



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15956.720048/2017-72
ACÓRDÃO	2001-008.061 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	THIAGO MARTINS BORGES
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015

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

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

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

Demonstrado que as atividades e os negócios jurídicos desenvolvidos possuem aspectos diversos da realidade formal, onde os sócios participantes sociedade prestavam serviços objeto da contratação, os valores recebidos devem ser classificados de acordo com a sua efetiva natureza jurídica.

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

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

Para que possa ser aplicada a penalidade qualificada, a autoridade lançadora deve coligir aos autos elementos comprobatórios de que a

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

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

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

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

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

PAF. DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOUTRINA. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo CARF e as judiciais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência senão aquele objeto da decisão, à exceção das decisões do STF deliberando sobre a inconstitucionalidade da legislação.

A doutrina não é oponível ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário, dada sua estrita subordinação à legalidade. Inteligência do art. 150, I, da CF/88.

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), Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca, Weber Allak da Silva (substituto integral) e Wilderson Botto. Ausente a conselheira Lilian Claudia de Souza, e o conselheiro Raimundo Cassio Goncalves Lima foi substituído pelo conselheiro Weber Allak da Silva.

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo excertos do relatório da decisão ora recorrida (fls. 235/264):

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, foi efetuado o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 904 e 926 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), em face da apuração das infrações abaixo, descritas no "Termo de Verificação de Infração", que fica sendo parte integrante e indissociável deste "Auto de Infração" (fls. 02/154) e dos dispositivos legais mencionados.

RENDIMENTOS RECEBIDOS CLASSIFICADOS INDEVIDAMENTE NA DIRPF. INFRAÇÃO: RENDIMENTOS CLASSIFICADOS INDEVIDAMENTE NA DIRPF.

O contribuinte **classificou indevidamente como isentos, na Declaração de Ajuste Anual, rendimentos recebidos de pessoa jurídica**, conforme Termo de Verificação de Infração em anexo.

<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor Apurado (R\$)</i>	<i>Multa (%)</i>
30/12/2012	76.230,00	150,00
30/12/2013	85.300,00	150,00
30/12/2014	148.199,92	150,00
30/12/2015	49.922,20	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 e 31/12/2012:

Arts. 37, 38, 39, 43, 45, 56 e 83 do RIR/99

Art. 1º, inciso VI e parágrafo único, da Lei nº 11.482/07, incluído pela Lei nº 12.469/11.

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2013 e 31/12/2013:

Arts. 37, 38, 39, 43, 45, 56 e 83 do RIR/99.

Art. 1º, inciso VII e parágrafo único, da Lei nº 11.482/07, incluído pela Lei nº 12.469/11.

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2014 e 31/12/2014:

Arts. 37, 38, 39, 43, 45, 56 e 83 do RIR/99

Art. 1º, inciso VIII e parágrafo único, da Lei nº 11.482/07, incluído pela Lei nº 12.469/11.

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2015 e 31/12/2015:

Arts. 37, 38, 39, 43, 45, 56 e 83 do RIR/99

Art. 1º, incisos VIII e IX e parágrafo único, da Lei nº 11.482/07.

(...)

Cumpre informar que visando esclarecer as infrações apontadas pela fiscalização **será transcrita aqui somente a síntese do Termo Verificação Fiscal** (fls. 89/98), conforme segue:

“(…)

Encerramos nesta data a ação fiscal levada a termo junto à pessoa física do sujeito passivo acima identificado, instaurada por determinação do Mandado de Procedimento Fiscal-F nº 08.1.09.00-2016-00666-3, relativamente ao IRPF - Imposto de Renda Pessoa Física dos anos-calendário de 2012 e 2015 (exercícios 2013 e 2016). Assim, passamos a relatar os procedimentos realizados no curso da fiscalização, as intimações e respostas apresentadas, as constatações e conclusões do Fisco.

1) Em 22/11/2016 esta fiscalização lavrou o Termo de Constatação e Intimação Fiscal, que acompanhado de três anexos foi encaminhada ao sujeito passivo, para que o mesmo se manifestasse dentro do prazo de vinte (20) dias.

1.1) Em razão da quantidade de informações e documentos anexados ao mencionado Termo de Constatação, requer-se que ele seja tomado como parte iniciante destas Verificações.

2) Através daquele documento o sujeito passivo foi cientificado do início do procedimento fiscal instaurado contra si em relação ao IRPF pertinente aos anos-calendário 2012 e 2015, bem como das apurações até então realizadas pelo Fisco, decorrentes do procedimento fiscal desenvolvido junto à empresa Comed - Corpo Médico Ltda., e dos documentos colhidos no curso daquele procedimento e em diligências junto a terceiros.

3) Resumidamente, foi-lhe informado que em razão da fiscalização naquela empresa, a Receita Federal do Brasil apurou fatos que **descaracterizavam os valores pagos a título de "distribuição de lucros" a centenas de profissionais, entre eles o sujeito passivo ora intimado**. Em seu item 3, foi demonstrado o *modus operandi* utilizado pelos partícipes (empresa e profissionais de saúde médicos) no esquema montado única e exclusivamente para sonegar tributos, notadamente as contribuições previdenciárias e o imposto de renda, em detrimento dos cofres públicos.

3.1) Ficou demonstrado como o profissional **era aliciado com a promessa de receber seus proventos sem a incidência de imposto de renda e, havendo sua concordância, era ele inserido no quadro social da empresa, mediante o aporte de um real (R\$ 1,00), passando a partir daí a desfrutar do privilégio de não pagar imposto sobre os valores de seus rendimentos**. Demonstrou-se que não raras

vezes, os profissionais começavam a receber a retribuições pela prestação de seus serviços antes mesmo de fazer parte do quadro societário da empresa. O sujeito passivo próprio, por exemplo, começou a receber proventos da Comed a título das tais "distribuições de lucro" **em janeiro de 2011, e seu ingresso nos quadros da empresa se deu apenas em março daquele ano.**

3.2) Ficou ainda caracterizado que os valores pagos a esse título (distribuições de lucros), **se davam inúmeras vezes dentro de um mesmo mês e por vezes, eram feitas mais de um pagamento (distribuição) num mesmo dia, fato demonstrado pela própria contabilidade da empresa.**

3.3) Restou também demonstrado, notadamente a partir do item 6 do referido Termo de Constatação, que esses valores **eram pré-definidos, ou seja, eram fixos em razão da localização da unidade em que o profissional iria prestar os serviços (plantões médicos).** Vários documentos demonstram como os valores dos "lucros" eram definidos **mês ou meses antes de serem recebidos**, denotando-se que a denominação "lucro" não passou de uma farsa montada para burlar o Fisco.

4) Além dos documentos encaminhados com o termo de Constatação, esta fiscalização acosta a este procedimento os a seguir descritos:

a) E-mails datados de 20/12/2011 e 17/02/2012, endereçados a vários destinatários (médicos) a partir do seguinte e-mail denise.plantoesmedicos@hotmail.com. fixando os valores de R\$ 750,00 e R\$ 700,00 líquido, dos plantões diurno e noturno, para os meses de Janeiro/2012 e Março/2012, respectivamente, na Santa Casa de Sertãozinho: Referido documento foi obtido junto ao Processo Trabalhista nº 0011421 72.2015.5.15.0005 que tramita perante a 5ª Vara do Trabalho de Ribeirão Preto/SP;

b) 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 de 2013, onde pode ser verificado (em sua parte inferior), o valor do "lucro" a ser recebido pelo profissional, pelo plantão de doze horas (R\$ 750,00). Referido documento também foi obtido junto ao Processo Trabalhista nº 0011421 72.2015.5.15.0005 que tramita perante a 5ª Vara do Trabalho de Ribeirão Preto/SP; c) Escalas de plantão referente ao mês de Outubro de 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 Jaboicabal/SP. Nessas escalas, podem ser verificados os 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. Nas duas primeiras escalas, há ainda informação de que os valores de R\$ 705,00, seriam "novos valores a partir de 23/04/2012". d) Cópia da denúncia nº 548606 recebida pela Ouvidoria da Receita Federal do Brasil, informando a oferta de plantões médicos pela Comed, a um profissional (médico), através do e-mail Comed - Paulo Carvalho comed.comercial@terra.com.br.

Da resposta do sujeito passivo e considerações da fiscalização

5) Em documento protocolado junto à DRF de Ribeirão Preto em 05/12/2016, o sujeito passivo apresentou resposta, rebatendo o teor do Termo de Constatação e Intimação Fiscal, cujo teor transcrevemos a seguir:

"THIAGO MARTINS BORGES, brasileiro, solteiro, médico, portador do CPF/MF nº 297.084.698-53, e do RG/SP n.º 29.901.279-7, com domicílio à Rua Manoel Siccheiri, nº 1165, bairro Jardim Sumaré, nesta cidade e Comarca de Sertãozinho - SP, CEP 14.170-570, nesta cidade, vêm, tempestivamente, à presença de Vossa Senhoria, por intermédio de seu advogado abaixo assinado (procuração anexa, doc. 01), apresentar RESPOSTA AO TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL nº 08.1.09.00-2016-00665-5, com fundamento no Artigo 835 do Decreto 3.000/1999 ■ Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) Artigos, pelas razões de fato e direito abaixo aduzidas:

A. DOS FATOS.

1. No exercício de suas funções o auditor Fiscal Angel Nasser Tritto, encontrou durante sua fiscalização algumas alterações, com relação ao IRPF, tendo como fundamento o Decreto 300/99, sendo também fiscalizado a empresa COMED - Corpo Médico Ltda., ofertando o prazo de 20 dias para a manifestação.

2. Segundo consta não houve a apresentação da Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física para o exercício de ajuste anuais 2013 a 2016, ano calendário de 2012 a 2015, segundo consta por ter recebido rendimento da empresa COMED, no valor de R\$ 76.230,00, R\$ 85.300,00, R\$ 148.199,92 e R\$ 49.922,20, verificado no registro contábeis da citada empresa, como Rendimentos isentos e não tributáveis do anexo 03, com a respectiva planilha.

3. No item 3 do Termo de Fiscalização cita que a Corpo Médico Ltda. - COMED através de publicidade cita "A CARGA TRIBUTÁRIA É SUPOSTADA PELA EMPRESA, RESTANDO AO SÓCIO COTISTA VALORES LÍQUIDOS NÃO TRIBUTÁVEIS", ou seja, a possibilidade de receber como fruto de seu trabalho, sem qualquer incidência de impostos.

4. Cita ainda, nos subitens 3.1/3.3, o nobre Auditor que houve outorga de procuração do peticionante ao sócio majoritário, para representá-lo, em todos os atos societários, com data de 04/08/2007, onde foi admitido na 5ª alteração contratual, com mais outros profissionais datada de 15/10/2008, sendo que a sociedade era composta de 3346 cotas, o sócio majoritário Mareio José Ramos Santana, era detentor de 3090 cotas, que corresponde a 92,34% e o restante das cotas, aos demais cotistas do quadro societário.

5. Entre outras outorgas era destinado a distribuição de lucros, e apresentava na ocasião com vários sócios, e cita a rotatividade dos sócios, bem como o investimento destes, na aquisição de quotas. Chega à conclusão subjetiva e informal, que o número de profissionais, não correspondia ao denominado "lucro", mas sim pagamento a plantões.

6. O peticionante apresentou rendimentos isentos e não tributáveis, em 2012/2016, no valor de R\$ 76.230,00, R\$ 85.300,00, R\$ 148.199,92 e R\$ 49.922,20, classificando-os como lucros e dividendos Recebidos da empresa COMED, sendo que houve por motivos de contabilidade e fluxo de caixa, e por questões de segurança da COMED, que assim procedia, conforme descreve as planilhas do anexo 3.

7. Todos os valores recebidos e declarados são frutos de rendimentos isentos e não tributáveis, tendo em vista o peticionante figurar no quadro societário, e são tidos como distribuição de lucros, pela atividade empresarial, que está imbuída. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integram a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no país ou no exterior (artigo 10 da Lei 9.249/1995).

8. Alega o diligente Auditor que o houve descaracterização dos valores pagos a distribuição de lucros, e cita que houve centenas de profissionais nesta situação.

9. Ousamos discordar de tal entendimento, em face ser os lucros ou dividendos apurados a partir de 01/01/1996, quando pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, estão isentos do imposto de renda na fonte e na declaração de rendimentos do beneficiário, pessoa física ou jurídica. (Art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, base legal dos arts. 654, 662 e 666 do RIR/99 - Decreto nº 3.000/99). A isenção abrange também os lucros e dividendos atribuídos a sócios ou acionistas residentes ou domiciliados no exterior. A isenção acima somente se aplica em relação aos lucros ou dividendos distribuídos por conta de lucros apurados no encerramento de períodos-base ocorridos a partir de janeiro de 1996 (art. 48, § 6º da IN nº 93/97) e não abrange os valores pagos a outro título, tais como pró-labore, aluguéis e serviços prestados (art. 48, § 5º da IN nº 93/97).

10. Cita ainda o nobre Auditor entre outras outorgas era destinado a distribuição de lucros, e apresentava na ocasião com grande número de sócios, e cita a rotatividade dos sócios, bem como o investimento destes, na aquisição de quotas. Chega à conclusão subjetiva e informal, que o número de profissionais, não correspondia ao denominado “lucro” mas sim pagamento a plantões.

11. A própria SRF tem jurisprudência interna consolidada, a respeito do tema estão isentos do imposto de renda na fonte, e na declaração de rendimentos do beneficiário, pessoa física ou jurídica:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF SÓCIO DE SERVIÇO. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA, NA DECLARAÇÃO E NA FONTE DE RENDIMENTOS DE PRÓ-LABORE. NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA QUANDO DA DISTRIBUIÇÃO DOS LUCROS.

Incidirá imposto sobre a renda o sobre a renda, na declaração de ajuste anual, sobre os valores pagos aos sócios a título de pró-labore (rendimentos do trabalho). No entanto não incidirá imposto sobre a renda sobre os valores pagos a título de distribuição de lucros pelas pessoas jurídicas. Dispositivos Legais: arts. 4º e 111 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966; art. 7º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988; art. 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; Arts. 981, 997, 1.006, 1.007 e 1.008 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002; art. 14 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006; e art. 43, 620 e 624 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

12. No item 4/8 do Termo de Constatação e de Intimação Fiscal, cita Sociedade - lucros, como descaracterização, sendo que realidade a primazia. Evidente que no caso concreto existe uma subjetividade do digno Auditor, quando cita que há inúmeras ações trabalhistas inclusive com danos morais, contra a COMED, que visa descaracterizar a *afectio societatis*, e o Judiciário Trabalhista, tem segundo uma jurisprudência anexada uma prestação de serviços.

13. Todavia foge da competência material daquela Justiça Especializada, julgar sobre a constituição de quadro societário, tendo em vista, que se trata da Justiça Comum. Em assim sendo, não faz coisa julgada quanto ao mérito do quadro societário, mas, simplesmente um vínculo empregatício. Aliás no caso concreto a COMED é uma sociedade composta por SÓCIO DE SERVIÇO.

Ementa: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. LUCROS DISTRIBUÍDOS AO SÓCIO PELA PESSOA JURÍDICA. LEI Nº 9.249 /95, ART 10. NÃO-INCIDÊNCIA. 1. No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, o valor do lucro passível de distribuição com isenção do Imposto de Renda será o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica. 2. A parcela dos lucros ou dividendos que exceder o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita, poderá ser distribuída sem a incidência do imposto, sendo isenta, portanto, do imposto na fonte e na declaração de rendimentos do beneficiário, pessoa física ou jurídica, desde que a empresa demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo (contábil) é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, o que não ocorreu na hipótese.

B. DO DIREITO.

I - DO PROCEDIMENTO INSTAURADO.

14. Compete a União realizar o trabalho de tributação, administração, fiscalização, arrecadação e cobrança do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer natureza, com base no Artigo 153, inciso III da Constituição Federal.

15. Tais prerrogativas são realizadas atualmente pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB) que controlam todos os tributos de competência constitucional da União, cabendo assim a essa secretaria vinculada ao Ministério da Fazenda todo o trâmite administrativo concernente em matéria tributária federal.

16. Assim tal procedimento encontra seu escopo no Decreto 3.000/1999 em seus Artigos 835 e 928 que regulam a fiscalização do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, podendo assim expedir intimações visando colher documentação necessária e esclarecimentos dos contribuintes a fim de instruir os procedimentos administrativos instaurados.

17. Tal procedimento instaurado em face da contribuinte **visa apurar a veracidade dos pagamentos efetuados a títulos de isenção abrange também os lucros e dividendos atribuídos a sócios ou acionistas.**

II. A DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DAS EMPRESAS.

18. A partir de 1996, quanto à distribuição dos lucros, assim dispõe a Lei nº 9.249/95:

"Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do Imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior."

19. A Lei nº 9.249/95 não cria qualquer nova isenção para a renda (e, se assim o fizesse, seria materialmente inconstitucional, por conflitar com os princípios constitucionais da isonomia, capacidade contributiva, generalidade e progressividade). O que a lei define é o momento da tributação da renda, ou seja, o imposto já é pago, pela empresa, quando da apuração do lucro, e não quando da sua distribuição ao sócio. Trata-se, simplesmente, da escolha do momento em que se dará a tributação da renda, e não de uma isenção *stricto sensu*.

20. O sistema tributário deve, além de ter base legal, ser lógico. O sistema tributário vigente, instituído pela Lei nº 9.249/95 no que diz respeito à distribuição dos lucros, mostra-se lógico: se a empresa já pagou imposto de renda incidente sobre os lucros, sua distribuição aos sócios pode ser isenta de tributação, ou esta renda estaria sendo tributada duas vezes. Ou seja, a isenção para o sócio que recebe os lucros pressupõe que estes já tenham sido tributados na empresa. Este seria, num sistema lógico e racional, espírito da lei (*mens legis*).

III. DA INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL E FORMAL DA IN SRF nº 11/96

21. Com o objetivo de regulamentar a Lei nº 9.249/95, a IN SRF nº 11/96, em seu art. 51, § 2º, dispôs que a parcela dos lucros apurados, excedente ao Lucro Presumido, também pode ser distribuída aos sócios como rendimento isento:

"Art. 51. Não estão sujeitos ao imposto de renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual.

(...)

§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, a parcela dos lucros ou dividendos que exceder o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica, também poderá ser distribuída sem a incidência do imposto, desde que a empresa demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, ou seja, o lucro presumido ou arbitrado."

22. Constata-se, numa interpretação lógico-sistemática da legislação tributária, que não há imunidade constitucional nem isenção legal sobre a parcela dos lucros apurados, excedente ao Lucro Presumido, e que é distribuída aos sócios. A Lei nº 9.249/95 não tem previsão de isenção para tal parcela de lucros distribuídos, uma vez que a isenção na distribuição aos sócios é decorrência lógica de anterior tributação do lucro, na empresa.

23. Logo, a IN SRF nº 11/96 inovou no mundo jurídico, criando norma cuja competência era do Congresso Nacional. Instruções normativas são normas complementares, expedidas por autoridade administrativa, e não podem usurpar a competência do Congresso Nacional; devem tão somente explicitar comandos já previstos nas leis e decretos, jamais inovando sobre matérias submetidas à reserva de lei.

C. DOS PEDIDOS.

24. Diante dos fatos e documentos cristalinos, vêm com máxima vênia, requer a Vossa Senhoria, o recebimento e processamento da presente resposta, sendo procedente pelas explanações acima descritas, pela entrega tempestiva da manifestação, devendo ser arquivada, e classificando-os como lucros e dividendos Recebidos da empresa COMED, por ser medida de inteira justiça."

6) Considerações da Fiscalização:

Mesmo diante da resposta acima citada mantém-se ante ao conjunto probatório relatado, o entendimento de que **a contratação de profissionais médicos como sócios remunerando-os na forma de distribuição de lucros, não passou de mera simulação visando sonegar tributos**. E isso se deu de forma consciente e deliberada dos partícipes, Comed e médicos, que agiram em conluio para a consecução de seus objetivos.

Assim, lavramos o competente Auto de Infração, para exigir do sujeito passivo, o Imposto de Renda devido, juros legais e multa de ofício, exasperada em razão do claro intuito de fraude já mencionado.

Em razão de todo o apurado, para fins do IRPF, os valores percebidos da Comed pelo sujeito passivo nos anos-calendário sob análise serão considerados por esta fiscalização como rendimentos tributáveis decorrentes do trabalho e não como rendimentos isentos e não tributáveis conforme declarado em Dirpf. As contribuições previdenciárias não serão objeto desta fiscalização, pois tais valores já fizeram parte da fiscalização na empresa.

Foi lavrada ainda, a competente Representação Fiscal para Fins Penais (Processo nº 15956.720.049/2017-17), a ser encaminhada ao Ministério Público Federal, por entendermos que o sujeito passivo praticou, em tese, Crime Contra a Ordem Tributária.

Lavra-se o presente termo, em duas vias de igual teor, uma das quais é encaminhada junto com o Auto de Infração, ao domicílio fiscal do sujeito passivo, para sua ciência.

(...)"

IMPUGNAÇÃO

Após a ciência da Notificação de Lançamento em 27/04/2017 (fl. 162), o contribuinte apresentou impugnação tempestiva em 02/05/2017 (fls. 166/180), com as seguintes alegações:

"(...)

A. DOS FATOS

1. Entendeu a receita federal que nas declarações de ajuste anual de 2012 a 2015, consta que o peticionante apresentou **omissão dos rendimentos isentos e não tributáveis, recebidos de pessoa jurídica, da empresa COMED - Corpo Médico Ltda.**, no valor apurado de R\$ 76.230,00, R\$ 85.300,00, R\$ 148.199,92 e R\$ 49.922,20, com fato gerador em 31/12/2015, todos com multa de 150% (cento e cinquenta por cento), mas é sempre bom lembrar, que tais valores são frutos, de lucros e dividendos Recebidos da empresa COMED.

2. O enquadramento legal utilizado pelos senhores fiscais de renda, a eventual Infração ao Art. 37, 38, 39, 43, 45, 56 e 83, do RIR/99, c/c Art. 1º Inc. VI, e § único, da Lei 11.482/07, Incluído pela Lei 12.469/11, com fatos geradores ocorridos, segundo consta entre 01/01/2012 e 31/12/2015, que perfaz o valor de R\$ 256.012,39 (duzentos e cinquenta e seis mil e doze reais e trinta e nove centavos), que entende o recorrente são frutos de rendimentos isentos e não tributáveis, tendo em vista o peticionante os recebeu como rendimentos isentos e não tributáveis.

3. Foi autuado pelos recebimentos recebidos e classificados indevidamente na DIRPF, ao classificar como rendimentos isentos e não tributáveis, recebidos da empresa COMED, alega o diligente Auditor Fiscal, que o houve descaracterização dos valores pagos a distribuição de lucros, e cita que houve centenas de profissionais nesta situação, todos com multa de 150% (cento e cinquenta por cento).

4. Nossa discordância e inconformismo misto com a atuação reside, que tais valores são frutos do recorrente figurar no quadro societário, e são tidos como distribuição de lucros, pela atividade empresarial, que está imbuída. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no país ou no exterior (artigo 10 da Lei 9.249/1995).

5. Os lucros ou dividendos apurados a partir de 01.01.1996, quando pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, estão isentos do imposto de renda na fonte e na declaração de rendimentos do beneficiário, pessoa física ou jurídica, (art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, base legal dos arts. 654, 662 e 666 do RIR/99 - Decreto nº 3.000/99).

6. A isenção abrange também os lucros e dividendos atribuídos a sócios ou acionistas residentes ou domiciliados no exterior. A isenção acima somente se aplica em relação aos lucros ou dividendos distribuídos por conta de lucros apurados no encerramento de períodos-base ocorridos a partir de janeiro de 1996 (art. 48, § 6º da IN nº 93/97) e não abrange os valores pagos a outro título, tais como pró-labore, aluguéis e serviços prestados (art. 48, § 5º da IN nº 93/97).

II. DO MÉRITO:

7. Quanto ao mérito não assiste razão à receita federal em aplicar ao requerente auto de Infração, A distribuição de lucros aos sócios (de capital ou de serviço) é isenta de imposto de renda na fonte A distribuição de lucro é outro tipo de

rendimento, que pode ser recebido por sócios que trabalham na empresa ou não. Ele deve acontecer de acordo com percentuais acordados entre os sócios. Cabe dizer que a distribuição de lucro não tem incidência de impostos para evitar que a empresa pague novamente o imposto de renda de pessoa física, pois elas já pagam imposto de renda de pessoa jurídica sobre o que faturam.

Ementa: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA INCIDENTE SOBRE AS PARTICIPAÇÕES NOS LUCROS. ARTIGO 10 DA LEI Nº 9.249 /95. EXTENSÃO DO CONCEITO LEGAL DE "BENEFICIÁRIO". Embora o caput do dispositivo questionado não discrimine, resta claro, pela própria menção a "sócios e acionistas" constantes do parágrafo, que a isenção diz respeito aos próprios capitalistas e não aos administradores. Sócios, quando se refere à distribuição de lucros, nas sociedades por cotas, e acionistas, quando se refere ao pagamento de dividendos, nas sociedades por ações. A isenção dada pelo dispositivo em questão se deve exatamente porque houve aplicação de capital na pessoa jurídica por parte do sócio ou acionista, pelo que este recebe uma remuneração pelo capital investido. A participação nos lucros por parte do administrador configura prêmio por desempenho e não rendimento já tributado de capital investido, sendo, assim, enquadrada como renda tributável. Trata-se, na verdade, de distribuição de resultados, já que o administrador contribuiu com seu trabalho para gerar lucro, não assumindo o risco do negócio, estando enquadrado no conceito de renda tanto o valor pago a título de pró-labore quanto recebido como participação no resultado.

V. DA FIXAÇÃO DA MULTA EM 150% - CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA:

8. O Supremo Tribunal Federal (STF) defina, por meio de repercussão geral, os limites da multa aplicada pelo Fisco em razão de sonegação, fraude ou conluio tendo em vista que a Constituição proíbe o uso de tributos com efeito de confisco (artigo 150, inciso IV). Atualmente, a Receita Federal aplica penalidade de 150% sobre a totalidade ou diferença do tributo não recolhido, não declarado ou declarado de forma incorreta. A multa é prevista no parágrafo primeiro do artigo 44 da Lei 9.430/1996.

9. E atenção ao princípio da segurança jurídica e tendo em vista a necessidade de concretização da norma constitucional que veda o confisco na seara tributária, fixar, no regime da repercussão geral, as balizas para a aferição da existência de efeito confiscatório na aplicação de multas fiscais qualificadas", afirmou o ministro Fux, na manifestação. Nada obstante, esta Corte, em algumas oportunidades, considerou confiscatórias, sob uma ótica abstrata, multas fiscais fixadas em montantes desproporcionais à conduta do contribuinte, mormente quando ultrapassam o valor do tributo devido. Nesse sentido:

TRIBUTÁRIO - MULTA - VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO - CONFISCO - ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA. Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ - Pleno, relator ministro limar Galvão - e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP - Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Gerai. (RE 833.106, Rei. Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, de 12/12/2014)

10. Na Seção II do Capítulo I do Título VI da Constituição da República - Do Sistema Tributário Nacional - consta a seguinte regra:

"Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(Omissis...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;" (Destques não originais)

11. A dificuldade que se apresenta acerca deste tema diz respeito à sua generalidade e de não ter o legislador atual fixado um parâmetro para se aferir a ocorrência do confisco, diversamente do que fez na Constituição de 1934, no seu art. 184, parágrafo único, que previa um limite de 10% (dez por cento) para as multas tributárias sobre a importância do débito pela falta de pagamento. Veja se:

"Art. 184 - O produto das multas não poderá ser atribuído, no todo ou em parte, aos funcionários que as impuserem ou confirmarem.

Parágrafo único - As multas de mora por falta de pagamento de impostos ou taxas lançados não poderão exceder de dez por cento sobre a importância em débito."

12. A proibição constitucional do confisco em matéria tributária - ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias - nada mais representa senão a Interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à Injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas.

13. O Poder Público, especialmente em sede de tributação (mesmo tratando-se da definição do quantum pertinente ao valor das multas fiscais), não pode agir imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade que se qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais.

14. Importa assinalar que a vedação de confisco se direciona tanto ao tributo, quanto às multas tributárias, sejam elas de mora, sejam punitivas.

15. Tal linha de entendimento se funda no conhecido precedente do Supremo Tribunal Federal no qual restou assentado que a vedação de confisco se estende também às penalidades.

16. Veja-se o que assentou a respeito a citada Corte:

"DECISÃO: 1. Trata-se de recurso extraordinário interposto contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região e assim ementado: "Processual Civil, Tributário e Constitucional. Multa de 300% com base no inciso II do art. 290 e no art. 292 do Decreto 3.048/99. Caráter confiscatório. Possibilidade de redução ou de anulação do auto de infração pelo Poder Judiciário. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Apelação e remessa improvidas." (fl. 161). O recorrente, com base no art. 102, III, a, alega ter havido

violação ao disposto nos arts. 2º e 150, IV, da Constituição Federal. Alega, em síntese, não ser possível a aplicação do princípio constitucional que veda a utilização de tributos com caráter confiscatório às multas tributárias. 2. Inconsistente o recurso. É firme o entendimento desta Corte que o princípio constitucional insculpido no art. 150, IV, da Constituição Federal, que veda a utilização de tributos com caráter confiscatório, também se aplica às multas impostas em decorrência do descumprimento de obrigações tributárias, conforme se pode ver da seguinte ementa exemplar: "AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. 2º E 3º DO ART. 57 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO-RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA. A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente." (ADI 551 RJ, Rei. Min. ILMAR GALVÃO, DJ de 14/02/2003. Nesse sentido: RE nº 220.284, Rei. Min. MOREIRA ALVES, DJ de 10/08/2000.) 3. Ante o exposto, e adotando os fundamentos desse precedente, nego seguimento ao recurso (art. 21, 1º, do RISTF, art. 38 da Lei nº 8.038, de 28.05.90, e art. 557 do CPC). Publique-se. Int. Brasília, 18 de agosto de 2006. Ministro CEZAR PELUSO Relator "RÉ 473818 / PE - PERNAMBUCO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a) Min. CEZAR PELUSO Partes RECTE.(S): INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS ADV.(A/S): PROCURADORIA GERAL FEDERAL RECD.(A/S): SOTILTEC - ENGENHARIA DE INSTALAÇÕES LTDA ADV.(A/S): FÁBIO HENRIQUE DE ARAÚJO URBANO E OUTRO(A/S) Julgamento 18/08/2006 Publicação DJ 20/09/2006 PP-00056 RDDT n. 135, 2006, p. 197-198 (Destaques não originais)

17. Por seu turno, no que concerne a limites percentuais para se dizer da ocorrência de confisco, a despeito da inexistência legal de um limite percentual em relação ao montante devido, o Supremo Tribunal Federal não tem se esquivado de considerar confiscatórias multas tributárias que superem 30% (trinta por cento) do tributo devido, nos casos de não recolhimento tempestivo.

18. No que concerne às multas pelo descumprimento de dever instrumental acessório (obrigações acessórias), não há definição da Corte a respeito do valor máximo que a multa poderia atingir, quicá pela dificuldade - já vislumbrada pelos que se dedicam ao estudo do Direito Tributário - de prever de forma genérica um limite de apenação administrativa para as infrações à legislação tributária.

19. Vejamos à luz da doutrina o que se entende por tributo com efeito confiscatório. Tomando lições doutrinárias citadas na ADI-MC nº 1075-DF (Rel. Min. Celso de Melo), colho a citação do professor LUIZ EMYGDIO F. DA ROSA JR. ("Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário", p. 320, item n. 14, 10a ed., 1995, Renovar), ao analisar o princípio constitucional que veda a utilização do tributo com efeito confiscatório, destaca a necessidade de examinar-se a ocorrência de confisco considerando o caso concreto.

"Outro princípio expresso que deve ser destacado está consagrado no art. 150, IV, da CF de 1988r que veda às entidades federadas utilizar tributo com efeito de

confisco. Tal princípio era entendido como implícito na Constituição anterior face aos 11 e 12 do art. 153: o primeiro proibia o confisco e o segundo assegurava o direito de propriedade. Tributo com efeito confiscatório é aquele que pela sua taxação extorsiva corresponde a uma verdadeira absorção, total ou parcial, da propriedade particular pelo Estado, sem o pagamento da correspondente indenização ao contribuinte. A vedação do tributo confiscatório decorre de um outro princípio: o poder de tributar deve ser compatível com o de conservar e não com o de destruir. Assim, tem efeito confiscatório o tributo que não apresenta as características de razoabilidade e justiça, sendo, assim, igualmente atentatório ao princípio da capacidade contributiva. O art. 150, IV, da CF de 1988 limita-se a enunciar o princípio sem precisar o que se deve entender por tributo com efeito confiscatório. Daí o referido princípio deve ser entendido em termos relativos e não absolutos, examinando-se, em cada caso concreto, se a taxação estabelecida pelo tributo atenta ou não contra o direito de propriedade." (Destaques não originais)

20. O citado julgador relaciona ainda no seu voto que essa necessidade de voltar para o caso concreto para dizer da ocorrência do confisco é revelada por PAULO DE BARROS CARVALHO ("Curso de Direito Tributário", p. 101, 4ª ed., 1991, Saraiva), HUGO DE BRITO MACHADO ("Curso de Direito Tributário", p. 185, 7ª ed., 1993, Malheiros), REGINA HELENA COSTA ("Princípio da Capacidade Contributiva", p. 75, 1993, Malheiros) e ANTONIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA ("Direito Constitucional Tributário" e "Due Process of Law", p. 196, item nº 62, 2ª ed., 1986, Forense), sendo que, este último sustenta que a norma inscrita no art. 150, IV, da Constituição encerra uma cláusula aberta, veiculadora de um conceito jurídico indeterminado - que reclama que os Tribunais, na ausência de "uma diretriz objetiva e genérica, aplicável a todas as circunstâncias", procedam, em cada hipótese concreta emergente, à avaliação, "hic et nunc", dos excessos eventualmente praticados pelo Estado.

21. O Ministro cita no seu voto a lição de RICARDO LOBO TORRES ("Curso de Direito Financeiro e Tributário", p. 56, 2ª ed., 1995, Renovar), para quem:

"A relação entre o direito de propriedade e o direito tributário é dialética. A propriedade privada fornece o substrato por excelência para a tributação, já que esta significa sempre a intervenção estatal no patrimônio do contribuinte. Mas está protegida qualitativa e quantitativamente contra o tributo: não pode ser objeto de incidência fiscal discriminatória, vedada pela proibição de privilégio (art. 150, II); nem pode sofrer imposição exagerada que implique na sua extinção, em vista da proibição de confisco (art. 150, IV). A vedação de tributo confiscatório, que erige o status negativus libertatis, se expressa em cláusula aberta ou conceito indeterminado. Inexiste possibilidade prévia de fixar os limites quantitativos para a cobrança, além dos quais se caracterizaria o confisco, cabendo ao critério prudente do juiz tal aferição, que deverá se pautar pela razoabilidade. A exceção deu-se na Argentina, onde a jurisprudência, em certa época, fixou em 33% o limite máximo da incidência tributária não confiscatória." (Destaques não originais)

22. LUIZ EMYGDIO F. DA ROSA JR. ("Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário", p. 320, item nº 14, 10ª ed., 1995, Renovar), ao analisar o princípio constitucional que veda a utilização do tributo com efeito confiscatório, ressalta:

"A vedação do tributo confiscatório decorre de um outro princípio: o poder de tributar deve ser compatível com o de conservar e não com o de destruir. Assim, tem efeito confiscatório o tributo que não apresenta as características de razoabilidade e justiça, sendo, assim, igualmente atentatório ao princípio da capacidade contributiva." (Destaques não originais)

23. O Código Tributário Nacional estabelece que a obrigação tributária é principal ou acessória (art. 113), sendo que a obrigação acessória tem por objeto as prestações positivas ou negativas previstas na legislação instituidora da obrigação acessória no interesse da arrecadação e fiscalização dos tributos (art. 113, 2º).

24. LUIZ EMYGDIO ROSA JR conceitua a obrigação acessória como sendo aquela que: "(...) visa a atender aos interesses do fisco no tocante à fiscalização e arrecadação dos tributos e corresponde a qualquer exigência feita pela legislação tributária que não seja o pagamento do tributo. Assim, a mencionada obrigação pode consubstanciar uma obrigação de fazer (declaração de bens, exibição de livros, prestação de informações, etc.) ou obrigação de não fazer (não destruir documentos e livros obrigatórios pelo prazo exigido por lei, tolerar exame em livros e documentos, não impedir a fiscalização, etc.)."(Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário, 10ª ed. Renovar, pág. 452).

25. Na esteira do que decidiu o Supremo Tribunal Federal, a efetiva verificação de confisco depende da análise do caso concreto. É inegável a importância da multa punitiva para a União Federal, como meio de coibir a prática da sonegação fiscal. Todavia, é imprescindível verificar se as ações adotadas no interesse da arrecadação estão em consonância com outros direitos previstos na Constituição da República, especialmente o direito de propriedade.

26. Na esteira do que decidiu o Supremo Tribunal Federal, a efetiva verificação de confisco depende da análise do caso concreto. Há que se reconhecer que o percentual de multa de 75% tem sido considerado abusivo pelo Supremo Tribunal Federal, por violação à vedação de utilização do tributo com efeito de confisco e por violação à capacidade contributiva (RE nº 492.842/RN). Veja-se:

"DECISÃO: Trata-se de recurso extraordinário (art. 102, III, a, da Constituição) interposto de acórdão que reduziu, de 75% para 20% do valor principal, o montante da multa moratória imposta ao contribuinte. Sustenta a União que a multa é mera penalidade pecuniária não abarcada pela vedação constitucional do art. 150, IV, o qual somente se aplicaria a tributos (fls. 271-282). É antiga a orientação da Segunda Turma no sentido de que a multa moratória, quando estabelecida em montante desproporcional, tem feição confiscatória e deve ser reduzida (cf. RE 91.707, rei. Min. Moreira Alves, DJ de 29.02.1980, e RE 81.550, rei. min. Xavier de Albuquerque, DJ de 13.06.1975). Esse entendimento foi confirmado pelo Pleno por ocasião do julgamento da ADI 551 (rei. Min. limar Galvão, DJ de 14.02.2003). Na oportunidade, a Corte concluiu que a multa tem caráter confiscatório quando revela desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica. Eis a ementa dessa decisão: "AÇÃO DI RETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. 2º E 3º DO ART. 57 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO INCISO

IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA. A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente. Ação julgada procedente." (Destakes não originais)

27. Por outro lado, o Tribunal já decidiu que multas estabelecidas nos percentuais de 20% ou 30% do valor do imposto devido não são abusivas nem desarrazoadas, portanto não implicam necessariamente ofensa aos princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco. Nesse sentido RE 239.964 (rel. min. Ellen Gracie, DJ de 09.05.2003) e RE 220.284 (rei. min. Moreira Alves, DJ de 10.08.2000). Dessas orientações não divergiu o acórdão recorrido. Do exposto, com base no art. 557, caput, do Código de Processo Civil, nego seguimento ao recurso". Brasília, 28 de setembro de 2006. Ministro JOAQUIM BARBOSA Relator RE 492842/RN - RIO GRANDE DO NORTE RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA Julgamento: 28/10/2006 Publicação DJ 22/11/2006 PP-00103 Partes RECTE.(S): UNIÃO ADV. (A/S): PFN - MARCOS ALEXANDRE TAVARES MARQUES MENDES RECD.(A/S): CIEMARSAL-COMÉRCIO INDÚSTRIA E EXPORTAÇÃO DE SAL LTDA ADV.(A/S): NICACIO LOIA DE MELO NETO E OUTRO(A/S).

28. Por isto a redução da multa punitiva para o percentual de 20% (vinte) por cento se mostra devida e compatível com a Constituição Federal.

VI. DOS PEDIDOS:

Diante do exposto, e de tudo o mais que dos autos consta, demonstrada a total insubsistência do lançamento, bem como a Infração por omissão dos rendimentos isentos e não tributáveis, recebidos de pessoa jurídica, da empresa COMED, bem como, pelos recebimentos recebidos e classificados indevidamente na DIRPF, ao classificar como rendimentos isentos e não tributáveis, recebidos da empresa COMED; alternativamente, o acolhimento do valor arbitrado como multa, a fim de se reduzir a multa de 150% para um percentual de 20%.

(...)"

É o relatório.

A decisão de primeira instância, por unanimidade, manteve o lançamento do crédito tributário exigido, encontrando-se assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2013, 2014, 2015, 2016

RENDIMENTOS CLASSIFICADOS INDEVIDAMENTE NA DIRPF. LUCROS. DESCARACTERIZAÇÃO. REALIDADE. PRIMAZIA.

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

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%.

Cientificado da decisão, em 04/08/2017 (fls. 272), o contribuinte, por procurador habilitado interpôs, em 09/08/2017, recurso voluntário (fls. 275/289), insurgindo-se contra a manutenção da autuação, repisando literalmente as alegações da peça impugnatória, a seguir brevemente sintetizadas por meio dos seguintes tópicos: I – DOS FATOS; II – DO MÉRITO: A distribuição de lucros aos sócios (de capital ou de serviço) é isenta de imposto de renda na fonte; Da fixação da multa em 150% - Caráter Confiscatório da Multa. Cita escólio doutrinário e jurisprudência judicial para motivar as pretensões recursais. Requer, ao final, demonstrada a insubsistência e improcedência ação fiscal, o cancelamento do lançamento ou, caso assim não se entenda, alternativamente, a redução da multa aplicada ao percentual de 20%.

Instrui a peça recursal com os documentos de fls. 290/325.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Wilderson Botto, Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão por que dele conheço e passo à sua análise.

Preliminares

Não foram alegadas questões preliminares no presente recurso.

Mérito

Da omissão apurada - dos rendimentos classificados indevidamente nos ajustes anuais:

O litígio recai sobre a omissão de rendimentos decorrente da classificação indevida de rendimentos como não tributáveis ou isentos nas declarações de ajuste anual, no valor total de R\$ 359.652,12, constatada em sede de verificação do cumprimento das obrigações tributárias dos anos-calendário de 2012 a 2015, importando na apuração do imposto suplementar de R\$ 91.474,03, a ser acrescido dos encargos legais, buscando, por oportuno, nessa seara recursal, obter nova análise do processado, no sentido do afastamento das infrações apuradas.

Pois bem. Em que pese as alegações trazidas, do cotejo dos documentos carreados, aliado aos fundamentos traçados no voto condutor da decisão recorrida (fls. 235/264) e atendo-se às informações contidas no auto de infração e no termo de constatação e intimação fiscal lavrados (fls. 2/98), não há como prosperar a pretensão recursal.

Assim, considerando que o Recorrente, nesta fase recursal, não trouxe novas razões hábeis e contundentes a modificar o julgado – limitando-se basicamente em repisar as alegações da peça impugnatória, cujos argumentos, ora novamente apresentados, já foram detidamente apreciados pela DRJ/FOR – me convenço do acerto da decisão recorrida, pelo que adoto como razão de decidir os fundamentos do voto condutor (fls. 253/260), 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):

DO MÉRITO

No mérito, a autuação gira em torno de valores pagos pela empresa Comed - Corpo Médico Ltda. e Outro ao interessado, a título de distribuição de lucros a sócio, que foram declarados como rendimentos isentos na declaração de ajuste anual (DAA) da pessoa física.

No termo de verificação de infração, a autoridade fiscal assevera que, em ação fiscal realizada contra a Comed, apuraram-se fatos que **descaracterizam** os valores pagos a centenas de profissionais de saúde, dentre eles o impugnante, como distribuição de lucros. Afirma que os valores registrados **como lucros distribuídos seriam, na verdade, rendimentos pagos pelos serviços prestados sem vínculo empregatícios; e que os partícipes (empresa e profissionais de saúde - médicos) montaram um “esquema” única e exclusivamente para sonegar tributos, notadamente as contribuições previdenciárias e o imposto de renda, em detrimento dos cofres públicos.**

O impugnante, por seu turno, insurge-se contra as imputações feitas a ele impugnante no lançamento, asseverando, na peça de impugnação, que tais valores são frutos do recorrente figurar no quadro societário, e são tidos como distribuição de lucros, pela atividade empresarial, que está imbuída. Disse ainda que os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no país ou no exterior (artigo 10 da Lei 9.249/1995).

Acrescentou também que os lucros ou dividendos apurados a partir de 01.01.1996, quando pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, estão isentos do imposto de renda na fonte e na declaração de rendimentos do beneficiário, pessoa física ou jurídica, (art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, base legal dos arts. 654, 662 e 666 do RIR/99 - Decreto nº 3.000/99).

Por fim, argumentou ainda que a isenção abrange também os lucros e dividendos atribuídos a sócios ou acionistas residentes ou domiciliados no exterior. A isenção acima somente se aplica em relação aos lucros ou dividendos distribuídos por conta de lucros apurados no encerramento de períodos-base ocorridos a partir de janeiro de 1996 (art. 48, § 6º da IN nº 93/97) e não abrange os valores pagos a outro título, tais como pró-labore, aluguéis e serviços prestados (art. 48, § 5º da IN nº 93/97).

Também aduziu que a distribuição de lucros aos sócios (de capital ou de serviço) é isenta de imposto de renda na fonte, pois a distribuição de lucro é outro tipo de rendimento, que pode ser recebido por sócios que trabalham na empresa ou não. Ele deve acontecer de acordo com percentuais acordados entre os sócios. Disse que a distribuição de lucro não

tem incidência de impostos para evitar que a empresa pague novamente o imposto de renda de pessoa física, pois elas já pagam imposto de renda de pessoa jurídica sobre o que faturam.

Destarte, a controvérsia principal fixada com a impugnação apresentada **reside na determinação do regime tributário a ser aplicado aos rendimentos auferidos pelo autuado nos anos-calendário 2012 a 2015, em decorrência da prestação de serviços médicos à terceiros, por intermédio da pessoa jurídica Comed – Corpo Médico Ltda, da qual era sócio.**

Como já registrado anteriormente, **duas teses distintas se contrapõem**. A primeira, defendida pela fiscalização, busca tributar os rendimentos auferidos pelo autuado na pessoa física, como contraprestação pelos serviços prestados. A segunda, argumento constante da peça impugnatória, suscita que os valores recebidos são isentos, por se tratarem de lucros distribuídos aos sócios.

Afirmou a autoridade lançadora em seu relatório que a pessoa jurídica Comed - Corpo Médico Ltda. **simulou** a contratação de médicos pela sua inclusão no quadro societário da empresa, para fugir, indevidamente, do pagamento de tributos devidos pela pessoa jurídica (contribuições previdenciárias), sendo que os profissionais eram aliciados com a promessa de receberem seus proventos sem a incidência de IRPF na pessoa física.

Compulsando os autos, 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 era de remuneração pelos serviços prestados, e não de lucros distribuídos aos sócios.**

Cumpra ainda dizer que os elementos de prova, tomados seu conjunto, permitem concluir que a natureza jurídica da relação que o impugnante e os demais profissionais médicos que compunham o quadro societário da empresa mantinham com a Comed **não se caracterizava como a do sócio para com a sociedade, mas a de prestadores de serviço contratados pela empresa, pouco importando os aspectos formais dessa relação.**

Do processo em tela percebe-se que existe uma grande desproporção entre participação nos lucros e participação no capital social. Verifica-se que a participação nos lucros é determinada por outros parâmetros que não a parcela que o sócio detinha do capital social, tais como captação de novos clientes, participação nos trabalhos realizados ou sua experiência, não havendo nenhum ilícito no fato de a sociedade distribuir seus lucros desproporcionalmente ao capital social, mas com base na contribuição dos sócios para os serviços prestados pela sociedade aos seus clientes, nem tampouco na frequência com que a distribuição é feita, tendo em vista que estes fatores se enquadram na esfera de autonomia de vontade dos próprios sócios. Neste contexto é legítimo que o sócio tenha pequena participação no capital da sociedade.

Neste 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 dever de agir.

Foge à razoabilidade que todos os “supostos 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. Ao sempre delegarem seu poder de participar das deliberações, referidos trabalhadores resultaram, ao fim e ao cabo, aliados de qualquer processo decisório dos rumos da empresa.

Ademais, a alta rotatividade dos integrantes da sociedade também evidencia a fragilidade do alegado elo societário entre as partes envolvidas (autuado 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.

(...)

A arguida licitude destes procedimentos não encontra lastro no ideal que rege os negócios societários, qual seja, a união de forças, com a participação efetiva e direta de todos os sócios na direção e sucesso do empreendimento social, pondo em xeque a própria noção jurídica de *affectio societatis* (confiança mútua e vontade de cooperação conjunta para consecução de objetivos sociais).

Contraste-se, ainda, a reduzida participação dos “sócios” no capital social da Comed, pois o investimento do sujeito passivo para a sociedade foi de R\$ 1,00 (UM REAL), conforme se denota da referida alteração, o que representava apenas 0,02% do capital. Naquela oportunidade, o Capital da "sociedade" era composto por 3346 quotas, sendo que o sócio majoritário e administrador. Sr Márcio José Ramos de Sant’Anna possuía 3.090, ou seja, 92,34%.

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**.

O requerente afirma que desconhece que haja sócios recebendo lucros antes de ingressarem na sociedade, e que tal fato não teria ocorrido com ele. No entanto, o sujeito passivo passou a fazer parte do "quadro de sócios" da Comed, quando do registro da 5ª Alteração Contratual datada de 04/08/2007 e protocolada para registro no Ofício de Registro Civil de Pessoas Jurídicas da Comarca de Sertãozinho-SP em 08/10/2008 sob o nº 4259 e seu registro se deu apenas no dia 15/10/2008.

O fato de o serviço ser prestado pelos profissionais sem subordinação formal apenas exclui a relação de emprego, **mas não impede seja estabelecida relação trabalhista de outra natureza, qual seja: a prestação de serviços por trabalhadores autônomos**.

A fiscalização **não** apurou vínculo profissional entre o autuado e a pessoa jurídica Comed. O autuado, na verdade, **era mão-de-obra qualificada**, essencial ao desempenho da atividade da empresa, que o atraiu, juntamente com outros profissionais, com a promessa de não incidência tributária sobre os valores a eles pagos, **remunerado-os pelo seu labor consoante plantões trabalhados nas unidades tomadoras dos serviços da Comed**.

Houve no caso concreto uma **triangulação** de serviços: o contratante (terceiro) se beneficiava, porque não formava vínculo com o prestador direto de serviços (autuado) e não suportava os devidos encargos tributários (previdenciários e trabalhistas); a cedente (Comed), por sua vez, ao tipificá-lo como sócio, buscava livrar-se da incidência de contribuições sociais, e ao remunerá-lo pelo serviço prestado, sob a forma aparente de lucro, também isentava o suposto sócio (autuado) do imposto de renda devido pela pessoa física.

É incontestável pelo relato da autoridade lançadora que, na prestação de serviços pelo interessado em favor da Comed, **a pessoa jurídica agia como empresa interposta**, para disponibilizar os serviços da profissional a terceiros, assumindo, diretamente, o ônus de remunerá-la, estabelecendo controle direto sobre os serviços prestados, sem subordinação, **mas com coordenação direta da atividade laborativa**.

A assimetria nos pagamentos entabulados aos médicos é consequência direta da natureza dos valores pagos: recebem proporcionalmente ao trabalho efetuado junto aos tomadores diretos dos serviços **e não em proporção à simbólica participação no capital social**. Evidência, assim, o caráter de contraprestação pelo labor executado, traduzindo-se, nitidamente, **em verdadeira remuneração disfarçada sob o manto de lucro**.

A realidade fática prevalece sobre o instrumento formal, pois as circunstâncias e o cotidiano nas relações podem ser diversas daquilo que foi documentado. A essência do ato jurídico é o fato, e não a forma; e, no caso, a fiscalização demonstrou cabalmente que a efetiva prestação de serviços pela autuada e pelos demais médicos **diverge** frontalmente da formalidade aparente, na qual eles figuram como sócios da pessoa jurídica.

Dentro dessa perspectiva, o objeto da tributação **será o negócio jurídico real**, e não necessariamente o negócio jurídico formal, principalmente quando a forma adotada não reflete a causa de sua utilização. E isso está consignado expressamente no art. 118, inciso I, do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

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

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

Os legisladores pátrios, através da Lei Complementar nº 104, de 2001, alteraram o Código Tributários Nacionais, investindo o fisco dos poderes necessários à desconsideração das simulações levadas a efeito pelas partes. Eis o parágrafo único incluído no art. 116 do CTN que ampara os procedimentos adotados pela autoridade lançadora:

Art. 116 (...)

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. (grifo nosso)

O termo de verificação da infração evidenciou que um dos propósitos da empresa Comed **era criar uma situação jurídica com vistas a dissimular a ocorrência dos fatos geradores do imposto de renda da pessoa física para os profissionais médicos prestadores de serviços**. Propaganda veiculada pela própria pessoa jurídica em seu endereço eletrônico

na Internet evidencia e corrobora essa constatação (fl. 1.155, extraído do Processo nº 15956.720037/2014-40, cujo sujeito passivo é a COMED).

Portanto, não se pode falar em elisão ou planejamento fiscal lícito, quando houve, na verdade, evasão fiscal. Como consequência, a autoridade lançadora **apenas desconsiderou, no lançamento, o negócio jurídico formalmente praticado entre o contribuinte e a pessoa jurídica, na medida em que o autuado apontado como “sócio” revelou-se como verdadeiro prestador de serviços para a contratante.**

Cumprе dizer ainda que o procedimento adotado tem amparo no art. 116 do Código Tributário Nacional, inexistindo qualquer óbice para tal no art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005. Pelo contrário. Caso se depare com atos ou negócios jurídicos viciados por dolo, fraude, simulação, sonegação ou conluio, a administração tributária não somente pode como deve desconsiderá-los, sem necessidade de anulação judicial, e qualificá-los de acordo com a categoria jurídica e a norma de tributação pertinentes. É o que ocorre no presente caso.

(...)

Outro aspecto relevante é o fato de a fiscalização ter comprovado que os pagamentos efetuados a título de “distribuições de lucros” se davam **inúmeras vezes dentro de um mesmo mês, e por vezes eram feitos mais de um pagamento (distribuição) num mesmo dia, fato demonstrado pela própria contabilidade da empresa.** Esses valores eram **pré-definidos, ou seja, eram fixos em razão da localização da unidade em que o profissional iria prestar os serviços (plantões médicos).**

Acrescente-se ainda que o fato de o valor dos lucros serem definidos no mês anterior ou meses antes de serem distribuídos denota 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 o autuado **em nenhum momento sofreu os riscos que norteiam a atividade societária.**

Cumprе ainda acrescentar que restou demonstrado neste processo **várias provas** que fundamentam o Auto de Infração e que passam a embasar o presente voto:

a) No item 3.2 do Relatório Fiscal são mencionados 5.150 lançamentos contábeis de “distribuição de lucros”. Restou demonstrado, a partir do item 6 do “Termo de Constatação e Intimação Fiscal”, que esses valores eram pré-definidos em razão da localização da unidade em que o profissional iria prestar os plantões médicos. Vários documentos demonstram como os valores dos “lucros” eram definidos mês ou meses antes de serem recebidos (vide documento “Anexo 7” do “Termo de Constatação e Intimação Fiscal”, e-mail da Comed fixando os valores dos plantões médicos).

b) E-mails datados de 20/12/2011 e 17/02/2012, endereçados a vários destinatários (médicos) a partir do seguinte e-mail denise.plantoesmedicos@hotmail.com, fixando os valores de R\$ 750,00 e R\$ 700,00 líquido, dos plantões diurno e noturno, para os meses de Janeiro/2012 e Março/2012, respectivamente, na Santa Casa de Sertãozinho; Referido documento foi obtido junto ao Processo

Trabalhista nº 0011421-72.2015.5.15.0113 que tramita perante a 5ª Vara do Trabalho de Ribeirão Preto/SP (fls. 119/122);

c) 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 de 2013, onde pode ser verificado (em sua parte inferior), o valor do "lucro" a ser recebido pelo profissional, pelo plantão de doze horas (R\$ 750.00). Referido documento também foi obtido junto ao Processo Trabalhista nº 0011421-72.2015.5.15.0113 que tramita perante a 5ª Vara do Trabalho de Ribeirão Preto/SP;

d) Escalas de plantão referente ao mês de outubro de 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. Nessas escalas, podem ser verificados os 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. Nas duas primeiras escalas, há ainda informação de que os valores de R\$ 705,00, seriam "novos valores a partir de 23/04/2012;

e) Cópia da denúncia nº 548606 recebida pela Ouvidoria da Receita Federal do Brasil, informando a oferta de plantões médicos pela Comed, a um profissional (médico), através do e-mail Comed - Paulo Carvalho comed.comercial@terra.com.br. (Paulo Moacyr Botelho Carvalho) (fls. 132);

f) Carta subscrita pelo sócio majoritário da Comed, em 28/06/2013, endereçada a todos os médicos plantonistas, alertando-os que os casos de falta no serviço seriam apenados com multa, com reflexos salariais inclusive (fls. 133);

Cabe ainda registrar a **conclusão disposta no Processo nº 15956.720037/2014-40**, que tem como sujeito passivo a COMED - CORPO MÉDICO LTDA E OUTRO, CNPJ nº 03.423.724/0001-36, ao tratar da mesma matéria, referente aos sócios, objeto de análise desse voto:

CONCLUSÃO

Isto posto, VOTO por:

I - acolher, em parte, a impugnação, para excluir do AI 51.047.262-1 os valores relativos aos segurados contribuintes individuais Marcelo Engrácia Garcia e Saul Trajano Matos Salgado Castro, para os quais houve comprovação de recolhimento do tributo lançado nos moldes já explicitados, consoante item 68 do voto em apreço;

II - manter inalteradas as demais exações contidas no presente processo.

À consideração dos demais integrantes da 7ª Turma da DRJ/REC.

Recife, 18 de junho de 2015.

(assinado digitalmente)

Mário M. Muniz Filho

Relator – Mat. 6144556.

Por todo o exposto, conclui-se que os valores pagos pela Comed ao sujeito passivo **não constituem distribuição de lucros, mas pagamentos por serviços prestados**,

sobre os quais incide o imposto de renda da pessoa física, pelo que deveriam ter sido oferecidos à tributação no ajuste anual.

Portanto, foram adequadamente caracterizados como remuneração os pagamentos auferidos pelo autuado nos anos-calendário 2012 a 2015, indevidamente contabilizados como “distribuição de lucros” na Comed, resultando, em consequência, procedente o lançamento para cobrança do imposto devido.

No que diz respeito à infração (Anos-calendário 2012 a 2015), o contribuinte informou como rendimentos isentos e não tributáveis, os valores de R\$ 76.230,00, R\$ 85.300,00, R\$ 148.199,92 e R\$ 49.922,20 respectivamente, todos com multa de 150,00%, classificando-os erroneamente como Lucros e Dividendos recebidos da empresa COMED - Corpo Médico Ltda., CNPJ nº 03.423.724/0001-36.

A defesa aduziu que o rendimento auferido pela ora impugnante adveio da distribuição de lucros efetuada aos sócios da COMED e que referidos rendimentos seriam isentos, conforme norma isentiva veiculada pela Lei nº 9.249/95.

Por todo exposto no arrazoadado acima, resta concluir que se deve descaracterizar os rendimentos auferidos indevidamente declarados como isentos, pois está comprovado que o montante de R\$ 256.012,39 tem o mesmo fato gerador do restante, ou seja, é tributável e deve ser incluído no lançamento.

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

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

Como relatado, o lançamento ora discutido foi pautado na premissa de que a despeito de, formalmente, os pagamentos realizados pela Recorrente aos profissionais de saúde a ela vinculados terem sido feitos a título de distribuição de lucros da sociedade em conta de participação formada pela Recorrente e pelos profissionais em questão, **materiamente, 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. Afirmar a fiscalização (fl. 491) que os pagamentos aos profissionais eram realizados proporcionalmente às receitas das consultas e outros serviços de saúde realizados por cada um, deduzindo-se os tributos incidentes sobre tais receitas e uma taxa administrativa. Desse modo, independentemente da apuração do resultado da sociedade, os profissionais eram remunerados, o que faria transparecer que tais pagamentos eram produto de seu trabalho e não de seu capital.

Sobre a questão, é importante destacar que o relatório fiscal afirma (fls. 490/491) que o instrumento de constituição da SCP continha previsão expressa de distribuição de resultados desproporcionalmente à participação social. Contudo, a fiscalização afirma que

tal cláusula seria nula por violação ao art. 1.008 do Código Civil, já que acabava por permitir a exclusão de sócios da participação dos lucros e das perdas.

(...)

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

(...)

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

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

Em sua impugnação, a Recorrente defendeu, em brevíssima síntese, que a SCP teria sido regularmente constituída; que não haveria vedação à prestação de serviços médicos por meio de sociedades, especialmente pela dicção do art. 129 da Lei nº 11.196/20055 ; 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 à 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 também registrar que no processo nº 15956.720037/2014-40, que tratou da incidência das contribuições previdenciárias, tendo por parte a COMED e Márcio José Ramos de Sant'Anna, restou deliberado, por maioria de votos, por negar provimento aos recursos voluntários ali interpostos, ao teor do acórdão nº 2401-005.668 (sessão de 07/08/2018), confirmando assim a correção da decisão ali recorrida, encontrando-se os autos aguardando o julgamento do recurso especial interposto pela contribuinte.

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

Todavia, com a edição da Lei nº 14.689/2023 (que importou na alteração do art. 44 da Lei nº 9.430/96, inclusive com inclusão do inciso VI em seu § 1º), o percentual da multa

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

Em relação as supostas inconstitucionalidades aventadas, com especial destaque para a vedação ao confisco em relação à multa qualificada aplicada, nada a prover. Como é sabido, e reforçando o acerto da decisão recorrida, este CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade e ilegalidade de lei tributária, cuja matéria aliás está pacificada por meio da Súmula nº 2:

Sumula nº 2

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

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

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

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

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

Conclusão

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

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto