de 20/12/2011 e 17/02/2012, endereçados a vários destinatários (médicos), que fixavam para os plantões diurno e noturno a Santa Casa de Sertãozinho, nos meses de janeiro/2012 e março/2012, os respectivos valores líquidos de R\$ 750,00 e R\$ 700,00 (fls. 150/153); ii) escalas de plantão da UPA (Unidade de Pronto Atendimento) situada à Av. Moacir Dias de Moraes nº 505, na cidade de Batatais/SP, referente ao mês julho/2013, onde se pode verificar o valor de R\$ 750,00 líquido para o plantão de doze horas (fls. 154/155); iii) escalas de plantão referentes ao mês de outubro/2012 das seguintes unidades/localidades: UBS Lineu Zacharias (Bairro Bela Vista) da cidade de Pradópolis/SP; Centro Médico de Pradópolis/SP; Pronto Socorro da cidade de Jardinópolis/SP; Santa Casa de Sertãozinho/SP; Pronto-Socorro Hospital Municipal Santa Isabel, da cidade de Jaboticabal/SP, nas quais há menção aos valores dos plantões:

R\$705,00/12hs, R\$ 705,00/12hs, R\$740,00/12hs, R\$ 850,00/12hs e R\$ 760,00/12h, respectivamente (fls. 176/182), com a observação de que nas duas primeiras escalas os valores de R\$ 705,00 seriam novos valores a vigorar a partir de 23/04/2012 (fls. 156/162).

É de se ter em conta que os lucros de uma entidade correspondem ao resultado contábil positivo da sociedade em determinado período e são normalmente apurados ao final do exercício social.

Em princípio, a distribuição de lucros deve acontecer de forma a privilegiar a devida proporção das quotas sociais que cada sócio possui. No entanto, o artigo 1007 do Código Civil traz exceção a esta regra, ao estabelecer a possibilidade de ser estipulada forma diversa de distribuição de lucros.

Na situação dos autos, a Cláusula Treze da 10ª alteração do contrato social da COMED (fl. 77) previu que a distribuição do lucro da sociedade não teria correlação com a participação social ou o capital empregado pelos sócios, mas seria proporcional à participação de cada sócio na execução dos serviços prestados para obtenção das receitas da sociedade.

A par disso, a Cláusula Doze da supracitada alteração contratual estipulou que, além do balanço patrimonial elaborado ao final de cada exercício social (período

de 1º de janeiro a 31 de dezembro), poderiam ser levantados balanços intermediários ou intercalares, com base nos quais poderiam ser distribuídos os lucros.

Todavia, as planilhas de fls. 82-89 demonstram que os supostos lucros foram distribuídos à impugnante várias vezes dentro do mesmo mês, e até do mesmo dia, não havendo registro de que tais distribuições tenham sido suportadas por balanços ou balancetes mensais.

Percebe-se, portanto, que a contribuinte era remunerada independentemente da apuração de lucros, o que indica que os valores percebidos não eram verdadeiramente lucros, mas simples contraprestação pelos serviços individuais prestados, tal qual prescreve o art. 43 do Código Tributário Nacional – CTN, ou seja, remuneração disfarçada de lucro.

Patente, pois, a prestação de serviços pelo sujeito passivo e demais médicos participantes do esquema em favor da COMED, a qual se interpôs entre o médico e o real contratante dos serviços e assumiu diretamente a incumbência de remunerar os profissionais, exercendo controle sobre os serviços prestados pelos mesmos e a coordenação da atividade laboral.

Ao contrário do que afirma a defesa, não houve presunção na confecção do lançamento em exame, mas a conjugação de diversos fatos coligidos, devidamente motivados e demonstrados pela fiscalização, que evidenciam a inexistência de fato de um vínculo social entre a COMED e os médicos associados.

Os profissionais eram, na verdade, mão-de-obra qualificada, essencial ao desempenho das atividades da empresa, que lhes atraía com a benesse da não incidência tributária sobre os valores a eles pagos, remunerando-os pelo seu labor, consoante trabalho nas unidades tomadoras dos serviços da empresa.

Observe-se que o esquema engendrado era vantajoso para todas as partes envolvidas.

Os contratantes (prefeituras, hospitais, casas de saúde, planos de saúde) se beneficiavam porque não formavam vínculos com os prestadores diretos de serviços (médicos) e não suportavam encargos previdenciários e trabalhistas incidentes sobre os mesmos.

A cedente (COMED), ao tipificar os prestadores de serviços como sócios, buscava livrar-se da incidência de contribuições sociais, previdenciárias e outros encargos trabalhistas decorrentes das contratações, e, ao remunerá-los sob a forma de lucro, eximia-se de uma tributação mais gravosa.

Os sócios (médicos prestadores de serviços), por outro lado, recebiam a remuneração como rendimento isento (lucro) e deixavam de pagar o imposto de renda da pessoa física incidente sobre os rendimentos recebidos.

Esclareça-se que a controvérsia acerca da existência ou não de vínculo de emprego é irrelevante para a incidência do imposto de renda devido pela pessoa

física, posto que ambos constituem-se em rendimentos produzidos pelo trabalho e, como tal são tributáveis, sujeitando-se à retenção do imposto de renda pela fonte pagadora, no momento de sua percepção, e também à tributação na declaração de ajuste anual pelo contribuinte.

Veja-se nesse sentido, o que dispõem o Regulamento do Imposto de Renda(RIR/1999), arts. 43 e 45; a Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, arts. 1º a 3º, e parágrafos, e art. 7º, I e II; a Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990.

RIR/1999 Art. 43. São tributáveis os rendimentos provenientes do trabalho assalariado, as remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos e funções, e quaisquer proventos ou vantagens percebidos, tais como (Lei nº 4.506, de 1964, art. 16, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, §4º, Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, e Lei nº 9.317, de 1996, art. 25, e Medida Provisória nº 1.769-55, de 11 de março de 1999, arts. 1º e 2º):

(...)Art. 45. São tributáveis os rendimentos do trabalho não-assalariado, tais como(Lei n.º 7.713/88, art. 3º, § 4º):

I - honorários do livre exercício das profissões de médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas; (grifos nossos)Lei nº 7.713/1988 Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

§ 1º - Constituem rendimento bruto todo o produto do Capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

(...)§ 4º - A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores de renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

(...)Art. 7º Ficam sujeito à incidência do imposto de renda na fonte, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei: (Vide Lei nº 8.134, de 1990) (Vide Lei nº 8.383, de 1991 (vide Lei nº 9.250, de 1995);

I - os rendimentos do trabalho assalariado, pagos ou creditados por pessoas físicas ou jurídicas; (Vide Lei Complementar nº 150, de 2015)II - os demais rendimentos

percebidos por pessoas físicas, que não estejam sujeitos à tributação exclusiva na fonte, pagos ou creditados por pessoas jurídicas. (grifos nossos) Lei nº 8.134/1990 Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1991, os rendimentos e ganhos de capital percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no artigo 11.

Art. 3º O imposto de renda na fonte, de que tratam os artigos 7º e 12 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, incidirá sobre os valores efetivamente pagos no mês.

(...) Art. 10. A base de cálculo do imposto, na declaração anual, será a diferença entre as somas dos seguintes valores:

I - de todos os rendimentos percebidos pelo contribuinte durante o ano-base, exceto os isentos, os não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte; e II - das deduções de que trata o art. 8º.

Art. 11. O saldo do imposto a pagar ou a restituir na declaração anual (art. 9º) será determinado com observância das seguintes normas:

I - será apurado o imposto progressivo mediante aplicação da tabela (art. 12) sobre a base de cálculo (art. 10) ;

II - será deduzido o valor original, excluída a correção monetária, do imposto pago ou retido na fonte durante o ano-base, correspondente a rendimentos incluídos na base de cálculo (art. 10).

Assim, segundo se depreende do art. 2º deste último diploma legal, o imposto será devido à medida do recebimento dos rendimentos, sem prejuízo do ajuste anual previsto em seu art. 11, que, por sua vez, remete à base de cálculo prevista no art. 10, que é a diferença entre a soma de todos os rendimentos recebidos durante o ano-calendário, incluindo-se os rendimentos do trabalho com ou sem vínculo empregatício, e a soma das deduções previstas em seu art. 8º.

Dessa maneira, tanto os rendimentos do trabalho assalariado (com vínculo empregatício) quanto os rendimentos do trabalho não assalariado (sem vínculo empregatício) devem ser somados para a determinação da base de cálculo do ajuste anual. A forma de tributação no ajuste anual, portanto, não difere em função da existência ou não de vínculo de emprego, como quer fazer crer a autuada, já que ambos os rendimentos são somados à base de cálculo do imposto para fins de apuração do imposto devido na declaração.

Por esse motivo, não cabe a essa instância julgadora analisar se presentes ou não os requisitos previstos na Consolidação das Leis do Trabalho – CLT para fins de determinação da existência de vínculo de emprego entre a interessada e a

COMED. Tal discussão tem importância apenas na seara trabalhista, em face dos eventuais benefícios que o vínculo empregatício poderia proporcionar ao empregado, não tendo a mínima relevância nestes autos.

É de se ressaltar também que, a teor do § 4º, art. 3º, da Lei nº 7.713, de 22/12/1988, a incidência do imposto de renda vincula-se ao rendimento como benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título, independentemente da denominação ou classificação contábil adotada pela fonte pagadora. Portanto, a denominação atribuída aos pagamentos no comprovante de rendimentos fornecido pela sociedade à interessada não tem o condão de alterar a sua natureza e, tampouco, pode afastar a incidência das normas tributárias.

Assim, reputa-se comprovada a natureza tributável dos rendimentos recebidos da COMED pela contribuinte e correta a reclassificação promovida pela fiscalização.

Com respeito à alegação de que o Fisco deveria ter refeito a Declaração de IRPF da sócia, no sentido de se verificar a existência de dependentes e demais gastos legais, cumpre esclarecer, de antemão, que, a teor do artigo 147, § 1º, do Código Tributário Nacional(CTN), “a retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.” Por outro lado, o art. 145 da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional – CTN) dispõe sobre as hipóteses em que o lançamento poderá ser alterado:

“Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.”

Dos dispositivos acima mencionados infere-se que, após o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo, este só pode ser alterado pela impugnação, nos termos do art. 145, inciso I, do CTN. No entanto, diferentemente da declaração retificadora, que pode alterar todos os campos da declaração original, a modificação possível de ser feita pela impugnação só pode versar sobre a matéria contenciosa, nos estreitos limites do lançamento, e não extrapolá-la.

Não obstante, no caso em questão, é possível constatar, a partir do cotejo entre o demonstrativo de apuração do imposto de renda pessoa física do ano-calendário de 2015 (fl. 185) e a respectiva declaração de ajuste anual, entregue no modelo completo (fls.122/129), que a fiscalização considerou todas as deduções informadas na declaração, já que computou, como base de cálculo declarada, o valor de R\$ 31.033,15, que coincide exatamente com a base de cálculo do imposto consignada na declaração (fls. 128).

Por seu turno, as declarações relativas aos anos-calendário de 2012 a 2014 (fls. 91-121), foram apresentadas no modelo simplificado, valendo-se a contribuinte do desconto previsto no art. 10 da Lei nº 9.250, de 26/12/1995, com a redação dada pela Lei nº 11.482, de 31/05/2007, que consiste em 20% do montante dos rendimentos tributáveis, em substituição a todas as deduções admitidas pela legislação. Tal benefício tem justamente o intuito de eximir o contribuinte de comprovar exaustivamente todos os pagamentos do período.

Ressalte-se, ainda, que a legislação veda expressamente a retificação que tenha por objetivo a troca de modelo, após o prazo previsto para a entrega da declaração.

Ademais, examinando-se o demonstrativo de apuração do imposto de renda pessoa física dos anos-calendário de 2012 a 2014 (fls. 182-184), verifica-se que a autoridade fiscal, uma vez que somou os valores antes considerados isentos pela contribuinte aos rendimentos tributáveis declarados, elevou também o valor do desconto simplificado, que alcançou seu valor máximo permitido pelo art. 10 da Lei 9.250/1995 nos três anos-calendário (R\$ 14.542,60, R\$ 15.197,02 e R\$ 15.880,89, para os anos-calendário de 2012, 2013 e 2014, respectivamente).

Portanto, não há reparos a fazer no tocante à apuração do imposto de renda, estando correto o lançamento efetuado.

Simulação. Desconsideração do Negócio Jurídico No Direito Brasileiro, o conceito de simulação, em que pese inserir-se na Teoria Geral do Direito, encontra-se positivado no Código Civil em vigor:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

(...)

É dever do Fisco buscar a realidade material dos fatos economicamente valorados pela norma fiscal, que deverá prevalecer sobre a forma estabelecida entre as partes.

Nesse sentido, o artigo 118 do Código Tributário Nacional, a seguir reproduzido, dispõe que a definição do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados.

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;

I – dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, incluído pela Lei Complementar nº 104/2001, veio elucidar eventuais dúvidas sobre a questão:

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

(...)Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

(...)

Quando se fala em abuso de formas, vários doutrinadores afirmam que não é só o negócio simulado que está vedado; também a utilização abusiva pelo contribuinte das formas jurídicas lícitas para obter a redução do imposto poderia ser questionada pelo Fisco e neutralizado seus efeitos.” A simulação, pela sua própria definição, sempre decorre de conduta fraudulenta, já que sempre é resultado de vontade deliberada do contribuinte que, conhecendo a formalidade correta, opta pela via transversa com o único intuito de não recolher o tributo que seria devido.

Assim, identificada a simulação, cabe à autoridade fiscal, com fundamento nos artigos 121, parágrafo único, inciso I, 142 e 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional, identificar o verdadeiro sujeito passivo, revelar o real fato gerador da obrigação tributária e constituir o crédito tributário dela decorrente, anteriormente ocultados pelo manto da simulação, aplicando também a multa qualificada, prevista no artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

Entretanto, a prova da simulação é uma tarefa trabalhosa, em decorrência da própria natureza dos atos simulados, que são praticados justamente para ludibriar, buscando esconder os atos efetivos.

(...)

No caso concreto sob análise, como já demonstrado, o trabalho fiscal está calcado num encadeamento lógico de indícios convergentes que convencem o julgador de que a COMED Corpo Médico Ltda agiu como empresa interposta, contratando profissionais médicos, dentre eles o contribuinte, para prestar serviços a terceiros, tais como órgãos públicos(prefeituras) e outras empresas privadas (hospitais, casas de saúde, planos de saúde). Para tanto, simulou a forma de contratação dos médicos prestadores de serviços como sócios e remunerou-os sob a forma de distribuição de lucros pela participação nos quadros da sociedade.

Reforça tal conclusão o fato de alguns médicos ex-sócios da COMED terem interposto reclamações trabalhistas em face da mencionada sociedade e de suas contratantes (hospitais, santas casas e prefeituras). Como exemplo, transcrevem-se trechos de Acórdão do TRT 15, proferido no processo judicial trabalhista nº 00591-2006-066-15-00-9, tendo como segunda reclamada a COMED, que dão uma idéia da simulação engendrada:

O reclamante, médico, sempre se ativou na atividade-fim da primeira reclamada, em plantões de 12 horas, recebendo remuneração pelas horas laboradas. Para continuar prestando o mesmo trabalho que antes lhe era determinado, entretanto, teve que aderir aos quadros da segunda reclamada, sociedade civil de prestação de serviços médicos, adesão que não gerou qualquer tipo de alteração no contrato antes havido com o hospital tomador de seus serviços, tudo, aliás, como confessado pelo preposto do primeiro reclamado” (grifos nossos)(...)Por outro lado, a fraude da inserção do reclamante no quadro social da segunda reclamada fica patente quando se analisa o depoimento do representante legal de tal entidade, abaixo transcrito: (grifos nossos)“à vista do documento de fl. 146 justificou a diferença do número de cópias do Dr. Márcio José, no fato dele ser fundador e o responsável pela organização da segunda reclamada; que o critério utilizado pelo segundo reclamado para remunerar os plantões era apenas o que considera o número de horas trabalhadas, esclarecendo que normalmente não há distinção do valor da hora pelo fato de ser ela trabalhada de dia ou de noite, muito embora tudo dependa da unidade contratante dos serviços; que a necessidade do médico conveniado registrar sua presença e as horas trabalhadas em um documento de controle de ponto justifica-se não apenas na necessidade de demonstrar que trabalhou para a finalidade de receber o pagamento, como também para viabilizar a cobrança da primeira reclamada pela segunda; que normalmente os médicos iniciam o trabalho para o segundo reclamado sem vinculação formal com o convênio e posteriormente aderem como cooperados; que o tempo de trabalho inicial para o segundo reclamado sem a adesão é o equivalente aquele necessário para que o médico providencie a documentação que o habilitará como cooperado;...”.

(...)Havia um proprietário da segunda entidade, portador da maioria esmagadora das cotas sociais (2945 cotas, das 3.000 existentes, conforme fl. 146). Os médicos plantonistas estavam inseridos no quadro social da segunda reclamada com uma cota, exclusivamente, sendo patente que se tratava de mera empresa que, irregularmente, intermediava a prestação dos serviços. De sócio, efetivamente, o reclamante não se tratava; jamais recebeu participação, mas só as horas laboradas nos plantões; só aderiu ao quadro social porque isso lhe foi exigido, para que desse continuidade à prestação dos serviços que já anteriormente desenvolvia e que continuaram a ser executados de idêntica forma, conforme confessado pelo preposto do primeiro reclamado. (grifos nossos)Registre-se que não houve, no caso, a desconsideração da personalidade jurídica da sociedade. A fiscalização não negou a existência da COMED nem, tampouco, adotou qualquer

procedimento no sentido de efetivar a desconsideração de sua personalidade jurídica. A dita pessoa jurídica permaneceu com sua personalidade intacta, tendo a autoridade fiscal procedido apenas à desconsideração do negócio jurídico simulado, qual seja, a distribuição de lucros.

Dessa forma, não se aplica ao caso dos autos o contido no art. 129 da Lei nº 11.196/2005, uma vez que tal dispositivo legal só é aplicável se verdadeiramente presente uma relação civil e comercial entre a COMED e os profissionais médicos.

O art. 129 da Lei nº 11.196/2005 deve ser interpretado sistematicamente com as demais normas do ordenamento jurídico brasileiro, não podendo servir de manto protetor para a criação de pessoas jurídicas com o desígnio fraudulento de disfarçar/dissimular uma relação de prestação de serviços entre o trabalhador e seu empregador e, dessa forma, driblar o pagamento de encargos sociais e fiscais.

Pelo exposto, evidenciado que, por trás da verdade declarada (recebimento de rendimentos isentos, a título de lucros, pelos sócios), existia uma outra verdade, qual seja, a remuneração por serviços prestados de forma individual, com o intuito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária e gerar maiores vantagens fiscais, cabível a desconsideração do suposto negócio jurídico realizado e a exigência do tributo incidente sobre a real operação.

Multa Qualificada A autuada discorda da aplicação da multa qualificada de 150%, uma vez que não houve descrição da conduta que caracterizasse o evidente intuito de fraude nem sua tipificação em um dos artigos da Lei nº 4.502, de 1964, já que todos foram citados e houve descrição genérica.

Esclarece que agiu de forma lícita, praticando atos devidamente registrados, tendo por premissa a licitude de sua conduta, e, ao realizar os negócios jurídicos desconsiderados pelo Fisco, em momento algum, teve por intenção praticar a conduta dolosa ou de fraude.

Informa que todas as obrigações acessórias foram entregues ao Fisco, sem nada ter sido ocultado e que o lançamento em tela decorre apenas de divergência de interpretação fática e da legislação tributária, sem qualquer indício de dolo, especialmente pelo fato de que a entrega anual da DIRPF deixou o fisco totalmente ciente dos acontecimentos.

Impende frisar, antes de mais nada, que o art. 61 da Lei nº 9.430/1996 prevê a aplicação de multa moratória, que é recolhida pelo próprio contribuinte, de forma espontânea, juntamente com o tributo devido e os juros de mora, quando verifica estar em atraso no cumprimento de sua obrigação tributária, constituindo-se em um percentual de 0,33% por dia de atraso, podendo chegar a 20% do tributo não recolhido à época própria.

Todavia, quando o descumprimento da obrigação é verificado pela autoridade fazendária, ensejando o dever de se efetuar o lançamento, a multa imposta é a de ofício prevista no art. 44, da mesma Lei nº 9.430/1996.

Observe-se que, em que pese o caráter sancionatório de ambas as multas, os valores são diferentes porque o legislador não poderia conferir o mesmo tratamento a condutas diversas, vale dizer, sujeitar ao mesmo gravame o contribuinte que espontaneamente recolhe o tributo em atraso e aquele que, fugindo de suas obrigações, somente venha a cumprila depois de ocorrido um procedimento de auditoria fiscal, com o dispêndio de recursos financeiros inerentes ao movimento do aparato do Estado.

Em outro momento, a impugnante defende que a multa aplicada deve ser reduzida para o percentual de 75%. Sobre a aplicação da multa prevista nos casos de lançamento de ofício, cabe transcrever o art. 44, da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15/06/2007, que, assim, determina, in verbis:

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

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

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

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

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

§ 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.

No que tange ao conceito de sonegação, fraude ou conluio, cuja caracterização pressupõe a constatação do dolo, assim dispõem os referidos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64:

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 do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação 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 deferir o seu pagamento.

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no art. 71 e 72.

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo acima transcrito. Excepciona a regra a comprovação do intuito fraudulento, a qual acarreta a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430 de 1996, com a redação dada Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

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

O conceito de dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Decreto-lei nº 2.848, de 07 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. A doutrina decompõe, ainda, o dolo em dois elementos: o cognitivo, que é o conhecimento do agente do ato ilícito; e o volitivo, que é a vontade de atingir determinado resultado ou em assumir o risco de produzi-lo.

Na aplicação da multa qualificada de 150%, a autoridade fiscal deve subsidiar o lançamento com elementos probatórios que mostrem de forma irrefutável a existência destes dois elementos formadores do dolo, elemento subjetivo dos tipos relacionados nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, aos quais o § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430 de 1996 faz remissão. É, pois, esta comprovação nos autos requisito de legalidade para aplicação desta multa qualificada.

A correta identificação do elemento subjetivo, intencional, quando do cometimento do fato típico, é indispensável à configuração tanto da fraude quanto da sonegação e trata-se de elemento que deve restar plenamente comprovado nos autos.

Saliente-se que é irrelevante distinguir se a conduta fraudulenta se configurou em sonegação, fraude ou conluio, bastando apenas que a conduta fraudulenta se enquadre em qualquer um dos tipos infracionais definidos na lei e que no lançamento tenham sido indicadas todas as circunstâncias que possibilitaram a identificação do intuito fraudulento.

No caso que ora se discute, como se viu, restou clara a intenção de ludibriar o Fisco, quando se promoveu a alteração das características essenciais dos

honorários profissionais, mascarando-os como se fossem lucros distribuídos. Tal conduta demonstrou o propósito deliberado de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, obtendo como resultado a redução do montante do tributo devido.

Não é razoável supor que a autuada, na qualidade de médica, não tivesse o conhecimento e discernimento necessários para compreender o mecanismo e as consequências tributárias da prática adotada.

Ainda mais, se levarmos em conta as vantagens que a opção pelo pagamento dos serviços por intermédio de pessoa jurídica acarretaria para os sócios, como a possibilidade de uma remuneração mais vantajosa, em face da economia de tributos, contribuições e de outros encargos trabalhistas e previdenciários gerados para os contratantes e também para a COMED.

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

A relevância em termos de valores omitidos e a reiteração da omissão por quatro anos consecutivos evidenciam que não houve por parte da impugnante um mero erro que passou despercebido ou desconhecimento da extensão da ilicitude do fato, ou seja, erro escusável, e demonstram a real intenção da contribuinte em se valer de subterfúgios para fugir à tributação devida.

Como bem afirma a autoridade lançadora, também o conluio restou caracterizado, em face do interesse recíproco da COMED e da pessoa física na economia tributária obtida. O dolo, portanto, restou demonstrado.

Destarte, estando prevista pela legislação de regência e, tendo sido apurados todos os pressupostos para sua aplicação, encontra-se plenamente justificada a aplicação da multa qualificada.

Contudo, a multa qualificada deve ser reduzida ao patamar de 100%.

Isso porque, a Lei nº 14.689/2023 alterou o dispositivo do §1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, que trazia a previsão da multa duplicada. Vejamos a antiga e a nova redação:

Redação dada pela Lei nº 11.488/2007 § 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 14.689, de 2023 § 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:

(...)VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

Como se vê, a nova regra geral da multa de ofício nos casos previsto nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 prevê a majoração ao patamar de 100%, conforme dispõe o inciso IV, §1º, da Lei nº 9.430/96.

Destaca-se que referida lei criou uma hipótese de majoração ao patamar de 150%, prevista no inciso VII, mas apenas nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.

Portanto, considerando o disposto no art. 106, II, alínea “c”, do CTN, tem-se por aplicar a retroatividade benigna, devendo-se a multa de ofício qualificada ser reduzida ao patamar de 100%.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por conhecer em parte do Recurso Voluntário não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade e violação a princípios constitucionais, na parte conhecida rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar parcial provimento para reduzir a multa de ofício ao patamar de 100%.

Assinado Digitalmente

André Barros de Moura

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Fernando Gomes Favacho

Acompanho o Relator quanto à requalificação dos valores recebidos pela contribuinte como rendimentos do trabalho não assalariado, porquanto decorrente do Processo 15956.720037/2014-40. Conforme Ementa e Resultado:

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. (...)Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento aos recursos voluntários. Vencidos os conselheiros Andréa Viana Arrais Egypto, Rayd Santana Ferreira e Thiago Duca Amoni, que davam provimento ao recurso do responsável solidário, para excluí-lo do polo passivo. (Acórdão n. 2401-005.668, Relator Cleberson Alex Friess, Sessão de 07/08/2018)

Naquele caso, houve incidência de multa de ofício no percentual de 75%, é dizer, sem que houvesse qualificação.

A questão importa porque, conforme Declaração de voto do Conselheiro Carlos Eduardo Ávila Cabral, Relator vencido no Acórdão 2002-009.432, Relator Conselheiro André Barros de Moura, Sessão de 28/07/2025, os argumentos foram de que: a) não restou demonstrado no relatório as condutas praticadas com dolo; e b) no processo cuja Recorrente fora a própria COMED (Acórdão n. 2401-005.668) não houve lançamento de multa qualificada.

Ainda que seja necessária a manutenção da coerência dentro dos julgamentos da Administração Pública, e por isso o segundo ponto (b) seja relevante – persuasivo – não há norma específica que obrigue esta Turma a julgar conforme aquele processo.

Não nos vincula, portanto. Tenho base no art. 29 do Decreto-lei 70.235/1972 (Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias). E o art. 371 do CPC/2015 (O juiz apreciará a prova constante dos autos, independentemente do sujeito que a tiver promovido, e indicará na decisão as razões da formação de seu convencimento).

Além disso, os fatos não se comunicam totalmente. Lá, julgou-se contribuições sociais previdenciárias devidos pela pessoa jurídica por remuneração do trabalho. Aqui, imposto de renda pessoa física por prestação de serviços. Difere, portanto, de um processo apartado que

cobre multa atrelada à obrigação principal de outro processo, ou, ainda, contribuição a Terceiros com os mesmos fatos da Contribuição Patronal, do mesmo período de apuração.

Agora, quanto a conduta não praticada com dolo não estar demonstrada nos autos (a), passo a concordar com a Declaração de voto citada. Não é possível a manutenção da multa qualificada, pois não restou comprovado o elemento subjetivo do dolo exigido pelos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964.

A multa qualificada demanda a comprovação de que o sujeito passivo agiu dolosamente para suprimir ou reduzir tributo, mediante fraude, conluio ou simulação. Não basta a constatação de irregularidade ou mesmo de participação em estrutura societária posteriormente reconhecida como artificiosa; exige-se demonstração de ciência e vontade consciente do contribuinte no resultado ilícito.

No caso concreto, a fiscalização não identificou contratos individuais da contribuinte com a empresa intermediadora, não produziu prova direta de tratativas, comunicações ou instruções que indiquem ajuste doloso bilateral, tampouco individualizou o comportamento da contribuinte na condução do modelo empresarial da COMED.

Os elementos coligidos — assinatura de procuração ampla, ingresso societário com capital simbólico e recebimento de valores periódicos — são indícios da irregularidade do modelo, mas não se prestam, por si sós, a demonstrar que a contribuinte tinha plena consciência de estar participando de um esquema de dissimulação tributária.

Aliás, é válido lembrar que não há vedação legal no que se refere à distribuição desproporcional de lucros em relação à participação social, nas sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões regulamentadas. O meu posicionamento é de que a ideia de que os médicos possam receber pelo quanto contribuíram à empresa, em forma de distribuição de lucros, não é nenhuma afronta à legislação previdenciária — desde que o contrato social seja claro ao dispor sobre tal distribuição, e os registros contábeis contabilizem regularmente o lucro.

Voltemos ao tema. A conduta é de uma adesão passiva a um modelo já estruturado pela empresa, sem a comprovação de intenção deliberada de suprimir tributo. A mera adesão a modelo empresarial fraudulento, sem demonstração do dolo individual, não configura conluio nos termos do art. 73 da Lei nº 4.502/64. Há necessidade de prova individualizada da intenção dolosa, especialmente em casos envolvendo empresas de intermediação.

Diante disso, afasto a multa qualificada, aplicando a penalidade do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, no percentual de 75%, por ausência de demonstração do dolo exigido pelos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964.

Assinado Digitalmente

ACÓRDÃO 2002-009.907 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 15956.720028/2017-00

Fernando Gomes Favacho

DOCUMENTO VALIDADO