



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15956.720072/2017-10
ACÓRDÃO	2001-008.128 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MARCO ANTONIO HAKIME
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

PAF. DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOUTRINA. EFEITOS.

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

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Chiavegatto de Lima - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Chiavegatto de Lima (Presidente), Lilian Claudia de Souza, Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca, Carlos Marne Dias Alves (substituto integral), Carmelina Calabrese (substituta integral) e Wilderson Botto. Ausente o conselheiro Raimundo Cassio Goncalves Lima, substituído pelo conselheiro Carlos Marne Dias Alves.

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo excertos do relatório da decisão ora recorrida (fls. 235/243):

Em desfavor do contribuinte acima identificado foi lavrado auto de infração (fls. 189 a 203), relativo aos anos-calendários de 2012, 2013, 2014 e 2015, sendo apurado crédito tributário concernente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF), acrescido de multa e juros, conforme demonstrativo abaixo:

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
	Cod. Receita Def	Valor
IMPOSTO	2904	72.584,22
JUROS DE MORA (Calculados até 04/2017)		21.793,40
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		108.876,32
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		203.253,94
Valor por Estorno		
DUZENTOS E TRÊS MIL, DUZENTOS E CINQUENTA E TRÊS REAIS E NOVENTA E QUATRO CENTAVOS		

(tabela retirada do auto de infração)

2. De acordo com a descrição dos fatos e enquadramento legal (fls. 190 e 191), referido lançamento decorreria da seguinte infração:

“(…)

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	38.401,92	150,00
31/12/2013	95.803,83	150,00
31/12/2014	72.741,10	150,00
31/12/2015	56.995,75	150,00

(…)” (imagem de texto retirada do auto de infração)

3. No termo de verificação de infração (fls. 175 a 188), a autoridade lançadora detalha a autuação:

Considerações da Fiscalização:

6) O médico Marco Antonio Hakime, diante das constatações efetuadas pela Fiscalização da Receita Federal do Brasil no procedimento em questão, de forma clara e cristalina, reconhece, confirma e atesta os fatos descritos, comprovando e demonstrando em detalhes todo o esquema montado pela Comed, onde a contratação de profissionais médicos como sócios remunerando-os na forma de distribuição de lucros, não passou de mera simulação visando sonegar tributos;

6.1) 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 executado, traduzindo-se, nitidamente, em verdadeira remuneração disfarçada sob o manto de lucro;

6.2) A alegação de que os valores recebidos seriam lucros por sua participação nos quadros da sociedade não é, por si só, suficiente no entendimento desta fiscalização para classificar os rendimentos como isentos. Não basta 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;

6.3) A fiscalização também tem a convicção de que nas características da relação de trabalho sem vínculo empregatício, de prestação de serviços do médico junto à Comed, estão inseridas a subordinação, habitualidade e pessoalidade a que os profissionais estavam submetidos. A carta mencionada na letra c), do subitem 4, retro citada (Fl. 174), da qual retiramos o trecho a seguir, ilustrando bem o que se afirma. A relação de subordinação é nitida, 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 ACARRETARÃO MULTA EQUIVALENTE A 6 (SEIS) HORAS DE TRABALHO DO RESPECTIVO MÉDICO.

”

6.4) 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 ânimo 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 societatis*;

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;

(...)

Conclusões da Fiscalização:

(...)

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

Assim, lavramos o competente Auto de Infração, para exigir do sujeito passivo Marco Antonio Hakime, 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 15956.720086/2017-25)**, a ser encaminhada ao Ministério Público Federal, por entendermos que o sujeito passivo praticou, em tese, Crime Contra a Ordem Tributária.

4. O contribuinte apresenta impugnação (fls. 213 a 230) com fundamento nas alegações a seguir:

“(…)

II. DO MÉRITO:

7. Quanto ao mérito não assiste razão à receita federal em aplicar ao requerente auto de infração, *A distribuição de lucros aos sócios (de capital ou de serviço) é isenta de imposto de renda na fonte*. A distribuição de lucro é outro tipo de rendimento, que pode ser recebido por sócios que trabalham na empresa ou não. Ele deve acontecer de acordo com percentuais acordados entre os sócios. Cabe dizer que a distribuição de lucro não tem incidência de impostos para evitar que a empresa pague novamente o imposto de renda de pessoa física, pois elas já pagam imposto de renda de pessoa jurídica sobre o que faturam.

(…)

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

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

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

(…)

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

(…)

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

(...)

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

(...)

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

VI. DOS PEDIDOS:

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

(...)” (imagem de texto retirada da peça impugnatória)

4.1. Com o objetivo de reforçar suas teses, a defesa cita doutrina e jurisprudência judicial.

É o relatório.

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO. DAS INSTÂNCIAS

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente, não possuindo competência para apreciar arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de normas.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015

OMISSÃO DE RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS. MANUTENÇÃO.

É obrigação do contribuinte elaborar precisamente sua declaração para oferecer à tributação todos os rendimentos sujeitos ao ajuste anual recebidos por ele e seus dependentes. Verificada falta na referida obrigação, mantém-se a omissão de rendimentos apurada.

Cientificado da decisão, em 26/07/2017 (fls. 247), o contribuinte, por procurador habilitado interpôs, em 09/08/2017, recurso voluntário (fls. 250/264), insurgindo-se contra a manutenção da autuação, reportando-se e repisando as alegações da peça impugnatória, a seguir brevemente sintetizados por meio dos seguintes tópicos: I – DOS FATOS; II – DO MÉRITO: a) - A distribuição de lucros aos sócios (de capital ou de serviço) é isenta de imposto de renda na fonte. Cabe dizer que a distribuição de lucro não tem incidência de imposto para evitar que a empresa pague novamente o imposto de renda de pessoa física, pois elas já pagam imposto de renda de pessoa jurídica sobre o que fatura; b) – Da Fixação da Multa em 150% - Caráter Confiscatório da Multa. Cita escólio doutrinário e jurisprudência judicial para motivar as pretensões recursais. Requer, ao final, demonstrada a insubsistência da ação fiscal, o cancelamento do débito fiscal apurado, ou caso assim não se entenda, alternativamente, a redução da multa qualificada aplicada de 150%, para o percentual de 20%.

Instrui a peça recursal com os documentos de fls. 265/299.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Wilderson Botto, Relator.

Admissibilidade

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

Preliminares

Não foram alegadas questões preliminares no presente recurso.

Mérito

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

O litígio recai sobre a omissão de rendimentos decorrente da classificação indevida de rendimentos como não tributáveis ou isentos nas declarações de ajuste anual, no valor total de R\$ 263.942,60, constatadas em sede de verificação do cumprimento das obrigações tributárias dos anos-calendário de 2012 a 2015, importando na apuração do imposto suplementar de R\$ 72.584,22, a ser acrescido dos encargos legais, buscando, por oportuno, nessa seara recursal, obter nova análise do processado, no sentido do afastamento da infração apurada.

Pois bem. Em que pese as alegações trazidas, do cotejo dos documentos carreados, aliado aos fundamentos traçados no voto condutor da decisão recorrida (fls. 235/243) e atendo-se às informações contidas no termo de verificação de infração e no auto de infração (fls. 175/207), 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/REC – me convenço do acerto da decisão recorrida, pelo que adoto como razão de decidir os fundamentos do voto condutor (fls. 241/243), 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):

6. Trata-se de infração relativa a rendimentos indevidamente classificados como isentos. Segundo a fiscalização, os rendimentos, que constam na declaração de ajuste como distribuição de lucros, **dizem respeito na verdade à remuneração de serviços médicos prestados pelo contribuinte à COMED - Corpo Médico LTDA.**

6.1. No termo de verificação de infração (fls. 175 a 188), a fiscalização indica diversos pontos para chegar a tal conclusão, dentre eles:

a) os profissionais médicos constavam de forma mascarada como sócios da COMED, **sendo na realidade mão de obra qualificada desta;**

b) a COMED coordenava a atividade laborativa dos médicos e assumia o ônus de **remunerá-los proporcionalmente aos plantões trabalhados e não em relação à participação societária.**

6.2. Em resposta intimação no curso da ação fiscal (fls. 135 a 139), o próprio interessado confirma a remuneração pela prestação de serviço médico na forma relatada pela fiscalização, como se vê nas imagens de texto abaixo:

"(...)

Informando-se ainda que a quase totalidade dos valores correspondem a serviços EXCLUSIVAMENTE prestados como médico plantonista do serviço de Urgência e Emergência executados no Pronto Atendimento municipal da cidade de Jardinópolis-SP.

(...)

Novamente se faz necessário saber que todo o pagamento é realizado de acordo com a produção em horas prestadas pelo funcionário, havia e há sempre algum questionamento sobre os valores pagos visto haver dias a mais ou a menos na semana, feriados, coberturas emergenciais na escala em função de algum profissional que não pode cumprir a escala por motivos de fórum íntimo, acidentes, doenças ou por ter sido simplesmente excluído da escala, situações inesperadas e outras sazonais (epidêmicas) em que ocorrem maior procura por serviços médicos e os contratantes solicitam um número maior de profissionais na escala, mesmo porque é um serviço de urgência e emergência. Há casos ainda em que os contratantes do serviço pagam em datas diferentes, chegando à atrasos de meses em algumas localidades.

Efetivamente os valores são pré-definidos por hora e variam de acordo com o município.

(...)"

6.3. Portanto, resta claro que os rendimentos em tela **são oriundos de prestação de serviço e não de distribuição de lucros.**

6.4. No momento da defesa, em sua peça impugnatória, o contribuinte se limita a citar em tese a existência da isenção relativa à distribuição de lucros (sem indicar qualquer prova de valores recebidos a esse título), o que **não é suficiente para afastar a infração formalizada, principalmente quando ele próprio admite, na resposta acima reproduzida, o recebimento de valores como contrapartida de serviços médicos prestados.**

7. Quando à **multa de 150%**, o defendente alega tão somente **ofensa ao princípio da vedação ao confisco para solicitar a sua redução para 20%**. Entretanto, cumpre informar que a multa aplicada encontra respaldo no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Nesse íterim, vale observar que o exame de validade de multa prevista em lei, tendo por parâmetros princípios constitucionais, demandaria controle de constitucionalidade de normas, **atividade exercida de maneira exclusiva pelo Poder Judiciário e expressamente vedada no âmbito do Processo Administrativo Fiscal**, a teor do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972:

“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

(...)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II - que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)”

7.1. Por **não** se enquadrar em nenhum dos casos previstos no § 6º acima, **não** há como afastar a cobrança da multa exigida com base em fundamento de inconstitucionalidade.

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

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

Pois bem.

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

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

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

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

(...)

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

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

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

A propósito, ainda que seja possível aplicar à Sociedade em Conta de Participação, subsidiariamente e no que com ela for compatível, o disposto para a sociedade simples (art. 966, do Código Civil), a legislação civil **proíbe expressamente que os sócios participantes exerçam ou executem o objeto social de uma Sociedade em Conta de Participação.**

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

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

Destarte, restando demonstrada a inidoneidade da classificação dos rendimentos declarados como isentos e não tributáveis reiteradamente, além da existência de elementos consistentes comprovando a conduta capaz de ensejar a aplicação de 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 2012 e 2015, 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 à suposta inconstitucionalidade aventada, com destaque para a natureza confiscatória da multa qualificada aplicada, nada a prover. Como é sabido, e reforçando o acerto da decisão recorrida, este CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade e ilegalidade de lei tributária, cuja matéria aliás está pacificada por meio da Súmula nº 2:

Sumula nº 2

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

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

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

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

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

Conclusão

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

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

ACÓRDÃO 2001-008.128 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 15956.720072/2017-10

Wilderson Botto

DOCUMENTO VALIDADO