



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15956.720066/2017-54
ACÓRDÃO	2001-008.060 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MARCIONIL VIEIRA DE BRITO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013

NULIDADE DO LANÇAMENTO. VÍCIO FORMAL E CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Estando devidamente circunstanciadas na decisão recorrida as razões de fato e de direito que a fundamentam, e não ocorrendo cerceamento de defesa, não há motivos para decretação de sua nulidade, devendo as questões relacionadas às razões de defesa ser analisadas quando do exame do mérito das razões recursais.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS. COMPROVAÇÃO. CONJUNTO PROBATÓRIO INSUFICIENTE.

São tributáveis os rendimentos pagos ao contribuinte por pessoas jurídicas e por ele omitidos na declaração de ajuste anual.

Deve-se instruir os autos com elementos de prova que fundamentem os argumentos de defesa de maneira a não deixar dúvida sobre o que se pretende demonstrar.

Constatada a obtenção de rendimentos tributáveis e não levados ao ajuste anual do imposto de renda, deve ser mantida a omissão apurada.

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

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

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

PAF. DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOCTRINA. EFEITOS.

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

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

PAF. DILAÇÃO PROBATÓRIA. PEDIDO DE DILIGÊNCIA, PERÍCIA OU PRODUÇÃO DE NOVAS PROVAS.

Presentes os elementos de convicção necessários à solução da lide, despiciendo o pedido de dilação probatória formulado.

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), 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. 228/271):

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. 145/154) e dos dispositivos legais mencionados.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA. INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS.

O contribuinte omitiu, na Declaração de Ajuste Anual de Imposto de Renda Pessoa Física, rendimentos recebidos da **pessoa jurídica "Comed - Corpo Médico Ltda", decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício**, conforme descrito no "Termo de Verificação de Infração" em anexo, que fica sendo parte integrante e indissociável do presente Auto de Infração.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2013	26.764,80	150,00

Enquadramento Legal

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

Arts. 37, 38, 45, 55, incisos I a IV, VI, IX a XII, XIV a XIX, 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.

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

O contribuinte **classificou indevidamente como "Rendimentos Isentos e Não Tributáveis", na Declaração de Ajuste Anual de Imposto de Renda Pessoa Física, rendimentos recebidos da pessoa jurídica "Comed - Corpo Médico Ltda", conforme descrito no "Termo de Verificação de Infração" em anexo, que fica sendo parte integrante e indissociável do presente Auto de Infração.**

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2012	279.701,14	150,00
31/12/2013	145.372,92	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.

(...)

Cumpre informar que visando esclarecer as infrações apontadas pela fiscalização **será transcrita aqui somente a síntese do Termo Verificação Fiscal** (fls. 134/144), conforme segue:

“(...)

Encerramos nesta data a ação fiscal levada a termo junto à pessoa física do sujeito passivo acima identificado, instaurada através do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal - F nº 08.1.09.00-2017-00006-5, relativamente ao IRPF - Imposto de Renda Pessoa Física dos Exercícios 2013 a 2014 (Anos-Calendário de 2012 a 2013).

Relatamos a seguir os procedimentos realizados no curso da fiscalização, as intimações, respostas apresentadas pelo contribuinte, as constatações e conclusões finais do Fisco.

A numeração das folhas descritas a seguir, referem-se ao Processo Administrativo nº 15956.720066/2017-54, regente deste procedimento fiscal.

1) Em 26/01/2017 esta fiscalização lavrou o "Termo de Constatação e Intimação Fiscal" (Fls. 02/13) que, acompanhado de 7 anexos (Fls. 14/109) foi encaminhado por via postal com aviso de recebimento-AR, ao domicílio fiscal eleito pelo sujeito passivo, para que o mesmo se manifestasse dentro do prazo de vinte (20) dias.

A documentação acima citada foi devolvida ao remetente pelos Correios, após tentativas infrutíferas de entrega ao contribuinte, no endereço do domicílio fiscal eleito pelo mesmo, com a informação de "Mudou-se" (Fls. 110/112).

Em decorrência deste fato e em razão da improfícua localização do contribuinte para intimação pessoal ou postal, foi publicado o Edital Eletrônico Nº 002000404, na data de 08/02/2017, para cientificação do contribuinte quanto ao início do procedimento fiscal, informando-o do local, bem como contatos onde a intimação e demais documentos encontravam-se à sua disposição, sendo então considerado o contribuinte ciente e intimado para todos os efeitos, na data de 23/02/2017 (Fl. 113).

1.1) Em razão da quantidade de informações e documentos anexados ao mencionado "Termo de Constatação e Intimação Fiscal", requer-se que ele seja tomado como parte iniciante deste "Termo de Verificação de Infração".

2) Através do "Termo de Constatação e Intimação Fiscal" o sujeito passivo foi cientificado do início do procedimento fiscal instaurado contra si em relação ao Imposto sobre a Renda Pessoa Física, pertinente às suas declarações dos Exercícios 2013 a 2014 (Anos-calendário 2012 a 2013), 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:**

Foi emitido o "Termo de Continuidade de Procedimento Fiscal - I", enviado por via postal ao domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, entretanto, também devolvido pelos Correios com a informação de "cliente mudou-se" (Fls. 114/115).

Em razão de frustrada a entrega do "Termo de Continuidade de Procedimento Fiscal -I" enviado via Correios ao domicílio fiscal eleito pelo sujeito passivo, e da impossibilidade da localização do contribuinte, foi publicado o Edital Eletrônico Nº 002004677, na data de 22/03/2017, para cientificação do contribuinte quanto à continuidade do procedimento fiscal, sendo considerada a data de ciência deste Edital em 06/04/2017 (Fl. 116).

3) Resumidamente, foi-lhe informado que em razão da **fiscalização na empresa "Comed - Corpo Médico Ltda", 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 do "Termo de Constatação e Intimação Fiscal", 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**.

3.1.1) O médico Marcionil Vieira de Brito **outorgou** procuração aos responsáveis pela Comed (inclusive para sua admissão como sócio) em 20/01/2011, passando a fazer parte do dito "quadro de sócios" da empresa através da sua 12ª Alteração contratual.

O investimento do sujeito passivo para a sociedade **foi de R\$ 1,00 (UM REAL)** conforme se denota da 12ª Alteração contratual, o que representava apenas 0,023 % do capital social. Naquela oportunidade, o Capital da "sociedade" era composto por 4.258 quotas, sendo que o sócio majoritário e administrador, Sr Márcio José Ramos de Sant'Anna possuía 3.680 quotas, ou seja, 83,42 % e os outros 578 "sócios", dentre os quais o ora fiscalizado inclusive, detinham as demais 578 quotas remanescentes.

No quadro abaixo demonstra-se a alta rotatividade de pessoas que são colocadas e retiradas do contrato social ("SÓCIOS") no curto período de cinco anos (05/01/2009 a 14/03/2013):

(...)

3.2) Ficou ainda caracterizado que os valores pagos 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**.

3.3) A fiscalização esclareceu que a "distribuição de lucros" era realizada a inúmeros profissionais **mesmo antes de fazerem parte do "quadro societário" da**

empresa, o que corrobora a assertiva de que a denominação lucro não correspondia à realidade.

No item 3.2 do Relatório Fiscal constante dos Autos de Infração lavrados contra a Comed-Corpo Médico Ltda., **são mencionados 5.150 lançamentos contábeis de "distribuição de lucros" semelhantes aos acima citados.**

(...)

3.4) Restou demonstrado, notadamente a partir do item 6 do referido "Termo de Constatação e Intimação Fiscal", 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 montaria para burlar o Fisco (vide documento "Anexo 7" do "Termo de Constatação e Intimação Fiscal", e-mail da Comed fixando os valores dos plantões médicos).

3.5) O contribuinte informa os rendimentos recebidos da "Comed - Corpo Médico Ltda." para os Exercícios 2013 e 2014 (Anos-calendário 2012 e 2013), como "Rendimentos Isentos e Não Tributáveis", nos montantes de R\$ 279.701,14 e R\$ 145.372,92, respectivamente:

Para o Exercício 2014 (Ano-calendário 2013), o contribuinte **não** informa a totalidade dos valores recebidos da "Comed - Corpo Médico Ltda.". OMITINDO rendimentos pagos pela empresa ao mesmo no valor de R\$ 26.764,80, conforme registros nos livros contábeis da Comed.

4) Além dos documentos encaminhados com o termo de "Constatação e Intimação Fiscal", 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 Marco/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);

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 72.2015.5.15.0113 que tramita perante a 5ª Vara do Trabalho de Ribeirão Preto/SP; (Fls. 123/124);

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 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" (Fls. 125/131);

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. (Paulo Moacyr Botelho Carvalho) (Fls. 132);

e) 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);

f) Tela de consulta dos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil quanto ao Domicílio Fiscal eleito pelo sujeito passivo, na data de encerramento deste procedimento fiscal (Fls. 117/118).

Da resposta do Sujeito Passivo:

5) Apesar do contribuinte Marcionil Vieira de Brito ter sido devidamente cientificado do "Termo de Constatação e Intimação Fiscal", lavrado em 26/01/2017, considerando-se intimado para todos os efeitos na data de 23/02/2017 através do Edital Eletrônico nº 002000404, publicado em 08/02/2017, o mesmo preteriu não se manifestar a respeito das constatações e intimações apresentadas pela fiscalização da Receita Federal do Brasil. **NÃO APRESENTANDO RESPOSTA À INTIMAÇÃO OU QUALQUER OUTRA MANIFESTAÇÃO.**

Considerações da Fiscalização:

6) Considerando que o contribuinte Marcionil Vieira de Brito **optou pelo silêncio** em relação às constatações e intimações efetuadas pela Fiscalização da Receita Federal do Brasil, **NÃO SE MANIFESTANDO** à respeito dos fatos elencados no "Termo de Constatação e Intimação Fiscal", devidamente encaminhado e cientificado ao mesmo, essa Fiscalização da Receita Federal do Brasil reafirma seu posicionamento de que o ora fiscalizado lesou de forma gravosa os cofres públicos, deixando de recolher o Imposto de Renda Pessoa Física, **participando conscientemente de um esquema onde 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.**

Não basta-se a simples análise formal da relação jurídica entre o sujeito passivo e a empresa (existência de Cláusulas e/ou Alterações Contratuais e emissão de Comprovantes de Rendimentos) e sim a realidade fática e esta, prevalece sobre qualquer instrumento formal;

6.1) A Fiscalização não trata da caracterização de vínculo empregatício ou relação de emprego, mas sim de uma relação trabalhista de outra natureza, a de contratação de serviços de trabalhadores autônomos, no caso médicos. E dentre as características desta prestação de serviços, estão inseridas a subordinação, habitualidade e pessoalidade a que os profissionais estavam submetidos. A carta mencionada na letra e, do subitem 4, retro citada (Fl. 133), da qual retiramos o trecho a seguir, ilustrando bem o que se afirma. A relação de subordinação é nítida, quando as determinações da empresa quanto a horários e escalas nos hospitais são

impostas aos ditos "sócios" sob a ameaça de multas, inclusive com reflexos salariais:

"FALTAS OU COMUNICADOS DE ÚLTIMA HORA QUE ACARRETAREM DESPESAS ACIMA DO VALOR NORMAL DO PLANTÃO SERÃO DESCONTADAS DO MÉDICO RESPONSÁVEL PELO PLANTÃO FIXO, ASSIM COMO ATRASOS SUPERIORES A 30 MINUTOS.

FALTAS SEM AVISO OU SEM JUSTIFICATIVAS COERENTES ACARRETERÃO MULTA EQUIVALENTE A 6 (SEIS) HORAS DE TRABALHO DO RESPECTIVO MÉDICO."

6.2) A previsão contratual para a distribuição dos lucros em consonância com a participação de cada um evidencia mais claramente o caráter de contraprestação pelo trabalho executado, que, em conjunto com a subordinação, habitualidade e pessoalidade apurados, traduz-se em verdadeira remuneração disfarçada sob o título de "lucro". É inconteste a prestação de serviços pelo sujeito passivo e os demais médicos participantes do esquema em favor da Comed, a qual se interpõe entre o médico e o real contratante dos serviços e assume diretamente a incumbência de remunerar os profissionais, estabelecendo controle sobre os serviços prestados pelos mesmos, coordenando, inclusive a atividade laboral.

7) À Fiscalização não cabe ingerência nas formas de administração da empresa, entretanto, se em matéria de tributação os atos praticados por seus Administradores são contrários à lei, compete ao Fisco a obrigação de atuar;

7.1) Dito isso, no caso analisado temos que não é minimamente razoável que todos os médicos, supostos sócios da Comed, ao ingressarem nessa empresa abram mão de seu direito de decidir diretamente no rumo da sociedade empresarial, delegando poderes, por procuração a outrem;

7.2) O elo societário alegado também se mostra frágil quando analisamos a alta rotatividade verificada no período sob análise: foram 1723 movimentações de "sócios" num curto espaço de tempo (970 ingressos e 753 saídas) tornando evidente a eventualidade nessas prestações laborais e a ausência de animo em mantê-las;

7.3) Não bastasse isso, todos os que se desligaram dos quadros tinham obrigatoriamente suas cotas repassadas ao sócio-administrador, que assim, manteve e aumentou seu poder de direção e decisão no empreendimento. Pelo que foi apurado, podemos ainda inferir que esses atos não encontram lastro no ideal que rege os negócios societários, quais sejam: a união de forças, com a participação de todos os sócios na direção e sucesso do empreendimento social, o que coloca na berlinda a própria noção de *affectio sociatatis*;

Como já dito, não basta a previsão legal do regime de tributação, mas sim a realidade fática, que no caso foi mascarada como "distribuição de lucros", ou seja, o objeto da tributação é o negócio jurídico causal e não necessariamente o negócio jurídico formal, especialmente quando a forma adotada não retrata a causa da sua utilização;

7.4) A procuração outorgada pelo contribuinte Marcionil Vieira de Brito aos responsáveis pela Comed está datada de 20/01/2011, porém o mesmo ingressa formalmente na Comed através da 12ª Alteração Contratual, datada de 29/08/2011 (juntamente com outros 162 profissionais admitidos), mas somente

protocolada no Ofício de Registro Civil de Pessoas Jurídicas da Comarca de Sertãozinho em 18/01/2012 e com seu registro dando-se em 10/02 2012 (fls. 15 e 17/86);

7.5) Fica clara a prestação de serviços pelos profissionais médicos em favor da Comed, que age como empresa interposta, contratando os médicos para os disponibilizar a terceiros, assumindo diretamente o ônus de remunerá-los, estabelecendo controle sobre os serviços prestados pelos mesmos, com toda a coordenação da atividade laborativa.

Os profissionais, na verdade, eram mão de obra qualificada, essencial ao desempenho das atividades da Comed, que os remunerava pelo seu labor, consoante plantões trabalhados nas unidades e clientes tomadores dos serviços da Comed.

Os médicos, de forma mascarada como "sócios", **recebiam proporcionalmente ao trabalho efetuado junto aos tomadores diretos dos serviços da Comed e não em proporção à simbólica participação no capital social da empresa**, evidenciando o caráter de contraprestação pelo labor excetuado, traduzindo-se, nitidamente, em verdadeira remuneração disfarçada sob o manto de lucro.

7.6) O contribuinte possuía o livre arbítrio de ingressar na Comed na forma que o fez, e eventualmente não concordando com a forma de pagamento pelos serviços prestados, mascarado como "distribuição de lucros", poderia em suas DIRPFs ter efetuado as declarações de rendimentos recebidos da forma correta, declarando-os como rendimentos tributáveis. Entretanto, pessoalmente **optou** por auferir vantagens com a sonegação dos tributos decorrentes da forma indevida do recebimento das suas remunerações pelos serviços prestados à Comed, além de que, mesmo com todos os elementos apresentados pela Fiscalização, opta também por não se manifestar a respeito das constatações efetuadas pelo Fisco;

Conclusões da Fiscalização:

8) Desta forma, em relação aos valores recebidos da Comed pelo contribuinte Marcionil Vieira de Brito, mantém-se, ante o conjunto probatório relatado acima, o entendimento desta Fiscalização 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 Marcionil Vieira de Brito, o Imposto de Renda Pessoa Física devido, juros legais e multa de ofício, exasperada em razão do claro intuito de fraude já mencionado.

Foi lavrada ainda, a competente Representação Fiscal para Fins Penais (Processo nº 15956.720068/2017-13), 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 de Verificação de Infração", em duas vias de igual teor e forma e cuja ciência e entrega da via do contribuinte é encaminhada via postal, junto com o respectivo Auto de Infração, ao Domicílio Fiscal eleito pelo sujeito

passivo e cadastrado junto à Receita Federal do Brasil (Fls. 117/118), com Aviso de Recebimento AR.

(...)”.

IMPUGNAÇÃO

Após a ciência da Notificação de Lançamento em 04/04/2017 (fl. 164), o contribuinte apresentou impugnação tempestiva em 26/04/2017 (fls. 169/204), com as seguintes alegações:

“(...)”

OS FATOS

O Impugnante é sócio quotista de uma sociedade de profissionais denominada Comed - Corpo Médico Ltda., CNPJ 03.423.724/0001-36. Presta serviços de natureza médica nessa sociedade e recebe lucros da mesma.

Em razão de fiscalização e autuação sofrida pela sociedade, estendeu-se a fiscalização aos sócios, o que culminou na presente autuação.

Trata-se de autuação para a cobrança de suposto crédito tributário de IRPF no valor de R\$ 350.945,94 (trezentos e cinquenta reais novecentos e quarenta e cinco reais e noventa e quatro centavos):

Per Apuração	Imposto R\$	Multa 150% R\$	Juros R\$	Total R\$
2012	73148,96	109.723,44	32.748,78	215.621,18
2013	47.337,87	71.006,80	16.980,09	135.324,76
Total	120.486,83	180.730,24	49.728,87	350.945,94

A fiscalização entendeu por bem desconsiderar a relação societária existente entre o Impugnante e a sociedade COMED - CORPO MÉDICO LTDA para na sequência atribuir aos rendimentos recebidos dessa empresa a natureza de rendimentos tributáveis.

Segundo consta no Termo de encerramento de fiscalização essa desconsideração foi levada a termo em razão dos seguintes fatores:

- admissão e retirada de sócios da sociedade, bem como alterações de contrato social são realizadas por procuração outorgada ao sócio administrador;
- recebimento de dividendos anteriormente ao registro da Ata de entrada na sociedade;
- desproporcionalidade na participação do capital social entre os sócios e o sócio administrador;
- distribuição de lucros não ser proporcional ao capital social, mas sim proporcional aos serviços prestados em prol da sociedade;
- entendimento de que a frequência e o montante dos valores recebidos indicaria remuneração por serviços prestados.

Em razão do entendimento formulado a partir dessas premissas, lavrou o Auto de Infração por "**classificação indevida de rendimentos na DIRPF**" com fulcro nos

artigos do Regulamento de Imposto de Renda abaixo transcritos - RIR/99, além da tabela progressiva do IR veiculada pelo art. 1º da Lei nº 11.482/07:

(...)

Aplicou ainda **a multa no montante 150% com fulcro 14,1 E § 1º da Lei nº 9.430/96, in verbis:**

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: 1 - 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;

§ 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)"

Ocorre que, o lançamento, tal qual efetuado não tem condições de subsistir pelos motivos que passará a expor.

PRELIMINAR

I - DA DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO

Antes de adentrarmos a qualquer preliminar é preciso que se esclareça que os valores declarados pelo ora Impugnante foram feitos conforme informe de rendimentos recebidos da sociedade. Se encontrada alguma diferença, é resultado de ERRO, decorrente de falha humana e, não de OMISSÃO, que pressupões o DOLO, tal como quis caracterizar o sr agente fiscal. Até porque nem faria sentido omitir um pequeno valor e ainda, de rendimento isento.

Quando à fundamentação do auto de infração ora guerreado, ela é ampla, genérica e deficiente. Aponta como fundamento legal da autuação as normas que constituem o fato gerador do imposto de renda pessoa física sem, contudo, especificar em qual delas estaria enquadrando o autuado ora Impugnante.

Note-se, conforme transcrição, que especificou incisos, leia-se normas, relativas a perdão de dívida, sucessão, etc., que não tem relação com o caso em questão.

O artigo 55 do RIR/99 com seus respectivos incisos, supratranscritos, com a devida vênia, não tem relação com os fatos narrados no relatório, o que impossibilita, inclusive a defesa relativamente a suposta violação ao mesmo. Traduz uma série de previsões de atos e fatos da vida estranhos a imputação genérica da autuação.

Outrossim, a leitura do relatório não guarda relação com as normas elencadas.

Segundo o relatório, embora sem fundamentação legal, a autuação seria por classificação indevida de rendimentos.

Porém, não houve classificação indevida de rendimentos. Conforme ficará demonstrado a classificação encontra-se correta. Todos os rendimentos foram expressamente declarados e como se verá abaixo não existe motivo justo para a pretensão do fisco de requalificá-los.

Importante destacar que fica difícil a defesa do ora Impugnante que não infringiu qualquer dispositivo legal e, os dispositivos elencados como infringidos não correspondem à argumentação tecida no relatório.

Importante destacar que fica difícil a defesa do ora Impugnante que não infringiu qualquer dispositivo legal e, os dispositivos elencados como infringidos não correspondem à argumentação tecida no relatório.

Desta forma, completamente prejudicada a ampla defesa em razão da deficiência de fundamentação do auto de infração.

Tal fato não só dificulta, mas inviabiliza a defesa violando assim o princípio da ampla defesa inserido na Constituição Federal.

Verifica-se que a capitulação do auto é genérica e passível de nulidade, vez que da mesma não decorre a conclusão. Pelas razões acima expostas, o auto de infração deve ser anulado, visto que não preenche os pressupostos de validade para sua constituição, conforme fundamentação acima.

O MÉRITO

Acaso superada a preliminar, o que se admite a título de argumentação, no mérito também não merecer subsistir a autuação.

As premissas elencadas no termo de encerramento que serviram de base à conclusão da fiscalização, mesmo quando verdadeiras, não tem o condão de caracterizar a prestação de serviços conforme alegação da fiscalização. Senão vejamos.

O Impugnante associou-se à Comed - Corpo Médico Ltda. que é uma sociedade exclusivamente de serviços médicos, cuja finalidade precípua é gerenciar a atividade administrativa dos serviços médicos prestados por seus sócios. Trata-se de sociedade simples de mútua colaboração não se inserindo no contexto empresarial.

A COMED conta com uma pequena estrutura administrativa que atende a um grande número de sócios médicos. Realmente seu número de sócios é expressivo devido ao seu objetivo social. Isso se chama maximização da utilidade.

Nessa modalidade de sociedade o *affectio societa* está diretamente ligado com o objetivo da prestação de serviços que permite que diversos profissionais se reúnam em torno de uma só personalidade jurídica para prestação de serviços da mesma natureza.

Considerando que o objeto da Comed é a prestação de serviços médicos em ambulatorios e pronto atendimentos, sua rotatividade de sócios está diretamente vinculada a natureza da prestação de serviços que se constitui em plantões médicos.

Há que se ressaltar que na prestação dos serviços médicos não há imposição de uma autoridade hierárquica. Os médicos sócios são livres para escolher em quais das unidades querem prestar seus serviços. Escolhem seus plantões e cumprem com eles respeitando os preceitos da profissão e diretrizes do Conselho Federal de Medicina.

Como acima mencionado trata-se de sociedade de mútua colaboração, típico das sociedades de profissionais da saúde. Os plantões são organizados pela estrutura administrativa e na impossibilidade de um sócio comparecer num determinado dia, utiliza a estrutura da Comed para ser substituído e que sua falta não prejudique os serviços prestados à população.

A partir dessa metodologia permite que juntos possam assumir compromissos perante o Poder Público com a certeza de que não haverá falhas no cumprimento dos contratos e na prestação de serviços a sociedade.

Não obstante, essa modalidade de sociedade tem peculiaridades que não podem ser ignoradas ou serem julgadas de forma superficial. Por tratar-se de sociedade de médicos cujo serviço se dá através de plantões prestados em ambulatorios e postos de pronto atendimento, a rotina do profissional não permite sua participação direta na administração e, para que não haja prejuízos administrativos, os sócios optam por outorgar procuração ao sócio administrador para que ele possa assinar em seu nome as alterações contratuais pertinentes.

E isso não poderia ser diferente dado o número de sócios existentes a gestão administrativa tem que obedecer a um rito próprio que não reduz a participação dos sócios nos destinos da atividade fim da sociedade.

Como se vê, nas reuniões em que é escolhido o corpo técnico responsável pela sociedade (Diretor Clínico e outros cargos técnicos), fazem questão de votar pessoalmente. Note-se ainda que o médico responsável técnico pela sociedade, eleito pelos sócios, não coincide com o sócio administrador.

Assim, a responsabilidade técnica da sociedade está a cargo de um sócio eleito pelos seus pares, cuja responsabilidade pessoal na prestação de serviços médicos que caracteriza a sociedade de profissionais está preservada. A relação societária está preservada por não haver hierarquia entre os sócios.

Notem, o sócio administrador detém maior número de quotas e poderes de administração - ex: administração dos funcionários, assinatura dos documentos societários, abertura de novas frentes de trabalho, etc. Entretanto, não tem qualquer poder hierárquico sobre os demais sócios, os quais são livres para determinar, diante dos contratos firmados pela sociedade, os locais, dias e horários que querem trabalhar.

Também são livres no exercício das suas profissões, do seu entendimento técnico e, se alguma norma tiver que ser observada pelos médicos sócios relativamente ao exercício da profissão, essa virá do MÉDICO RESPONSÁVEL perante o CRM, Diretor Clínico eleito democraticamente pelos sócios, e não pelo sócio administrador.

Importante destacar ainda que uma das razões para a outorga da procuração ao sócio administrador é o atraso nos órgãos públicos incumbidos de proceder ao registro da sociedade o que barrava que uma alteração fosse realizada até que o registro da anterior ainda em trâmite estivesse concluído. Isso fazia com que muitos médicos, já lendo aderido à sociedade, tivessem que aguardar para dar publicidade registral ao ato.

Dessa forma não é verdade que era realizada distribuição de lucros a profissionais não sócios. Houve casos, sim, em que foi realizada distribuição a profissionais que já haviam aderido à sociedade, constituído uma sociedade de fato, inclusive

outorgando procuração para assim que possível, fosse levada a registro a alteração de contrato social.

Totalmente absurda, pois, a pretensão do fisco de caracterizar a relação societária existente como prestação de serviços, seja com ou sem vínculo empregatício.

Tenta o sr. Agente fiscal distorcer o conteúdo de fatos e documentos na vã tentativa de caracterizar relação trabalhista. É o caso, por exemplo, do documento de fls. 152, no qual o sócio gestor alerta os demais sócios sobre a responsabilidade no cumprimento dos plantões, vez que a sociedade, se deixar de honrar seus compromissos, tem multas contratuais e penalidades perante o CRM. Assim, referido documento, de caráter societário tem o condão de lembrar os sócios das responsabilidades assumidas pela sociedade e vincular os negligentes repassando aos mesmos os ônus de suas falhas evitando-se que os demais sócios sejam penalizados pela negligência de alguns.

Notem-se que essa é uma relação tipicamente societária, pois o estabelecimento de uma multa ou compensação moratória pela falha em sua atuação somente pode ser estabelecido entre iguais, sócios, pois numa relação de trabalho tem-se que optar por advertir ou dispensar o funcionário. Quando numa terceirização de serviços, deve-se optar pela rescisão ou não do contrato. Fica evidente, pois, o nítido intuito de distorcer a atuação da sociedade visando a caracterização de uma relação inexistente.

Também distorce o conteúdo de comunicações circularizadas entre os médicos visando encontrar sócios para o cumprimento dos plantões necessários como se isso pudesse caracterizar relação trabalhista.

Relativamente à distribuição de lucros, conforme se extrai do próprio auto de infração, é realizada de forma desproporcional, através de comum acordo, conforme previsão em contrato social, levando-se em consideração o esforço de cada sócio em prol da sociedade, seja na prestação de serviços médicos propriamente ditos, seja através do envolvimento em tarefas administrativas.

Da análise da documentação já fornecida à fiscalização é possível verificar que alguns médicos auferem lucros maiores que o sócio administrador. Isso porque se dedicam mais à sociedade, esforçando-se no cumprimento dos contratos por essa firmados, que aquele. Trata-se de previsão em contrato social, dentro da legalidade que não tem porque ser desconsiderado.

A acusação chega a ser contraditória visto que se incomoda com o fato de o sócio administrador ter maior número de quotas. Depois se incomoda com o fato de a distribuição de lucros não ser proporcional ao número de quotas. Se fosse proporcional às quotas é que seria injusto, já que praticamente todo o lucro seria destinado ao sócio administrador, aí sim, caracterizando uma verdadeira relação empregatícia (ou escravagista). Mas não é o que acontece na Comed, sociedade na qual todos os médicos trabalham e cada um recebe proporcional aos seus esforços.

Tendo exposto esses motivos de fato, passemos aos argumentos de direito.

Importante lembrar que o enquadramento legal foi realizado somente nos incisos supratranscritos, que não correspondem à acusação constante no relatório. Contudo, por amor ao debate passa-se a rebater juridicamente as questões constantes no relatório quais sejam a desconsideração da personalidade jurídica da

sociedade Comed e atribuição dos lucros dela percebidos pelo autuado como rendimentos tributáveis.

Para facilitar a argumentação, dividir-se-á as assertivas em tópicos que justificam os motivos pelos quais o Auto de infração **não pode subsistir**:

- a) a desconsideração não poderia ocorrer da forma como realizada por ausência de regulamentação da Lei Complementar 104/01;
- b) ausência de prova de vínculo trabalhista;
- c) a autuação está violando os artigos 109 e 110 do CTN;
- d) todo o rendimento auferido é isento de acordo com a Lei 9.249/95
- e) Inadmissível a Multa aplicada

Vejamos item a item.

a) A Desconsideração e a Inexistência de Regulamentação da Lei Complementar 104/01:

A Lei Complementar nº 104/01 inseriu no Código Tributário Nacional a possibilidade do fisco desconsiderar atos praticados com o intuito de dissimular a ocorrência do fato gerador.

Ocorre que referida norma não é autoaplicável e não foi regulamentada até os dias de hoje. A tentativa de regulamentação que houve, através da MP 66 foi repelida e perdeu sua eficácia.

Não obstante, existe ainda pendente de julgamento no STF uma ação questionando a constitucionalidade da referida Lei Complementar.

Ante todo esse histórico, a despeito da edição da Lei Complementar nº 104/01, não tem até os dias atuais o fisco o poder de desconsiderar atos e fatos jurídicos tributários a seu bel prazer, por inexistência de procedimentos fiscais ordinarizados, motivo que por si só justifica a procedência da presente impugnação e insubsistência do Auto de Infração.

Nem se diga como defendem alguns que seria possível a desconsideração se inexistente o propósito econômico, isso porque, no caso dos autos, o propósito econômico da sociedade é evidente. A sociedade não foi constituída sob essa forma apenas para obter economia tributária. A forma justifica-se em razão da redução de custos operacionais, facilidade na manutenção de clientes pela disponibilidade de profissionais para o cumprimento do objeto social, possibilitando-se maior colaboração entre os sócios e evitando a ruptura de contratos, pela excelência nos serviços, o que reverte em maior demanda, e serviços de melhor qualidade para sociedade.

b) Ausência de Prova de Vínculo Trabalhista

Importante frisar que, muito embora a fiscalização tenha se impressionado com o número de sócios da sociedade, sua forma de operacionalização, etc., em nenhum momento demonstrou, ou melhor, provou, qualquer elemento caracterizador de relação contratual ou trabalhista entre os médicos e a sociedade.

Não houve qualquer cuidado ou intenção do fisco em provar ou demonstrar a existência de vínculo de trabalho (ao invés de sociedade) entre os sócios e a

sociedade, seja autônomo, seja CLT. Tampouco há comprovação de vínculo trabalhista direto entre os sócios e os clientes da sociedade;

Neste item pede-se vênua para juntar Relatório de Arquivamento do processo nº 000310.2015.15.006/6, que tramitou no Ministério Público do Trabalho no qual, após ampla investigação impulsionadas por maldosas concluiu que "não se trata de assunto ligado à área trabalhista".

Na tentativa de invalidar a sociedade, o ilustre agente fiscal ocupou-se de questionar a validade da forma de funcionamento da sociedade levantando uma série de questões tais como:

b1. Admissão e participação dos sócios por procuração

A utilização do instrumento de mandato para prática de atos da vida civil c prevista nos artigos 653 e seguintes do Código Civil. Trata-se de instrumento plenamente válido e eficaz, salvo se contestada sua validade (expiração, nulidade da outorga, etc), o que não ocorreu no presente caso.

Os instrumentos de mandato foram outorgados por pessoas maiores capazes e no exercício dos seus direitos e de suas faculdades mentais.

A finalidade da outorga da procuração sc justifica pela própria natureza dos serviços prestados pela sociedade Comed, conforme fundamentação acima.

É abusiva a conduta fiscal de questionar a legalidade dos atos praticados legal e validamente em razão da utilização do instrumento de mandato.

Vale ressaltar que a impugnante neste ato valida e reafirma os poderes outorgados em procuração.

b2. Demora no Registro do Contrato Social; Desproporção das quotas entre os Sócios; Desproporção na distribuição de Lucros.

Ocorre que, como visto, todos esses levantamentos não passam de inconformismo do fiscal, visto que na seara privada os particulares têm liberdade de atuar e contratar tudo que não seja vedado em lei.

A lei societária, inclusive, tem previsões expressas de que os sócios podem prever em contrato social a distribuição desproporcional de lucros. Relativamente à proporção das quotas, nas sociedades limitadas (como é o caso do Impugnante) não há qualquer óbice a detenção da maioria das quotas por um sócio, etc. Em outras palavras, os apontamentos que causam indignação ao Sr. Auditor Fiscal não podem ser tidos como válidos para fins de desconsideração, pois são atos praticados dentro da lei civil e que refletem a vontade das partes.

Entretanto, a despeito de ter questionado o funcionamento interno da sociedade, em momento algum se ocupou cm demonstrar relações trabalhistas, seja entre a sociedade COMED e os seus sócios, seja diretamente entre os sócios e os clientes da sociedade COMED.

Vejamos. São elementos da relação trabalhista; pessoalidade, habitualidade, subordinação e salário.

Nenhum desses elementos foi em momento algum discutido durante a fiscalização, até porque, não há relação trabalhista. A relação existente e de sociedade.

Nem se diga que a relação seria de contratação de trabalhadores autônomos porquê da mesma forma, para se descaracterizar a sociedade existente entre eles precisaria o fisco provar os elementos da contratação de autônomo, o que não o fez.

Outrossim, como se discorrerá abaixo (item "c"), tenta passar por cima da própria declaração de vontade de ambas as partes, maiores e capazes praticando atos lícitos da vida civil.

Sobre o tema Ives Gandra menciona:

"O TST, inclusive, apenas desconsidera sociedades cuja formação é imposta ao trabalhador, ou seja, quando este não quer constituí-las. Ainda recentemente o Ministro Ives, meu filho - prolatou voto que veio a ser vencedor no sentido de que as sociedades de profissionais ou empregados são legais, desde surjam por decisão do trabalhador, e não por imposição do empregador!"

Esse também é o entendimento do CARF:

"Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/1991 30/04/1998 DESCONSIDERAÇÃO NORMAS PERSONALIDADE CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS PROCEDIMENTAIS. JURÍDICA E EMPREGADOS. PRESSUPOSTOS BÁSICOS. Somente nas hipóteses em que restar constatada a efetiva existência dos elementos constituintes da relação empregatícia entre o suposto 'tomador de serviços' e os 'prestadores de serviços', poderá o Auditor Fiscal caracterizar o contribuinte individual (autônomo) como segurado empregado, ou mesmo promover a desconsideração da personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços, com fulcro no artigo 229, g 2', do Regulamento da Previdência Social-RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99. RELATÓRIO FISCAL DA NOTIFICAÇÃO. OMISSÕES E/OU INCORREÇÕES NA DESCRIÇÃO DO FATO GERADOR DO TRIBUTO. VÍCIO DE NATUREZA MATERIAL. NÃO APLICABILIDADE TESE DA AUSÊNCIA DE PREJUÍZO. O Relatório Fiscal tem por finalidade demonstrar/explicitar de forma clara e precisa todos os procedimentos e critérios utilizados pela fiscalização na constituição do crédito previdenciário, indicando precisamente o fato gerador do tributo, o sujeito passivo, a base de cálculo e a matéria tributável, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, possibilitando ao contribuinte o pleno direito da ampla defesa e contraditório. Omissões ou incorreções no Relatório Fiscal, relativamente aos critérios de apuração do crédito tributário levados a efeito por ocasião do lançamento fiscal, que impossibilitem o exercício pleno do direito de defesa e contraditório do contribuinte, enseja a nulidade material da autuação/notificação, mormente tratando-se de desconsideração de personalidade jurídica e caracterização de segurados empregados, onde os requisitos do vínculo empregatício devem restar circunstanciadamente comprovados. O vício de natureza material constatado no lançamento enseja de pronto a nulidade do feito, não atraindo para si a tese da inexistência de prejuízo, tendo em vista que a ausência da descrição do fato gerador ou qualquer elemento necessário à validade do ato administrativo prescrito no artigo 142 do CTN, representa, por si só, evidente cerceamento à ampla defesa e contraditório do contribuinte, por impossibilitar a compreensão do que está

sendo imputado. Recurso especial negado (CARF, Processo nº 35301.009002/2004-96. Acórdão nº 9202 002.966, Relator RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA) (grifos nossos)

Demonstrado está a inexistência de provas nos autos de vínculo, seja de emprego, seja de contratação de trabalhador autônomo, o que impede a desconsideração da personalidade jurídica para fins tributários.

Nem mesmo os aspectos burocráticos podem anular a relação societária existente, pois estão relacionadas com a própria natureza da sociedade.

Considerando que a vida do profissional de medicina tem peculiaridades que não se amoldam a rotina comum dos demais profissionais para contemplar essa dinâmica a sociedade deve se organizar de forma a não criar embaraços que impeçam a prestação dos serviços aos clientes da Comed.

Dentre essas providências estão as alterações do contrato social, motivadas pela rotatividade da atividade do plantonista e embaraçadas pelas exigências burocráticas criadas para arquivamento nos escritórios de pessoas jurídicas.

Assim, o número de alterações sociais registradas é menor que o número de médicos que entram e saem da sociedade o que se resolve a partir do reconhecimento da existência de uma sociedade comum entre a sociedade e o sócio recém ingresso até que a alteração do contrato social com sua inclusão seja devidamente arquivada.

O impugnante reconhece esse procedimento e tem nele uma segurança para que a sua atividade e de seus sócios estejam asseguradas por profissionais disponíveis a prestação de serviços médicos.

Também reconhece o Impugnante a legitimidade da distribuição desproporcional de lucros que se amolda a própria natureza dos objetivos sociais da Comed.

Vale ressaltar que os lucros desproporcionalmente distribuídos constituem lucros efetivos e realizados nas competências e assim antecipados para os sócios de forma proporcional a sua participação nas atividades da sociedade.

Importante destacar ainda que a distribuição de lucros é pertinente a atividade de cada sócio, porém o valor patrimonial das quotas está relacionado ao valor efetivamente investido por cada um dos sócios, que nessa hipótese se relaciona ao ganho pela equivalência patrimonial. Assim, a proporção das quotas reflete o investimento patrimonial para constituição da sociedade e está em conformidade com a realidade não existindo subordinação hierárquica neste sentido.

b3. "Frequência de Remunerações Indica Retribuição por Serviços Prestados".

Sustenta o agente fiscal que a "frequência de remunerações indica retribuição por serviços prestados". Essa afirmação somente evidencia o que foi tratado em item acima de que não existe nos autos qualquer prova de que a relação existente entre a Comed e seus sócios seria de contratação de empregados e/ou autônomos.

Do ponto de vista da legalidade, como os contratos de prestação de serviços são de médio a longo prazo e os tributos são previamente previstos em lei é possível calcular antecipadamente o lucro que a sociedade vai gerar e ratear entre os sócios de acordo com a participação de cada um na produção desses lucros.

O lucro distribuído pelas empresas em geral aos respectivos sócios, a título de lucros do próprio exercício, não constitui remuneração para efeito de contribuição previdenciária e IRPF, desde que seja com base na escrituração contábil e que conste no contrato social cláusula que fixe a apuração e distribuição de lucros em períodos menores que 12 meses, sendo tais demonstrações (balanço e resultado) transcritas no livro próprio.

Assim, no que se refere à antecipação dos lucros, dada a previsibilidade acima mencionada dos contratos, é possível a antecipação vez que a legislação somente tributa como remuneração os lucros distribuídos antecipadamente que não se efetivarem, caso jamais ocorrido no caso da Comed.

Outrossim, conforme prova realizada pela própria fiscalização toda e qualquer movimentação está devidamente contabilizada. Logo, não há ilegalidade alguma. Trata-se de mero inconformismo da fiscalização.

Trata-se de mero "indício", no entender da fiscalização, que, se fosse investigado a fundo, verificar-se-ia sua improcedência, já que em qualquer relação contratual, a vontade das partes é o elemento primeiro a caracterizar sua natureza.

c) Os artigos 170 da Constituição Federal e artigos 109 e 110 do CTN

Diz o artigo 170 da Constituição Federal que é assegurado a todos o livre exercício de atividade econômica independente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

Como se pode ver, os médicos sócios da Comed, no uso de seu direito constitucional, organizaram-se na forma de sociedade para prestar serviços de natureza médica. A sociedade possui todos os registros e autorizações exigidos por lei, perfeitamente válidos e atuais, tais como Contrato Social devidamente registrado perante o órgão competente, CNPJ, Código de Contribuinte Municipal, entre outros. Em outras palavras, está formalmente em ordem e válida para todos os efeitos. Cumpre, todos os seus deveres civis, comerciais e tributários.

Por sua vez, o artigo 129 da Lei nº 11.196/05 assim dispõe:

"Art. 129. Para fins fiscais e previdência rios, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil."

Ocorre que, entendeu o fisco, que deveria desconsiderá-la.

Não pode a autoridade tributária desconsiderar uma sociedade validamente constituída simplesmente visando obter maior arrecadação tributária. Isso porque estará violando os conceitos de direito civil e princípios constitucionais hígidos, dentre eles, o ato jurídico perfeito e o princípio da segurança jurídica (art 5º XXXVI da CF).

Essa impossibilidade de o direito tributário modificar as relações validamente estabelecidas entre os particulares está normatizada nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional, normas essas violadas pela presente autuação.

Sobre o tema, pede-se vênia para transcrever ensinamentos de Ives Gandra ao proferir parecer em situação análoga em que o fisco desconsiderava sociedade cm conta de participação:

"Embora o Direito Tributário seja um ramo do Direito Público, guarda íntima relação com o Direito Privado, uma vez que é disciplina afeta ao Direito das Obrigações. Por conta disso, muitos conceitos oriundos do Direito Privado são usados pela legislação tributária, contudo, a legislação tributária se vale de tais conceitos sem explicá-los ou defini-los, justamente pelo fato de que os mesmos já se encontraram determinados pelo Direito Privado, devendo lá ser buscados. No entanto, em se tratando dos efeitos Tributários dos atos praticados, estes não devem ser buscados no Direito Privado, mas na própria legislação tributária.

É possível que a lei tributária promova ajustes a conceitos de Direito Privado, para que se amoldem às peculiaridades do Direito Tributário; caso não haja disposição específica na lei tributária, o conceito de Direito Privado deve ser aquele definido exatamente por seu ramo de direito.

Entretanto, em conformidade com o art. 110, tal expediente é ilícito caso a lei tributária expanda conceitos privados adotados pela própria Constituição para delimitar o exercício das normas tributárias. Caso ocorra, estará usurpando os ditames e fundamentos tributários esculpados em lei, para suas aplicabilidades, determinando hipótese de incidência a qual não está autorizado a tributar.

O que demonstra a nítida contrariedade dos Acórdãos cm tela, no que se refere aos artigos 109 e 110 do CTN anteriormente citados, pois, tanto a Autoridade Fiscal Julgada, quanto o Ilustríssimo Conselheiro Relator presumiram que os valores distribuídos pela SCP eram rendimentos do trabalho e não distribuição de lucros, não havendo qualquer fundamento para assunção do fato á norma para classificá-los como tal, conforme já mencionado anteriormente.

A lei fiscal, quando elege uma determinada situação ou relação de natureza econômica que traduza capacidade contributiva, para torná-la fato gerador de um tributo, se referida situação se situa no âmbito do Direito Privado, o seu conteúdo c significado devem ser pesquisados tal como se apresentam no Direito Privado. É o que se pode retirar do texto do art. 109 do CTN. Entende-se, pois, que o art. 109 do CTN dispõe que os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, não se prestando, contudo, à definição dos respectivos efeitos tributários.

Já no que concerne o art. 110, também do CTN, as normas tributárias editadas para o fim de definir ou limitar competências tributárias não podem alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de Direito Privados utilizados expressa ou implicitamente pela Constituição Federal, ou das normas máximas de cada um dos entes políticos (Constituições Estaduais c Leis Orgânicas).

Sendo assim, a interpretação tributária dada pelos ilustríssimos julgadores fere a segurança jurídica e a normatização disciplinada por estes dois dispositivos de lei, vez que, conforme já dito, não se pode dar interpretação aos termos, conceitos e institutos já preestabelecidos pelo seu próprio ramo do Direito. com base no efeito tributário que se pretende atingir quando tal termo, conceito c instituto que embasa o fato gerador em tela, já vem definido pelo seu 'Direito' respectivo. Sua

definição não pode ser modificada nem aplicado de maneira destoante ao preceito encontrado nas normas específicas do seu próprio ramo do Direito, como no caso, o Direito Civil que trata das Sociedades Cíveis em Geral e disciplina sua instituição e desenvolvimento, definindo e conceituando - com efeito de alcançar todas as legislações paralelas que utilizem seus termos para aplicação das mesmas - de maneira a uniformizar, como exposta na Carta Magna, o entendimento a ser dado em todas as peculiaridades contidas dentro das Sociedades Cíveis em Geral.

Ainda sobre o tema, Sacha Calmon Navarro Coelho muito bem resume a impossibilidade da desconsideração:

- a) "A presunção de existência de vínculo empregatício é de competência tão-somente do juiz do trabalho;
- b) A desconsideração de personalidade jurídica somente poder ser levada a cabo pelo Judiciário, presentes os requisitos legais para tanto;
- c) A Constituição de 1988 assegura a liberdade de empreender e contratar (art. 170);
- d) O parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional (invocado pela fiscalização para tributar as sociedades de prestação de serviços intelectuais como se a renda fosse auferida pelas pessoas físicas que as integram) não permite a desconstrução de atos ou negócios jurídicos consolidadas, mas apenas - e tão-somente - a desconsideração de atos ou negócios jurídicos simulados (o exercício dessa competência depende ainda, de lei ordinária definindo os procedimentos para sua execução, a qual ainda não foi editada)."

Demonstrada está a impossibilidade de desconsideração da personalidade jurídica da sociedade Comed - Corpo Médico Ltda. e conseqüentemente a tributação dos rendimentos por ela auferidos na pessoa física de seus respectivos sócios.

d) Rendimento Isento

Como já mencionado, o rendimento auferido pela ora Impugnante advém da distribuição de lucros efetuada aos sócios da COMED.

Referidos rendimentos são isentos, conforme norma isentiva veiculada pela lei nº 9.249/95:

"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."

A natureza desse rendimento pode ser comprovada no Informe de Rendimentos recebido da sociedade que qualifica o rendimento como isento e não tributado.

É certo que o fiscal pretendeu desconsiderar essa informação para considerar o rendimento como tributável. Contudo, vale lembrar que independentemente de qualquer desconsideração que ele venha a fazer, NÃO SE TRATA DE RIQUEZA NOVA.

E, por não ser riqueza nova sua tributação violaria o artigo 43 do CTN que conceitua renda para fins de tributação.

Ora, julgadores! Esse capital já sofreu tributação pelo imposto de renda na sociedade. E, em nenhum momento o fisco efetuou esse abatimento do quanto recolhido em nome da sociedade da qual o ora Impugnante é sócio.

Ao contrário, recebeu o quanto recolhido tempestivamente pela sociedade, e, resolvendo desconsiderar a personalidade jurídica está cobrando NOVOS TRIBUTOS DA SOCIEDADE e ainda IMPOSTO DE RENDA DOS SÓCIOS SOBRE RENDA JÁ TRIBUTADA!

Em outras palavras, sobre um mesmo capital (prestação de serviços) está o fisco federal pretendendo cobrar DUAS VEZES o imposto de renda!! Sem adentrar no excesso de tributação que está sendo cobrado da empresa.

Pede-se vênia para mais uma vez citar Ives Gandra em parecer que proferiu para a sociedade em conta de participação:

"Considerou, pois, que os mesmo serviços seriam lucro para compor a receita da sociedade e não lucro por presumível recebimento dos profissionais, sendo a "quantia recebida pelos profissionais lucro", enquanto tributado na consulente e "não lucro" quando recebido pelos sócios participantes. Em outras palavras: a não segregação do recebido pela consulente já tributado e não descontado na autuação lavrada quanto às operações mencionadas, transformou o fato jurídico em duas contradições em si mesmas: ou seja, simultaneamente, remuneração e não lucro e lucro e não remuneração. Desconsiderou a sociedade e considerou a remuneração aos profissionais como por serviços prestados individualmente e considerou a mesma receita tributada na sociedade, sem considerar que seria receita dos profissionais.

Há de se convir que, sem qualquer sustentação jurídica revelam-se os autos lavrados, pois ferindo a legislação privada e a própria legislação do imposto de renda. Em verdade, criou, a Fiscalização, para efeitos tributários, uma soma de infelicidades para a consulente e seus sócios participantes, com uma dupla incidência, no que concerne ao imposto sobre a renda, a saber da receita produzida pelos serviços, como lucro na consulente, e, ao mesmo tempo, considerando tal lucro um "não lucro", para seus sócios participantes."

Por mais esses motivos, quais sejam, a ausência de riqueza nova e o excesso de exação, deve ser a presente impugnação julgada procedente para anular a autuação.

e) Desqualificação da Multa

Ante todo o aduzido acima, na remota hipótese de não ser anulado o auto como um todo, evidente que a multa de 150% aplicada não se coaduna com a realidade dos fatos devendo ser suprimidas ou na pior das hipóteses, desqualificada.

Isso porque, não houve omissão de rendimentos. Todos os rendimentos auferidos pelo Impugnante foram expressamente declarados na forma constante no Informe de Rendimentos recebido da empresa.

Pretendendo o fisco requalificar os rendimentos de isentos para tributáveis, não se pode dizer que tenha havido omissão de rendimentos, mas falha ou erro na classificação, vez que os rendimentos estavam declarados.

Isso não poderia ocasionar uma multa por má-fé, mas no máximo uma multa moratória no patamar de 20% acaso fosse realmente devido o tributo, o que se admite apenas a título de argumentação.

Com muito mais razão pode-se assegurar que não houve sonegação, fraude nem conluio e portanto, completamente absurdo a majoração da multa para 150%.

Impõe-se, pois, caso não julgada totalmente procedente a impugnação, no tocante à multa, a sua exclusão, ou subsidiariamente a sua desclassificação com a redução a patamares mínimos equivalentes a multa moratória.

Do Pedido

Isto posto, o Impugnante requer preliminarmente seja recebida como tempestiva a presente impugnação ou alternativamente seja determinado que se proceda nova intimação do contribuinte. Recebida a intimação, seja julgada procedente para:

- a) Julgar nulo o Auto de Infração em razão da falha na capitulação do auto e do conseqüente cerceamento de defesa;
- b) Não acolhido pedido acima, requer seja julgada totalmente procedente a presente Impugnação reconhecendo-se a impossibilidade da desconsideração da personalidade jurídica da empresa na forma como efetuada bem como a impossibilidade de tributação dos sócios, conforme fundamentação acima;
- c) Mantida a desconsideração, seja anulado o auto de infração por já ter sido essa receita tributada na pessoa jurídica não podendo ser tributada novamente na pessoa dos sócios, conforme fundamentação acima;
- d) Caso seja considerado válido o Auto de Infração, seja excluída ou ao menos reduzida a patamares mínimos a multa aplicada, tendo em vista sua falta de fundamentação e a ausência de omissão de receitas.

O impugnante requer sejam os pedidos acima julgados de forma sucessiva, bem como protesta pela apresentação outros meios de prova, notadamente documentos novos, haja vista que buscará outras informações junto a empresa Comed - Corpo Médico Ltda. e seus representantes legais.

Requer ainda que todas as notificações e intimações sejam enviadas no endereço do advogado subscritor desta petição, cujos dados encontram-se consignados no instrumento procuratório anexo, como meio de validade de todos os atos a serem encerrados neste processo administrativo. (...)”.

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

AÇÃO FISCAL. FASE INQUISITÓRIA. DEFESA. CERCEAMENTO. INEXISTÊNCIA.

O procedimento fiscal, destinado à constituição do crédito tributário é fase inquisitória, de levantamento, para fins de verificação de regularidade contábil-fiscal, na qual a posição daquele que está submetido à ação fiscal não é a de litigante, nem a de acusado, mas, simplesmente, de investigado, inexistindo, assim, margem para o sujeito passivo, naquela fase, apresentar defesa, já que não há contencioso administrativo instaurado, porque este último somente se inicia com o crédito tributário constituído.

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

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 via DTE, em 10/08/2017 (fls. 281), o contribuinte, por procuradora habilitada interpôs, em 30/08/2017, recurso voluntário (fls. 285/316), 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: I – PRELIMINAR – Da Distribuição por Conexão; II – OS FATOS; III – PRELIMINARES: 1 – Deficiência da Fundamentação; 2 – O Devido Processo Legal; IV – MÉRITO: a) A Desconsideração e a Inexistência de Regulamentação da Lei Complementar 104/01; b) Ausência de Prova de Vínculo Trabalhista: b.1) Admissão e participação dos sócios por procuração; b.2) Demora do Registro do Contrato Social; Desproporção das quotas entre os Sócios; Desproporção na distribuição de Lucros; b.3) “Frequência de Remunerações Indica Retribuição por Serviços Prestados”; c) Os artigos 170 da Constituição Federal e artigos 109 e 110 do CTN; d) Rendimento Isento; e) Desqualificação da Multa. Cita escólio doutrinário e jurisprudência administrativa e judicial para motivar as pretensões recursais. Requer, ao final, de forma sucessiva: a) seja anulada a decisão recorrida, uma vez que proferida antes do julgamento do processo da COMED, com a devolução dos autos à primeira instância; b) caso assim não se entenda, seja suspenso o curso do presente feito até o julgamento do processo da COMED; c) quando do presente julgamento, seja anulado o auto de infração em razão da falha na capitulação da autuação e consequente cerceamento de defesa; d) superado o pedido anterior, seja reconhecida a impossibilidade da desconstituição da personalidade jurídica ou da relação societária existente, na forma como efetuada, bem como a

tributação dos sócios; e) mantida a desconsideração, seja anulado o lançamento por já ter sido a receita tributada na pessoa jurídica, sob pena de violação da capacidade contributiva e configuração de confisco; f) superados os pedidos anteriores, seja excluída ou reduzida a patamares mínimos a multa de ofício aplicada, tendo em vista a falta de fundamentação, inexistência de dolo e ausência de omissão de receitas.

Protesta tanto pela apresentação de outros meios de prova, notadamente documentos novos, quanto pela realização de sustentação oral, requerendo a intimação prévia de seus patronos, cujos dados encontram-se consignados no instrumento procuratório ora anexado.

Instrui a peça recursal com os documentos de fls. 317/323.

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

As alegações trazidas em sede preliminar, a bem da verdade se confundem com as razões de mérito, e com ele serão apreciadas.

Mérito

Das omissões apuradas e dos rendimentos classificados indevidamente nos ajustes anuais:

O litígio recai sobre as omissões de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício, no valor de R\$ 26.764,80 (AC/2013), e decorrentes da classificação indevida de rendimentos como não tributáveis ou isentos nas declarações de ajuste anual, no valor total de R\$ 425.074,06 (AC/2012 e 2013), constatadas em sede de verificação do cumprimento das obrigações tributárias dos exercícios de 2013 a 2014, importando na apuração do imposto suplementar de R\$ 120.486,83, 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. 228/271) e atendo-se às informações contidas no termo de verificação de infração e no auto de infração (fls. 134/159), 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, em relação as alegações preliminares e meritórias – 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. 258/267), 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):

PRELIMINAR - NULIDADE DO LANÇAMENTO POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

A título de preliminar, o requerente alega que o lançamento é nulo por ter havido cerceamento do seu direito de defesa na medida em que os dispositivos legais utilizados como embasadores da autuação abrangem várias hipóteses de incidência do imposto de renda. Este fato teria impedido ele apresentasse uma defesa adequada e eficaz, acarretando-lhe o ônus de adivinhar se está se defendendo do fato de ter recebido renda decorrente de uma comissão de vendas, honorários profissionais, etc.

O artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1.972, com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.748, de 09 de dezembro de 1993, enumera os casos que acarretam a nulidade do lançamento:

“Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

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

Além disso, estabelece o artigo 142 do Código Tributário Nacional que:

“Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Não se vislumbra, no presente caso, qualquer óbice que determine a precariedade do procedimento fiscal bem como do lançamento efetuado pelo Fisco, uma vez que foi realizado nos moldes estabelecidos pelo Código Tributário Nacional, não se configurando qualquer violação ao que o mencionado diploma legal dispõe e, tampouco, ao artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972.

Verifica-se que o Auto de Infração em questão foi lavrado por autoridade administrativa plenamente vinculada, respeitando os devidos procedimentos fiscais, previstos na legislação, e com a correta identificação do sujeito passivo da obrigação tributária, portanto, norteados dentro do Princípio da Legalidade.

No que concerne à alegação de cerceamento do direito de defesa, é de se ponderar que o processo em questão, até o presente momento, caracterizou-se pelo cumprimento de todas as fases e prazos processuais dispostos no Processo Administrativo Fiscal-PAF (Decreto nº 70.235/1.972 e alterações posteriores).

Observe-se, outrossim, que, nos termos do art. 14 do referido Decreto, abaixo transcrito, o procedimento de fiscalização/lançamento é realizado sob a égide do princípio inquisitório e que somente com o advento da impugnação ocorre a instauração do contraditório. Com a ciência do Auto de Infração, o interessado apresentou a impugnação, tendo, assim, ampla oportunidade de exercer o contraditório e a ampla defesa, quer pela apresentação da peça impugnatória, quer pela possibilidade de trazer à colação documentos que pudessem ilidir a tributação, ora contestada.

Decreto nº 70.235/1.972:

“Art.14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.”

As oportunidades de manifestação do sujeito passivo não se exaurem na etapa anterior à efetivação do referido lançamento. Na busca da preservação do direito de defesa, o processo administrativo fiscal, como regulado pelo Decreto nº 70.235/1.972, estende-se por outra fase, a litigiosa, na qual o contribuinte, não se resignando com o lançamento que lhe foi imputado, pode oferecer, por meio de impugnação e recurso voluntário, suas razões à consideração dos órgãos julgadores administrativos.

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

Assim, não havendo no Auto de Infração quaisquer imperfeições ou presunções técnicas capazes de viciar a exigência, não houve também a caracterização da nulidade por cerceamento do direito de defesa.

Concluindo, tendo em vista que não ocorreu nenhuma irregularidade, incorreção ou omissão que importe em nulidade, REJEITO a preliminar suscitada pelo interessado.

DO MÉRITO

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA. INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS.

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 a Comed é sociedade simples dedicada à prestação de serviços médicos regular e legal, e acusando a fiscalização de desconsiderar indevidamente a forma de constituição de seu quadro societário, sem qualquer prova.

Assim, 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 2013, 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.

Aduz 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 aliados com a promessa de receberem seus proventos sem a incidência de IRPF na pessoa física.**

Contrariamente ao que alega o contribuinte, quando opina que a autoridade fiscal abandonou a objetividade no Termo de Verificação de Infração e se entregou a uma retórica falaciosa, 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.**

Compulsando os autos, cumpre 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.

A fim de refutar as conclusões tiradas pela fiscalização, o requerente informa que o código civil, em seu artigo 1007 autoriza que os sócios de sociedades simples recebam lucros desproporcionalmente à sua participação no capital social, possibilidade de contribuição em serviços por parte do sócio e o fato de que deve ser considerada como lucro a parcela dos resultados destinada aos sócios cuja contribuição consiste em serviços. Acrescenta que uma consequência deste modelo é que os sócios poderiam nada receber pelos serviços prestados à COMED se não houver lucro e a outra é que a carga tributária da atividade é totalmente suportada pela sociedade e, desta forma, os valores que os sócios quotistas recebem são isentos do imposto de renda.

Opina o contribuinte que a desproporção entre participação nos lucros e participação no capital social é economicamente adequada para sociedades profissionais. Nestas, a participação nos lucros é determinada por outros parâmetros que não a parcela que o sócio detenha 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**.

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.

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, alijados de qualquer processo decisório dos rumos da empresa.

Pelo trecho abaixo, extraído da procuração, instrumento utilizado para que o médico formalizasse o interesse de pertencer à sociedade, percebe-se que o poder decisório dos sócios, com exceção dos sócios administradores, **restringia-se à demissão e aceitação de novos sócios**:

“(…) pelo presente instrumento de mandatários, nomeia e constitui seus mandatários (...) aos quais confere amplos poderes para representá-lo, sempre em conjunto de dois mandatários independente de ordem de nomeação, NA ASSINATURA DE ALTERAÇÃO DO INFRACITADO, CONTRATO SOCIAL, PARA SUA ADMISSÃO COMO SÓCIO DA EMPRESA COMED CORPO MÉDICO LTDA E SUCESSIVAS ALTERAÇÕES PARA ADMISSÃO E DEMISSÃO DE SÓCIOS, (...)”

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.

O contribuinte assevera que os sócios é que devem determinar como será a relação entre eles, citando ainda acórdão do CARF para embasar sua alegação de que não pode o fisco transformar a relação entre os sócios em uma relação de emprego.

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, representando de 12 a 16 % do total (conf. quadro à fl. 137) – **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.**

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, a procuração outorgada **pelo contribuinte** está datada de 20/01/2011, porém o mesmo ingressa formalmente na Comed através da 12ª alteração contratual datada de 29/08/2011 (juntamente com outros 162 profissionais admitidos), mas somente protocolada no Ofício de Registro Civil de Pessoas Jurídicas da Comarca de Sertãozinho em 18/01/2012 e com seu registro dando-se em 10/02/2012 (fls. 15 e 17/86).

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. Evidencia, 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 pelo autuado 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.**

Diferente do que alega a defesa, 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).**

O requerente aduz, quanto a este aspecto, 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 das Soluções de Consulta DISIT Nº 6 DE 26/01/2012 e nº 46 de 24/05/2010, que não cabe a ele determinar a frequência da distribuição de lucros.

Entretanto, muito embora as soluções de consulta acima citadas tratem da isenção dos lucros distribuídos, independentemente da proporcionalidade ao capital social, 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.**

Cumpre ainda acrescentar que restou demonstrado neste processo as infrações cometidas **por meio de 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; (fls. 123/124);

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 (fls. 125/131);

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 2013, indevidamente contabilizados como “distribuição de lucros” na Comed, resultando, em consequência, procedente o lançamento para cobrança do imposto devido.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA. INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS.

Para o Exercício 2014 (Ano-calendário 2013), o contribuinte não informou a totalidade dos valores recebidos da "Comed - Corpo Médico Ltda". Omitiu rendimentos pagos pela empresa no valor de R\$ 26.764,80, conforme registros nos livros contábeis da Comed.

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 arrazoado acima, resta concluir que se deve descaracterizar os rendimentos auferidos indevidamente declarados como isentos, pois está comprovado que o montante de R\$ 26.764,80 tem o mesmo fato gerador do restante, ou seja, é tributável e deve ser incluído no lançamento.

De fato, quanto as preliminares suscitadas – deficiência de fundamentação e violação ao devido processo legal – vale registrar, que o presente feito seguiu os trâmites regulares. A fiscalização atuou dentro da estrita legalidade e no limite institucional de sua competência, encontrando-se o lançamento devidamente formalizado, inclusive intimando o contribuinte prestar as informações e esclarecimentos necessários a condução dos trabalhos fiscais. Ademais, da leitura da autuação pode-se apurar que a autuação está amparada nos fatos descritos que, no entender da autoridade fiscal, ensejaram a apuração detalhada do imposto devido e dos encargos aplicados.

Acresça-se ainda que o lançamento está claramente motivado e a base legal enquadrada, contendo a descrição da infração e dos dispositivos legais que deram suporte a penalidade qualificada aplicada e do valor devido, de maneira a oportunizar o pleno exercício ao contraditório.

Não obstante, no que tange a análise das alegações suscitadas, bem como da valoração das provas, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção motivada, buscando a verdade material – o que de fato ocorreu, cujos fundamentos encontram-se lastreados pela legislação de regência – malgrado o inconformismo do contribuinte. Logo, do ponto de vista procedimental, a deliberação da DRJ/FOR transcorreu dentro da estrita legalidade e sem qualquer prejuízo ou inobservância ao contraditório que, em detrimento das alegações recursais, foi exercido com regularidade e plenitude, a tempo e modo, inexistindo assim as supostas nulidades aventadas.

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, **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 11.196/2005 ; que as sociedades podem ser constituídas não só por bens, mas também por serviços; que não existiria vedação à distribuição de lucros desproporcionalmente à participação social, haja vista a existência de previsão neste sentido no instrumento de constituição da SCP.

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

Por fim, defendeu que os arts. 991 e 993 do Código Civil não vedariam a prestação de serviços pelo sócio investidor no âmbito de uma SCP. Apenas atribuiriam 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, conseqüentemente, rendimento tributável, e não lucro distribuído pela sociedade. Inexiste previsão legal que imponha à sociedade a obrigação de remunerar o sócio pelo seu trabalho, determinado pagamento de pro-labore e não de lucro, seja para fins civis, seja para fins tributários. Podem os sócios optar por correrem integralmente o risco da atividade e nada perceberem a título de remuneração pelo trabalho, de modo que a inexistência de pro-labore, por si só, não representa fraude. Contudo, no caso dos autos, **entendo que a fiscalização foi mais adiante, demonstrando, além da falta de normalidade das condições pactuadas, que estas tiveram o único intuito de evadir-se à tributação.**

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

Além disso, o conjunto fático-probatório carreado aos autos pela fiscalização é convergente para atestar **a inexistência de affectio societatis, pressuposto para a existência de uma sociedade.** A propósito, as planilhas de fls. 47/58 revelam que em 2009 foram realizados pagamentos a título de distribuição de lucros a 236 “sócios”, em 2010, a 195 “sócios” e, em 2011, a 163 “sócios”. Além disso, conforme as respostas dadas pela Recorrente à Fiscalização (vide fl. 214), durante todo o período fiscalizado, **não foram realizadas reuniões ou assembleias dos sócios da SCP para deliberar sobre a distribuição dos lucros.**

A soma desses indícios evidencia a **ausência** de disposição dos sócios em manter laços societários para o esforço ou investimento comum, representando o ingresso na sociedade **apenas um subterfúgio para a prestação de serviços a terceiros, mediante remuneração pelo trabalho, com a conseqüente 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 – diga-se de passagem, **onde se pleiteou a distribuição do presente feito àquele, por conexão (fls. 285)** – 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 apurada a omissão de rendimentos recebidos pelo trabalho sem vínculo empregatício e 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 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 2014, 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 violação ao princípio da legalidade, ato jurídico perfeito, segurança jurídica, capacidade contributiva e do confisco, 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.

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.

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.

Quanto ao pedido de dilação probatória, com especial destaque para a eventual apresentação de novo suporte probatório, não vislumbro a necessidade de sua realização, visto que o processo se encontra suficientemente instruído e é contundente a demonstrar a sujeição passiva sobre as matérias autuadas. Ademais no processo fiscal a produção probatória somente se justifica se necessária à formação de convicção do julgador (art. 18 do Decreto nº 70.235/72), o que se torna despidendo no presente feito.

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