



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15956.720035/2017-01
ACÓRDÃO	2001-008.098 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RAQUEL MARIANA PEREIRA DE OLIVEIRA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS A TÍTULO DE RESGATE DE CONTRIBUIÇÕES À PREVIDÊNCIA PRIVADA, PGBL E FAPI.

Os resgates de Plano Gerador de Benefício Livre PGBL com opção pelo regime da tabela progressiva de tributação estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 15%, devendo ainda ser declarados como tributáveis na declaração de ajuste anual, em que o respectivo imposto de renda retido na fonte será compensado.

Aplicável a multa de ofício no lançamento de crédito tributário que deixou de ser recolhido ou declarado e no percentual determinado expressamente em lei.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

PAF. DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. 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.

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

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

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. 253/270):

Contra a contribuinte acima identificada, foi lavrado o auto de infração de fls. 02 a 15, emitido em 14/02/2017, relativo ao imposto sobre a renda das pessoas físicas dos anos-calendário 2012, 2013, 2014 e 2015, que constatou **a omissão de rendimentos classificados indevidamente na DIRPF como sendo isentos e não tributáveis**.

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. 17 a 26 e 115 a 122.

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 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 a 2015, a título de lucros distribuídos, nos respectivos montantes de R\$ 27.634,11, R\$ 113.356,08, R\$ 64.689,96 e R\$ 82.546,00, **foram reclassificados como rendimentos tributáveis**.

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**.

Além disso, o presente auto de infração também constatou **a omissão de rendimentos decorrentes de resgate de previdência privada e Fapi**, no valor de R\$ 27.491,06.

Cientificada da autuação em 15/02/2017 (fls. 140), a interessada apresentou, em 15/03/2017, a impugnação de fls. 174 a 199, por meio da qual alega, em síntese, que:

1 - quanto à **omissão de rendimentos devidos a título de resgate de previdência privada**, tem-se que foi aplicada a tributação exclusiva na fonte, inexistindo qualquer falta de pagamento de imposto;

2 - o rendimento em questão **é um PGBL** junto ao Bradesco Vida e Previdência e, nos termos do art. 1º da lei 11.053/2004, **estava sujeito à tributação regressiva, de modo que a retenção do IR no resgate é considerada como tributação exclusiva/definitiva**;

3 - a fiscalização apresentou várias suposições gerais sobre situação de outros médicos associados da COMED e os transpôs para a situação da ora impugnante, sem qualquer prova específica;

4 - a manifestação da vontade da ora impugnante de se tornar sócia cotista da empresa COMED se tratou de exercício de livre direito de associação, garantido pelo art. 5º, XVII, da Constituição Federal. Entende ser perfeitamente lícito a impugnante se associar a uma sociedade simples dedicada à prestação de serviços médicos;

5 - após seu ingresso na sociedade, a impugnante realizava vários **plantões médicos por intermédio desta, sendo que os contratos se davam na pessoa jurídica e, depois de recebidos os valores pela sociedade, eram realizadas as distribuições de lucros referentes aos resultados**;

6 - requer a apresentação dos balanços contábeis e balancetes mensais da referida sociedade, constantes do PAF nº 15956.720037/2014-40, para fins de demonstrar que havia lucro suficiente para a distribuição feita em favor da ora impugnante;

7 - a distribuição de lucros pode ser feita de maneira desproporcional ao capital social, ou ainda, de acordo com outro critério previamente estabelecido entre os sócios, como é a situação estabelecida pelo contrato social da COMED (de acordo com a participação no fornecimento de serviços médicos), sendo que a fiscalização não provou que não havia lucro efetivo na sociedade;

8 - a própria RFB, na Solução de Consulta nº 46, de 26/05/2010 e na SCI nº 12, de 15/07/2013, confirmam a possibilidade de distribuição de lucros desproporcional ou de acordo com critérios previamente estabelecidos entre os sócios, bem como, a não incidência de imposto sobre os valores pagos a título de distribuição de lucros;

9 - a fiscalização não pode deturpar conceitos e normas do direito privado, sob pena de violação ao artigo 110 do CTN;

10 - a procuração para representação da impugnante na sociedade foi dada em 23/03/2010. Portanto, não houve qualquer distribuição de valores antes do ingresso formal da impugnante na sociedade, visto que somente pode outorgar poderes quem já os detém;

11 - **não** há provas de que a distribuição de lucros se dava inúmeras vezes dentro de um mesmo mês ou que havia a ocorrência de mais de um pagamento no mesmo dia, relativamente à impugnante;

12 - não há nenhuma ilegalidade em firmar procuração para o sócio majoritário da COMED, visto que se trata de instrumento lícito e com a finalidade de facilitar a administração de uma sociedade composta por centenas de profissionais;

13 - a fiscalização não apresentou um mínimo conjunto válido de provas que demonstrasse que a impugnante não pertencia de fato à sociedade, de modo que não pode valer a presunção de que **os valores de distribuição de lucros seriam rendimentos do trabalho não-empregado**;

14 - é indevida a multa de ofício aplicada em vista do que determina a Súmula nº 73 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: "Erro no preenchimento da declaração de ajuste do imposto de renda, causado por informações erradas, prestadas pela fonte pagadora, não autoriza o lançamento de multa de ofício";

15 - não se caracterizou a ocorrência de sonegação, visto que a impugnante informou os valores em suas DIRPF, conforme constavam dos comprovantes apresentados pela fonte pagadora;

16 - quanto à suposta fraude, de se ver que suposto ardil ou artifício foi empregado pelos administradores da COMED;

17 - não há que se falar em vontade livre e consciente da impugnante, em conluio com a COMED, **em fraudar ou sonegar imposto, visto que em nenhum momento restou configurada uma conduta dolosa de sua parte.**

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

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS. LUCROS. DESCARACTERIZAÇÃO.

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

MULTA QUALIFICADA.

Restando provada que a conduta do sujeito passivo se enquadra no parágrafo 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, deve a multa ser mantida em 150%.

RESGATE DE CONTRIBUIÇÕES A PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA - PGBL.

No resgate de contribuições a plano de previdência privada, como o PGBL, o imposto incide sobre a totalidade do valor resgatado. Não comprovada pela contribuinte a opção pelo modelo de tributação regressiva definitiva, há a incidência de imposto de renda na fonte, à alíquota de 15%, como antecipação do devido na declaração de ajuste anual.

Cientificada da decisão, em 05/09/2017 (fls. 274), a contribuinte, por procuradores habilitados interpôs, em 04/10/2017, recurso voluntário (fls. 277/304), insurgindo-se contra a manutenção da autuação, repisando as alegações da peça impugnatória e trazendo outros argumentos, a seguir brevemente sintetizados por meio dos seguintes tópicos: Do fatos; 1 – Item 1 do Auto de Infração - Omissão de rendimentos a título de resgate de contribuições da previdência privada; 2 – A distribuição de lucros à sócia quotista ora Recorrente e a inexistência de simulação; 3 – Subsidiariamente: Necessidade de diminuição da multa punitiva aplicada (de 150% para 75%). Cita jurisprudência administrativa para motivar as pretensões recursais. Requer, ao final, a) seja cancelada a omissão de rendimento de resgate de previdência privada e FAPI, dado que o resgate realizado no ano-calendário de 2015 sujeitou-se à tributação exclusiva/definitiva no art. 1º da Lei 11.053/2004; b) seja cancelada a omissão de rendimentos decorrente da classificação indevida de rendimentos em DIRPF dos anos-calendário de 2012 a 2015; c) subsidiariamente, em relação aos rendimentos classificados indevidamente, seja a multa qualificada aplicada no percentual de 150%, reduzida para 75%, posto que os rendimentos foram declarados como lucros, com base nos informes prestados pela fonte pagadora COMED, calhando na aplicação da Súmula CARF nº 73, além de não ter havido dolo, tendo vista a inexistência de vontade livre e consciente da contribuinte de praticar em conluio com a COMED fraude ou sonegação fiscal.

Protesta pela realização de sustentação oral, requerendo a intimação prévia de seus patronos da data em que se realizará o julgamento, bem como que doravante as intimações e notificações lhes sejam exclusivamente endereçadas, sob pena de nulidade.

Instrui a peça recursal com os documentos de fls. 305/328.

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

Das omissões apuradas – do resgate de previdência privada e FAPI e dos rendimentos classificados indevidamente nos ajustes anuais:

O litígio recai sobre as omissões de rendimentos recebidos de pessoa jurídica a título de resgate de contribuições de previdência privada e FAPI, no valor de R\$ 27.491,06

(AC/2015) e decorrentes da classificação indevida de rendimentos como não tributáveis ou isentos nas declarações de ajuste anual, no valor total de R\$ 288.226,15 (AC/2012 a 2015), constatada em sede de verificação do cumprimento das obrigações tributárias dos exercícios de 2013 a 2016, importando na apuração do imposto suplementar de R\$ 80.768,51, a ser acrescido dos encargos legais, buscando, por oportuno, nessa seara recursal, obter nova análise do processado, no sentido do afastamento das aludidas 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. 253/270) e atendo-se às informações contidas no auto de infração, no termo de constatação e intimação fiscal e no termo de verificação de infração (fls. 2/26 e 115/122), não há como prosperar a pretensão recursal.

Assim, considerando que a Recorrente, nesta fase recursal, não trouxe novas alegações 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/SPO – me convenço do acerto da decisão recorrida, pelo que adoto como razão de decidir os fundamentos do voto condutor (fls. 256/270), 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):

DA RECLASSIFICAÇÃO DOS RENDIMENTOS AUFERIDOS

O **cerne** do presente litígio consiste 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, ou lucros distribuídos, constituindo-se, por conseguinte, em rendimentos isentos.**

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.**

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.

(...)

Assim, há simulação absoluta quando as partes praticam de forma ostensiva um ato, **mas não pretendem, no íntimo, realizar qualquer negócio**. O intuito é tão somente o de enganar maliciosamente terceiros, pois as partes não pretendem, de fato, realizar qualquer negócio e, por conseguinte, não esperam qualquer resultado do ato simulado que executaram. Verifica-se, então, **uma aparência de negócio, um negócio sem conteúdo e inexistente quanto a seus efeitos**. A simulação relativa fica caracterizada quando as partes desejam negócio distinto do pactuado e aparente, quando o sujeito é diverso daquele que integra a relação jurídica aparente ou ainda quando há falsidade em qualquer outro elemento da relação jurídica.

No âmbito do direito tributário, são encontradas situações que suscitam a simulação da segunda espécie, ou seja, a relativa. Nesses casos, **ao Fisco só interessa provar que ocorreu o negócio encoberto**.

Vale lembrar que cabe ao 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;

II – 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.

A exposição de motivos que acompanhou o Projeto que resultou na Lei Complementar nº 104/2001 assim justifica a criação desta norma antielisiva:

"A inclusão do parágrafo único ao art. 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário adotados com abuso de forma ou de direito".

Questão bastante debatida, tanto na doutrina como na jurisprudência, é a distinção entre a economia fiscal legítima, conhecida como elisão fiscal, e a redução ilegal da carga tributária, denominada evasão fiscal. Enquanto a primeira caminha pelas oportunidades dadas pela lei de modo que o contribuinte possa optar pela via que lhe proporcione

melhor resultado fiscal, a segunda utiliza-se de caminhos à margem da lei de forma a ocultar do Fisco a ocorrência do fato gerador.

Na doutrina brasileira a elisão é definida como uma conduta lícita do contribuinte, antes da ocorrência do fato gerador, sem envolver nenhuma prática simulatória, com o escopo de obter uma carga tributária menor, legalmente aceita.

Quando se afirma que a simulação para fins tributários fundamenta-se em práticas ilegais não significa que os atos em si examinados separadamente sejam, necessariamente, todos ilegais e não previstos em lei. Para caracterizar a simulação basta que o procedimento adotado, mesmo que formado pelo conjunto de atos legais, se desvie das normas tributárias. (...)

(...)

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.

(...)

Contrariamente ao que alega a contribuinte, quando opina que a autoridade fiscal apresentou várias suposições gerais sobre situação de outros médicos associados da COMED, sem qualquer prova específica contra a impugnante, percebe-se que a fiscalização **levantou um consistente corpo de elementos de prova**, que, no seu conjunto, demonstram que a verdadeira natureza dos pagamentos efetuados pela COMED aos médicos que figuravam no quadro societário da empresa, **entre os quais figura a impugnante, era de remuneração pelos serviços prestados, e não de lucros distribuídos aos sócios.**

A autoridade fiscal **demonstrou**, por meio da documentação apresentada no termo de constatação e intimação fiscal (fls. 17 a 26), bem como às fls. 27 a 100 e 123 a 135 do presente processo, haver **indícios suficientes para demonstrar que a distribuição de lucros nada mais era que uma forma disfarçada de pagar aos médicos pelos serviços prestados.**

Dentre os indícios levantados pela autoridade fiscal, constam, entre outros:

- 1 - tabelas calendário (fl. 125 a 132), enviadas pela COMED, indicando os plantões de cada médico associado, bem como, o valor a ser pago por cada 12 horas de plantão;
- 2 - email enviado pela COMED (fl. 99) solicitando que os médicos confirmem seus plantões, informando que o pagamento das unidades ali listadas se dá por volta do dia 15 do mês subsequente ao plantão;

3 - a demonstração, por meio de documentos e números, que a sociedade na forma em que foi contratada está longe do ideal que rege os negócios societários;

4 - documentos que demonstram a pluralidade da ocorrência de distribuição de lucros em menos de um mês ou a antecipação de distribuição dos lucros a sócios ainda não contratados;

5 - cópias da página da internet da COMED em que a mesma informa que os rendimentos do sócio-cotistas se tratam de rendimentos líquidos não-tributáveis.

Verifica-se assim, que a autoridade fiscal apresentou forte conjunto probatório, composto por vários indícios que convergem na demonstração de ocorrência de uma **simulação por parte da COMED e seus sócios ou associados**.

Em seu favor, a impugnante alega ser a perfeitamente lícita a sua associação a uma sociedade simples dedicada à prestação de serviços médicos, em vista de seu exercício de livre direito de associação, garantido pelo art. 5º, XVII, da Constituição Federal.

É certo que a Constituição Federal, em seu art. 170, assegura a todos o livre exercício de atividade econômica independente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei e, portanto, em regra, não cabe ao Fisco interferir na forma de administração das empresas.

Quanto a este aspecto, há que se esclarecer que o exercício e a organização da atividade econômica são livres, enquanto não afetarem o legítimo interesse da sociedade e dos trabalhadores envolvidos, porque isso implicaria abuso do poder econômico em detrimento de sua função social. À fiscalização não se permitem ingerências quanto à forma de administrar a empresa. Contudo, se os contribuintes agem, em matéria de tributação, de forma contrária à lei, elidindo o pagamento de tributo, o fisco tem o poder-dever de agir.

No caso concreto sob análise, como já citado, 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 a contribuinte, para prestar serviços a terceiros, tais como órgãos públicos e outras empresas privadas. 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 ideia 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 ... ” (destaques da transcrição)

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: (destaques da transcrição)

“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.** (destaques da transcrição)

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 verifica na presente autuação nenhuma mácula aos arts. 109 e 110 do CTN, vez que não se verifica da lei tributária, ou do lançamento ora analisado, qualquer alteração de conceito do direito privado, mas sim, a demonstração, por meio de elementos comprobatórios lícitos, de que um conceito do direito privado foi utilizado com vistas a evadir-se da obrigação tributária decorrente de um fato gerador definido em lei.

A impugnante ainda alega que a distribuição de lucros pode ser feita de maneira desproporcional ao capital social, ou ainda, de acordo com outro critério previamente estabelecido entre os sócios, como é a situação estabelecida pelo contrato social da COMED (de acordo com a participação no fornecimento de serviços médicos), sendo que a fiscalização não provou que não havia lucro efetivo na sociedade.

Entende que as sociedades são livres para distribuir os lucros na frequência que lhe aprouver, desde que haja lucros ou reservas de lucros disponíveis e havendo previsão no contrato social e que o próprio Fisco reconhece, por meio da Solução de Consulta DISIT Nº 46 de 24/05/2010, que não cabe a ele determinar a frequência da distribuição de lucros.

Entretanto, muito embora a solução de consulta acima citada trate da isenção dos lucros distribuídos, independentemente da proporcionalidade ao capital social, a consulta se refere a uma situação fática em que não se questiona a validade da distribuição de lucros como tal.

Da mesma forma, **não** há que se invocar a SCI COSIT nº 12, de 15/07/2013, vez que a situação ali analisada não se coaduna com a que ora é verificada.

No presente caso, restou demonstrado pela autoridade fiscal que a denominação “lucro” não passou de artifício engendrado para burlar o Fisco. Em que pese as várias alegações de defesa, o fato de a pessoa jurídica “distribuir lucros” antecipadamente a beneficiários que não eram formal e legalmente sócios da empresa apenas reforça e **ratifica a constatação de que não havia qualquer relação societária.**

Ademais, como “sócio” da pessoa jurídica, face sua ínfima participação societária, é de se concluir que a autuado em nenhum momento sofreu os riscos que norteiam a atividade societária.

Ainda quanto à alegação da impugnante, vale lembrar que, no conjunto indiciário apresentado pela autoridade fiscal, **não** se questionou, em nenhum momento, **a obtenção de lucro por parte da COMED**, razão pela qual, é considerada desnecessária a requisição de balanços contábeis e balancetes mensais da referida sociedade, para fins de demonstrar que havia lucro suficiente para a distribuição realizada, como pleiteia a impugnante.

A arguida licitude da distribuição desses lucros, em contrário senso, 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 jurídica de *affectio societatis* (confiança mútua e vontade de cooperação conjunta para consecução de objetivos sociais).

Isso porque, resta claro na documentação constante dos autos, que a suposta distribuição de lucros **é diretamente proporcional à prestação de serviços ocorrida no período a que se refere.**

Contraste-se, ainda, a **reduzida** participação dos demais sócios, excluído o sócio majoritário, no capital social da COMED, representando cerca de 16% do total (conforme alteração de contrato social às fls. 28 a 93) – percentual que ainda foi “pulverizado” em quotas de R\$ 1,00 para cada novo sócio, a fim de atender aos diversos médicos que as adquiriram –, com o fato de terem sido esses mesmos profissionais que mantiveram o negócio social ativo, pela prestação de seus serviços, pessoalmente, a terceiros, gerando as receitas do empreendimento.

Os valores percebidos por esses profissionais, em regra, pagamentos mensais e em função dos serviços prestados a terceiros, por intermédio da COMED, **por vezes até mesmo antes do ingresso formal na sociedade, e, em alguns casos, em montantes maiores que as do próprio sócio administrador, dada a sua correspondência com o trabalho executado (consoante número de plantões realizados/mês), evidenciam que se tratava, na**

verdade, de remunerações pelo labor executado e não de retribuição a sócios por participação social.

Ademais, a **alta rotatividade dos integrantes da sociedade**, conforme consta do quadro à fl. 19, também evidencia a fragilidade do alegado elo societário entre as partes envolvidas (autuada e COMED). Some-se a isso o fato de que, ao se retirarem os sócios da sociedade, suas cotas eram repassadas ao sócio-administrador, que, assim, manteve e aumentou seu poder de direção e decisão no empreendimento.

Foge à razoabilidade que todos os sócios prestadores de serviços, ao ingressarem na empresa COMED, abrissem mão de seu direito de decidir diretamente os rumos da sociedade, delegando poderes por procuração a outrem (em regra, ao sócio administrador), mantendo somente poderes restritos à alteração de quadro social. O contrato social é claro ao dispor que os sócios respondem solidariamente pelas obrigações sociais, mas ao delegarem seu poder de participar das deliberações, referidos trabalhadores resultaram, ao fim e ao cabo, aliados de qualquer processo decisório dos rumos da empresa.

Verifica-se que, 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 25/03/2010 (fls. 27), **muito embora ela só tenha ingressado no quadro de sócios da pessoa jurídica em 18/08/2010**, data de protocolo da 8ª alteração contratual da empresa no Ofício de Registro Civil de Pessoas Jurídicas da Comarca de Sertãozinho-SP (fls. 28 a 93).

O exame da Cláusula Quinta da alteração contratual da COMED (fls. 60, 64 e 66) mostra que o investimento da impugnante na sociedade **foi de apenas R\$ 1,00 (um real)**, representando aproximadamente 0,02% do capital social, que era composto por 4.045 cotas, sendo 3.384 delas pertencentes ao sócio majoritário e administrador, Sr Márcio José Ramos de Sant'Anna (83,65%) e as restantes 661, aos demais "sócios".

Por todo o exposto, resta 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.**

Assim, é cabível a desconsideração do suposto negócio jurídico realizado e a exigência do tributo incidente sobre a real operação.

DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

Quanto à aplicação da multa qualificada, a autuada alega, em síntese, que não há omissão de quaisquer rendimentos auferidos no período fiscalizado, tendo sido as declarações de ajuste preenchidas conforme informes de rendimentos recebidos da pessoa jurídica, motivo pelo qual, **a multa de 150% se mostra incabível.**

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.

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. A aplicação da multa qualificada, prevista no parágrafo 1º, pressupõe que seja comprovada uma das hipóteses contidas nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64.

Verifica-se que 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 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.

(...)

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.**

No presente procedimento, infere-se que a majoração da multa aplicada é resultante da comprovação substancial através do Termo de Verificação Fiscal, fls. 115 a 122, **da prática intencional e reiterada da contratação de profissionais médicos (entre eles a autuada) como sócios pela pessoa jurídica COMED – Corpo Médico Ltda., que os remunerou na forma de “distribuição de lucros”, sendo que este fato não passou de estratégia visando sonegar tributos.** Isso se deu de forma consciente e deliberada dos partícipes envolvidos, COMED e autuada, que agiram em conluio para a consecução de seus objetivos.

O dolo, portanto, restou demonstrado.

Como já mencionamos alhures neste voto, pelo conjunto probatório restou comprovada a ocorrência de evasão fiscal.

Este instituto consiste em prática que infringe a lei, cometida após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, e objetiva reduzi-la ou ocultá-la.

(...)

É preciso reconhecer que as hipóteses em que é facultado ao contribuinte realizar negócios sem ter de contribuir para o Fisco são restritas e pressupõem a atuação dentro de limites impostos pela lei, não havendo espaço para hipóteses de simulação, fraude ou dolo.

Entretanto, havendo simulação, fraude ou dolo, restou caracterizada a evasão fiscal, que é uma forma ilícita de afastar a incidência tributária.

Portanto, não há como considerar involuntária a conduta da 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.**

DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE RESGATE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA E FAPI

A impugnante **não** contesta ter resgatado os rendimentos a título de PGBL junto ao Bradesco Vida e Previdência S/A, mas sim, alega que os mesmos **foram sujeitos à tributação exclusiva de fonte e não devem ser oferecidos à tributação em sua DIRPE.**

A tributação do PGBL (Plano Gerador de Benefício Livre) é dada pela lei 11.053/2004, que assim dispõe em seus artigos 1º e 3º:

Art. 1º É facultada aos participantes que ingressarem a partir de 1º de janeiro de 2005 em planos de benefícios de caráter previdenciário, estruturados nas modalidades de contribuição definida ou contribuição variável, das entidades de previdência complementar e das sociedades seguradoras, a opção por regime de tributação no qual os valores pagos aos próprios participantes ou aos assistidos, a título de benefícios ou resgates de valores acumulados, sujeitam-se à incidência de imposto de renda na fonte às seguintes alíquotas:

I - 35% (trinta e cinco por cento), para recursos com prazo de acumulação inferior ou igual a 2 (dois) anos;

II - 30% (trinta por cento), para recursos com prazo de acumulação superior a 2 (dois) anos e inferior ou igual a 4 (quatro) anos;

III - 25% (vinte e cinco por cento), para recursos com prazo de acumulação superior a 4 (quatro) anos e inferior ou igual a 6 (seis) anos;

IV - 20% (vinte por cento), para recursos com prazo de acumulação superior a 6 (seis) anos e inferior ou igual a 8 (oito) anos;

V - 15% (quinze por cento), para recursos com prazo de acumulação superior a 8 (oito) anos e inferior ou igual a 10 (dez) anos; e

VI - 10% (dez por cento), para recursos com prazo de acumulação superior a 10 (dez) anos.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se:

I - aos quotistas que ingressarem em Fundo de Aposentadoria Programada Individual - FAPI a partir de 1º de janeiro de 2005;

II - aos segurados que ingressarem a partir de 1º de janeiro de 2005 em planos de seguro de vida com cláusula de cobertura por sobrevivência em relação aos rendimentos recebidos a qualquer título pelo beneficiário.

§ 2º O imposto de renda retido na fonte de que trata o caput deste artigo será definitivo.

(...)

Art. 2º É facultada aos participantes que ingressarem até 1º de janeiro de 2005 em planos de benefícios de caráter previdenciário estruturados nas modalidades de contribuição definida ou contribuição variável, a opção pelo regime de tributação de que trata o art. 1º desta Lei.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se:

I - aos quotistas de Fundo de Aposentadoria Programada Individual - FAPI que ingressarem até 1º de janeiro de 2005; e

II - aos segurados que ingressarem até 1º de janeiro de 2005 em planos de seguro de vida com cláusula de cobertura por sobrevivência em relação aos rendimentos recebidos a qualquer título pelo beneficiário.

§ 2º A opção de que trata este artigo deverá ser formalizada pelo participante, segurado ou quotista à respectiva entidade de previdência complementar, sociedade seguradora ou ao administrador de FAPI, conforme o caso, até o dia 1º de julho de 2005.

§ 2º A opção de que trata este artigo deverá ser formalizada pelo participante, segurado ou quotista, à respectiva entidade de previdência complementar, sociedade seguradora ou ao administrador de FAPI, conforme o caso, até o último dia útil do mês de dezembro de 2005. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

(...)

Art. 3º A partir de 1º de janeiro de 2005, os resgates, parciais ou totais, de recursos acumulados relativos a participantes dos planos mencionados no art. 1º desta Lei que não tenham efetuado a opção nele mencionada sujeitam-se à incidência de imposto de renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento), como antecipação do devido na declaração de ajuste da pessoa física, calculado sobre:

I - os valores de resgate, no caso de planos de previdência, inclusive FAPI;

II - os rendimentos, no caso de seguro de vida com cláusula de cobertura por sobrevivência. Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica na hipótese de opção pelo regime de tributação previsto nos arts. 1º e 2º desta Lei.

A regra geral, portanto, é que, tanto nos planos de previdência como nos de seguro de vida com cláusula de cobertura por sobrevivência, **haja a incidência na fonte do imposto de renda à alíquota de 15%, o qual é compensável na declaração de ajuste anual**. Esse modelo é conhecido como **regime de tributação progressiva compensável**.

O participante do plano, no entanto, pode optar pelo denominado **regime de tributação regressiva definitiva**, previsto nos arts. 1º e 2º da Lei nº 11.053/2004, mencionados no parágrafo único do art. 3º acima transcrito. Por esse modelo, ocorre a tributação exclusiva e definitiva na fonte, com alíquotas decrescentes em função do tempo de acumulação, variando de 35% (para prazos inferiores a dois anos) a 10% (para prazos superiores a dez anos).

No presente caso, a impugnante **não apresentou nenhuma prova de que tenha feito a opção pelo regime de tributação regressiva definitiva**.

É regra geral no direito que o ônus da prova cabe a quem alega.

(...)

Por conseguinte, deve-se manter a imputação de omissão de rendimentos referentes à fonte pagadora Bradesco Vida e Previdência S.A., no valor de R\$ 27.491,06, com direito à compensação do IRRF de R\$ 2.571,00, tal como foi apurado pela fiscalização.

Quanto aos **resgates de rendimentos de previdência privada**, e corroborando o acerto da decisão recorrida, vale salientar que os mesmos estão sujeitos à incidência do IR Fonte no ajuste anual, ao teor do art. 33 da Lei nº 9.250/95, e somente lhes sendo aplicada a tributação pelo regime da tabela regressiva caso haja expressa opção, ao teor do art. 1º da Lei nº 11.053/2004, oportunidade em que para tais casos deverá ocorrer a tributação exclusiva na fonte.

Caso contrário, não exercida a opção pelo regime de sujeição à tabela regressiva, os valores resgatados de previdência deverão necessariamente se submeter ao regime da tabela progressiva, mediante retenção na fonte à alíquota de 15% sobre o valor levantado, cujo valor apurado deverá ser incluído nos rendimentos tributáveis submetidos ao ajuste anual, com base no art. 3º da Lei nº 11.053/04.

No presente caso, não foi carreado o suporte probatório documental atestando a opção pelo regime de tributação regressiva definitiva. Logo, à míngua de comprovação efetiva, escoreita a ação fiscal, com a aplicação na espécie da regra geral de tributação, razão pela qual, ancorado na legislação de regência, mantenho subsistente o crédito tributário no particular.

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

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

Pois bem.

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

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

Além disso, o conjunto fático-probatório carreado aos autos pela fiscalização é convergente para atestar **a inexistência de affectio societatis, pressuposto para a existência de uma sociedade.** A propósito, as planilhas de fls. 47/58 revelam que em 2009

foram realizados pagamentos a título de distribuição de lucros a 236 “sócios”, em 2010, a 195 “sócios” e, em 2011, a 163 “sócios”. Além disso, conforme as respostas dadas pela Recorrente à Fiscalização (vide fl. 214), durante todo o período fiscalizado, **não foram realizadas reuniões ou assembleias dos sócios da SCP para deliberar sobre a distribuição dos lucros.**

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

(...)

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

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

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

A propósito, ainda que seja possível aplicar à Sociedade em Conta de Participação, subsidiariamente e no que com ela for compatível, o disposto para a sociedade simples

(art. 966, do Código Civil), a legislação civil **proíbe expressamente que os sócios participantes exerçam ou executem o objeto social de uma Sociedade em Conta de Participação.**

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

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

Não obstante, vale registrar que no processo nº 15956.720037/2014-40, que tratou da incidência das contribuições previdenciárias, tendo por parte a COMED e Márcio José Ramos de Sant'Anna, restou deliberado, por maioria de votos, por negar provimento aos recursos voluntários ali interpostos, ao teor do acórdão nº 2401-005.668 (sessão de 07/08/2018), confirmando a correção da decisão ali recorrida, encontrando-se os autos aguardando o julgamento do recurso especial interposto pela contribuinte.

Ademais, consoante a realidade processual, indene de dúvida que a multa qualificada foi aplicada diante da constatação efetiva de que a contribuinte, em conluio com a fonte pagadora COMED, agiu com evidente intuito de fraude, buscando impedir e/ou retardar o conhecimento do Fisco da ocorrência do fato gerador do imposto de renda, conduta efetivamente demonstrada pelos documentos acostados aos autos.

Alia-se o fato de que não foram trazidos elementos suficientes para descaracterizar o dolo descrito na ação fiscal, justificando assim a aplicação da multa qualificada do art. 44, § 1º, VI da Lei nº 9.430/96, o que afasta a ocorrência de **erro escusável** a impedir eventual imposição sancionatória sobre o imposto devido.

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

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

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

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

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

Súmula nº 110:

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

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

Conclusão

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

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto