



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15956.720155/2016-10
ACÓRDÃO	2301-011.831 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ISA OLIVEIRA BARBOSA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

PRELIMINAR. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Inexiste nulidade do procedimento fiscal quando todas as determinações legais de apuração, constituição do crédito tributário e de formalização do processo administrativo fiscal foram atendidas. Para haver nulidade do lançamento, deve existir prejuízo ao contribuinte, o que é afastado, dada a constatação nos autos de que o contribuinte teve ciência da descrição da infração, possibilidade de ampla defesa, apresentação de impugnação e manifestação nos demais atos processuais.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. RECLASSIFICAÇÃO DE RENDIMENTOS. COMPROVAÇÃO DA NATUREZA TRIBUTÁVEL.

Comprovado que os valores pagos a centenas de profissionais médicos, entre eles o contribuinte, sob a forma de distribuição de lucros pela participação nos quadros de pessoa jurídica, constituíram-se, na verdade, em remuneração por serviços prestados, cuja natureza é tributável, correta é a reclassificação desses rendimentos promovida pela fiscalização.

MULTA QUALIFICADA. INTUITO DOLOSO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

Uma vez ausente a demonstração da conduta dolosa do sujeito passivo, definida em lei como sonegação ou fraude, a exclusão da qualificação da multa de ofício é medida que se impõe, com redução da penalidade ao patamar básico de 75%.

JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. SÚMULA CARF Nº 4.

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

referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

INCIDÊNCIA JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares. No mérito, por voto de qualidade, dar provimento parcial para excluir a qualificação da multa de ofício. Vencidos os Conselheiros Flávia Lilian Selmer Dias, Monica Renata Mello Ferreira Stoll e André Barros de Moura, que deram provimento parcial em menor extensão, para fins de manter a multa qualificada e aplicar a retroatividade benigna, reduzindo-a ao percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

Carlos Eduardo Ávila Cabral – Relator

Assinado Digitalmente

Diogo Cristian Denny – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Flavia Lilian Selmer Dias, Marcelle Rezende Cota, Monica Renata Mello Ferreira Stoll, André Barros de Moura (substituto[a] integral), Carlos Eduardo Avila Cabral, Diogo Cristian Denny (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Diogenes de Sousa Ferreira, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) André Barros de Moura.

RELATÓRIO

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

Infração de fls. 02/18, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, anos-calendário de 2011, 2012, 2013, 2014 e 2015, por meio do qual foi apurado crédito tributário no montante de R\$ 270.907,99 (duzentos e setenta mil, novecentos e sete reais e noventa e nove centavos), sendo R\$ 98.616,20 referentes ao imposto, R\$ 147.924,29, à multa proporcional, e R\$ 24.367,50, aos juros de mora (calculados até 08/2016).

Conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 03/04), foi apurada a seguinte infração:

- Rendimentos Classificados Indevidamente na DIRPF

O procedimento fiscal que resultou na constituição do crédito tributário acima referido encontra-se relatado no Termo de Constatação e Intimação Fiscal e Termo Verificação de Infração, anexos, respectivamente, às fls. 20/29 e 162/169.

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

Dessa forma, os rendimentos isentos informados pela interessada nas declarações de imposto de renda pessoa física dos anos-calendário de 2011, 2012, 2013, 2014 e 2015, a título de lucros distribuídos pela pessoa jurídica acima citada, nos respectivos montantes de R\$ 93.748,34, R\$ 83.715,32, R\$ 58.601,38, R\$ 90.896,55 e R\$ 128.534,72, foram reclassificados como rendimentos tributáveis.

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

Formalizada, ainda, a Representação Fiscal para Fins Penais (processo nº 15956.720156/2016-64), a ser encaminhada ao Ministério Público Federal, tendo em vista o entendimento de que o sujeito passivo praticou, em tese, crime contra a ordem tributária.

A DRJ, ao apreciar a impugnação ofertada pelo sujeito passivo, decidiu por julgar improcedente e manter integralmente o crédito tributário. Eis a decisão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014, 2015

NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Não restando comprovada a incompetência do autuante nem a ocorrência de preterição do direito de defesa, não há que se falar em nulidade do lançamento.

VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA.

O contencioso administrativo não é o foro próprio para examinar arguições de ofensa a princípios constitucionais.

CLASSIFICAÇÃO INDEVIDA DE RENDIMENTOS. COMPROVAÇÃO DA NATUREZA TRIBUTÁVEL.

Comprovado que os valores pagos a diversos profissionais médicos, entre eles a contribuinte, sob a forma de distribuição de lucros pela participação nos quadros de pessoa jurídica, constituíram-se, na verdade, em remuneração por serviços prestados, cuja natureza é tributável, correta é a reclassificação desses rendimentos promovida pela fiscalização.

SIMULAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO.

Evidenciada a realização de operação simulada com o intuito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária e gerar maiores vantagens fiscais, cabível a desconsideração do suposto negócio jurídico realizado e a exigência do tributo incidente sobre a real operação.

MULTA QUALIFICADA.

É cabível a aplicação da multa qualificada quando restar comprovado o intento doloso do contribuinte de reduzir indevidamente sua base de cálculo, a fim de se eximir do imposto devido.

MULTA DE OFÍCIO. ARGUIÇÃO DE EFEITO DE CONFISCO.

A multa constitui penalidade aplicada como sanção de ato ilícito, não se revestindo das características de tributo, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal.

TAXA SELIC. INCIDÊNCIA.

Os débitos, decorrentes de tributos, não pagos nos prazos previstos pela legislação específica, são acrescidos de juros equivalentes à taxa referencial SELIC, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês do pagamento, não havendo previsão legal para que seja afastada a sua incidência.

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Desde 1º de janeiro de 1997, as multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC).

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de primeira instância em 07/04/2017, o sujeito passivo interpôs, em 08/05/2017, Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, o seguinte:

- a) Preliminar de nulidade do lançamento por ausência de motivação clara, violando os princípios do contraditório e da ampla defesa;
- b) Que a distribuição de lucros é válida;
- c) Que houve a indevida desconsideração da sua condição de sócia;
- d) Que não foram apresentadas provas da subordinação, habitualidade e pessoalidade;
- e) Argumenta que o lançamento deveria aguardar o trânsito em julgado do processo administrativo nº 15956.720037/2014-40, que trata da legalidade da distribuição de lucros pela COMED;
- f) Defenda a legalidade da prestação de serviços médicos por meio de pessoa jurídica com fundamento na Lei nº 11.196/2005;
- g) Não aplicação da SELIC para os juros de mora;
- h) Defenda a desqualificação da multa; e
- i) Impossibilidade de incidência de juros sobre a multa.

Consta em apenso Representação Fiscal para Fins Penais. Não houve impugnação desta matéria.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **CARLOS EDUARDO ÁVILA CABRAL**, Relator

ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

O litígio recai sobre a natureza de rendimentos declarados em DIRPF. A fiscalização descaracterizou a declaração de rendimentos isentos (distribuição de lucros) para considera-los rendimentos tributáveis recebidos de pessoa jurídica.

PRELIMINAR – NULIDADE ABSOLUTA (MATERIAL) – AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO

Aduz o recorrente que o princípio da motivação obriga a Administração Pública a expor as razões de fato e de direito que dão suporte ao lançamento. E que a fiscalização não apresenta de forma explícita, clara e congruente os motivos que ensejaram o lançamento.

Cita a Lei nº 9.784/99, que regula o processo administrativo na Administração Pública Federal, especificamente seus arts. 2º e 50.

Em alongado arrazoado, quer fazer crer que sua defesa estaria prejudicada por não haver no lançamento uma conclusão clara se seria caso de rendimentos decorrente de trabalho assalariado ou de prestador de serviços.

Analisando o lançamento, entendo que todos os requisitos previstos no art. 10, do Decreto nº 70.235/72, restaram preenchidos, especialmente os incisos III e IV, a saber:

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

I - a qualificação do autuado;

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

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

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

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

Consta da notificação de lançamento com descrição da infração:

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

O contribuinte classificou indevidamente como isentos, na Declaração de Ajuste Anual, rendimentos recebidos de pessoa jurídica, conforme relatório fiscal em anexo.

Detalha as datas dos fatos geradores e os valores apurados correspondentes – fl. 3 e o enquadramento legal:

Enquadramento Legal Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2011:

Arts. 37, 38, 39, 43, 45, 56 e 83 do RIR/99 Art. 1º, inciso V e parágrafo único, da Lei nº 11.482/07, incluído pela Lei nº 12.469/11.

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

Arts. 37, 38, 39, 43, 45, 56 e 83 do RIR/99 Art. 1º, inciso VI e parágrafo único, da Lei nº 11.482/07, incluído pela Lei nº 12.469/11.

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

Arts. 37, 38, 39, 43, 45, 56 e 83 do RIR/99 Art. 1º, inciso VII e parágrafo único, da Lei nº 11.482/07, incluído pela Lei nº 12.469/11.

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

Arts. 37, 38, 39, 43, 45, 56 e 83 do RIR/99 Art. 1º, inciso VIII e parágrafo único, da Lei nº 11.482/07, incluído pela Lei nº 12.469/11.

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

Arts. 37, 38, 39, 43, 45, 56 e 83 do RIR/99 Art. 1º, incisos VIII e IX e parágrafo único, da Lei nº 11.482/07.

Só com tais informações o lançamento já preencheria os requisitos legais.

Mas a fiscalização, como apontado na descrição da infração acima transcrita, enviou anexo ao lançamento o relatório fiscal que embasou toda a constatação, que consta dos autos às fls. 162 a 169. No relatório há descrição de toda apuração realizada, com pormenorização de todos os fatos constatados e análise detalhada de toda a documentação apresentada.

Diante do trabalho da fiscalização, representado no relatório, entregue ao sujeito passivo, inegável que este detinha todas as informações necessárias, fatos apurados e legislação infringida, para poder ser defender de forma plena, não havendo, por conseguinte, qualquer prejuízo.

Ademais, o próprio Decreto que regulamenta o PAF estabelece em seu art. 60 que somente é passível de decretação de nulidade os casos que se enquadrem nos incisos I e II do art. 59. Colha-se o teor dos mencionados dispositivos normativos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos 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.

Assim, considerando que foram preenchidos os requisitos legais, inclusive com clara motivação fática e legal, de se rejeitar a preliminar.

PRELIMINAR – IMPERIOSO JULGAMENTO DO PAF Nº 15956.720037/2014-40

O recorrente, abrindo três capítulos distintos em seu recurso, mas tendo como fundo de argumento a resolução do PAF nº 15956.720037/2014-40, que tem como sujeito passivo

a empresa COMED - CORPO MÉDICO LTDA, fonte pagadora dos rendimentos aqui em debate e da qual o recorrente integrava o quadro societário, sustenta que:

- a) Violação ao devido processo legal;
- b) Necessidade de intimação de todos os sócios; e
- c) Necessidade de julgamento, com trânsito em julgado, do PAF em nome da empresa.

De se ressaltar que, apesar de poder aparentar, não há qualquer conexão entre os feitos que possa interferir na apreciação do presente PAF, na medida em que naquele caso estar-se a tratar de contribuições previdenciárias e aqui de imposto de renda pessoa física, ou seja, tributos diversos, fatos geradores distintos e sujeitos passivos díspares.

Mesmo que assim não fosse, o PAF mencionado já foi julgado pelo CARF, mais pontualmente pela 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, em 07/08/2018, que negou provimento ao recurso apresentado pela sociedade COMED, mantendo na íntegra a decisão recorrida, que por sua vez, julgou procedente o lançamento. Colha-se a decisão proferida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2012

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. FALTA DE MOTIVAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

Descabe a declaração de nulidade, por cerceamento do direito de defesa, quando o relatório fiscal e seus anexos contêm a descrição pormenorizada dos fatos imputados ao sujeito passivo, indicam os dispositivos legais que ampararam o lançamento e expõem de forma clara e objetiva os elementos que levaram a fiscalização a concluir pela efetiva ocorrência dos fatos jurídicos desencadeadores do liame obrigacional.

DILIGÊNCIA. PRODUÇÃO DE PROVAS.

A diligência não é via que se destine a produzir provas de responsabilidade das partes, suprimindo o encargo que lhes compete.

SOCIEDADE SIMPLES. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR MÉDICOS. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. PRIMAZIA DA REALIDADE DOS FATOS. CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. REMUNERAÇÃO PELO TRABALHO.

Sob o prisma da primazia da realidade sobre a formalidade dos atos, cabe à fiscalização lançar de ofício o crédito correspondente à relação tributária efetivamente existente. Nesse escopo, os valores recebidos por pessoa integrante do quadro associativo que se revela, na verdade, apenas um prestador de serviço para a sociedade da qual é sócio, na condição de contribuinte individual, devem ser qualificados segundo a sua natureza jurídica de retribuição pelo trabalho, sujeitos à incidência da contribuição previdenciária, em detrimento da denominação adotada de lucros distribuídos.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. OBRIGAÇÃO PELO DESCONTO E RECOLHIMENTO. ELISÃO DA OBRIGAÇÃO. REQUISITOS.

Independentemente da qualificação que a empresa atribuía aos pagamentos efetuados às pessoas físicas, é responsável pela arrecadação, mediante desconto no respectivo salário-de-contribuição, e pelo recolhimento da contribuição do segurado contribuinte individual que lhe presta serviços, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber na época própria. A obrigação do tomador de serviços somente é elidida se apresentar cópias dos comprovantes de pagamento da contribuição previdenciária ou declaração emitida pelo segurado contribuinte individual que já sofreu a retenção em outras empresas para as quais presta serviços durante o mês.

MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL. REDUÇÃO. CRITÉRIO DE EQUIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

O patamar mínimo da multa de ofício é fixo e definido objetivamente pela lei, no percentual de 75%, não dando margem a considerações sobre a graduação da penalidade, o que impossibilita o julgador administrativo reduzi-la como medida de equidade.

LEI TRIBUTÁRIA. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. VEDAÇÃO AO CONFISCO. INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é incompetente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária sob o fundamento de confisco ou desrespeito à capacidade contributiva do autuado. (Súmula CARF nº 2)

SÓCIO ADMINISTRADOR. INFRAÇÃO A LEI. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 135, INCISO III, CTN.

Comprovado que o sócio da pessoa jurídica, no exercício da administração em nome desta, praticou dolosamente infração à lei, cujo desrespeito implica a ocorrência dos fatos jurídicos tributários, cabe a manutenção da pessoa física no polo passivo da relação tributária, respondendo solidariamente com a empresa pelo auto de infração lavrado.

Com isso, a presente preliminar também há de ser rejeitada.

MÉRITO

Verificado que os argumentos apresentados no recurso voluntário são, em essência, iguais aos argumentos aduzidos na impugnação, bem como que a decisão recorrida não merece reparo, com fundamento no art. 114, § 12, inciso I do RICARF, declaro minha concordância com os fundamentos da decisão recorrida, especialmente os pontos que a seguir destaco.

Como bem explicado pela decisão recorrida (fl. 258), o cerne da questão debatida pela DRJ e agora trazida á apreciação deste Conselho, é:

(...) definir se os valores pagos à pessoa física (contribuinte) pela pessoa jurídica (COMED) representam contraprestação por serviços profissionais prestados e, portanto, configuram rendimentos tributáveis, tese defendida pela fiscalização, ou lucros distribuídos, constituindo-se, por conseguinte, em rendimentos isentos, tese defendida pela impugnante.

Segue a DRJ esclarecendo a forma e a extensão da análise do caso em apreço:

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

E de acordo com a apuração, extensa e detalhada, com a colação de robusto corpo de provas, o que se verificou efetivamente foi um estratégia para realização de pagamento de remuneração aos médicos, prestadores de serviço, como sendo distribuição de lucros decorrente da condição de sócios.

A decisão recorrida, como fundamento para manutenção do lançamento, apresenta os fatos apurados pela fiscalização. Aponta a DRJ:

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

A COMED arregimentava os médicos para trabalhar nas dependências de seus clientes com promessas de benefícios diversos, dentre eles, a possibilidade de receber os valores, fruto de seu trabalho, sem incidência de impostos e, com esse objetivo, utilizava-se de publicidade veiculada em mídias. Por vezes, também eram enviados e-mails a alguns dos profissionais médicos, tendo um deles, inclusive, subsidiado a denúncia que deu origem à instauração do procedimento fiscal contra a empresa (fls. 183).

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

No caso específico da contribuinte autuada, a referida procuração foi outorgada aos responsáveis pela COMED em 28/01/2011 (fls. 31), muito embora ela só tenha ingressado no quadro de sócios da pessoa jurídica em 16/11/2011, data de protocolo da 12ª alteração contratual da empresa no Ofício de Registro Civil de Pessoas Jurídicas da Comarca de Sertãozinho-SP (fls. 71, 100/101).

O exame da Cláusula Quinta da supracitada alteração contratual (fls. 87, 91 e 94) mostra que o investimento da impugnante na sociedade foi de apenas R\$ 1,00

(um real), representando 0,02% do capital social, que era composto por 4.258 cotas, sendo 3.680 delas pertencentes ao sócio majoritário e administrador, Sr Márcio José Ramos de Sant'Anna(86,42%) e as restantes 578, aos demais "sócios".

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

Nesse ponto, a carta subscrita pelo sócio majoritário, Márcio José Ramos Sant'Anna, e enviada a todos os médicos plantonistas, estipulando a cobrança de multa equivalente a seis horas de trabalho, nos casos de falta sem aviso ou justificativa coerente (fls. 184), demonstra o poder hierárquico que aquele sócio exercia sobre os demais.

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

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

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

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

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

Documentos internos da COMED endereçados aos médicos sócios cotistas e obtidos pela fiscalização junto ao processo trabalhista nº 0011421-

72.2015.5.15.0113, que tramitou na 5ª Vara do Trabalho de Ribeirão Preto/SP, demonstram os valores dos plantões em algumas unidades onde eram prestados os serviços. São eles: i) e-mails de 20/12/2011 e 17/02/2012, endereçados a vários destinatários (médicos), que fixavam para os plantões diurno e noturno a Santa Casa de Sertãozinho, nos meses de janeiro/2012 e março/2012, os respectivos valores líquidos de R\$ 750,00 e R\$ 700,00 (fls. 170/173); ii) escalas de plantão da UPA (Unidade de Pronto Atendimento) situada à Av. Moacir Dias de Moraes nº 505, na cidade de Batatais/SP, referente ao mês julho/2013, onde se pode verificar o valor de R\$ 750,00 líquido para o plantão de doze horas (fls. 174/175); iii) escalas de plantão referentes ao mês de outubro/2012 das seguintes unidades/localidades: UBS Lineu Zacharias (Bairro Bela Vista) da cidade de Pradópolis/SP; Centro Médico de Pradópolis/SP; Pronto Socorro da cidade de Jardinópolis/SP; Santa Casa de Sertãozinho/SP; Pronto-Socorro Hospital Municipal Santa Isabel, da cidade de Jaboticabal/SP, nas quais há menção aos valores dos plantões: R\$705,00/12hs, R\$ 705,00/12hs, R\$740,00/12hs, R\$ 850,00/12hs e R\$ 760,00/12h, respectivamente (fls. 176/182), com a observação, nas duas primeiras escalas de que R\$ 705,00 seria o novo valor a vigorar a partir de 23/04/2012 (fls. 176/177).

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

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

Na situação dos autos, a Cláusula Treze da 12ª alteração do contrato social da COMED (fls. 96) previu que a distribuição do lucro da sociedade não teria correlação com a participação social ou o capital empregado pelos sócios, mas seria proporcional à contribuição de cada sócio na obtenção da receita da sociedade.

A par disso, a Cláusula Treze da supracitada alteração contratual estipulou que, além do balanço patrimonial elaborado ao final de cada exercício social (período de 1º de janeiro a 31 de dezembro), poderiam ser levantados balanços intermediários ou intercalares, com base nos quais poderiam ser distribuídos os lucros.

Todavia, a planilha de fls. 104/109 demonstra que os supostos lucros foram distribuídos à impugnante várias vezes dentro do mesmo mês e, até, do mesmo dia, não havendo registro de que tais distribuições tenham sido suportadas por balanços ou balancetes mensais.

Percebe-se, portanto, que a contribuinte era remunerada independentemente da apuração de lucros, o que indica que os valores percebidos não eram verdadeiramente lucros, mas simples contraprestação pelos serviços individuais

prestados, tal qual prescreve o art. 43 do Código Tributário Nacional – CTN, ou seja, remuneração disfarçada de lucro.

Da análise dos fatos apurados, inquestionável a constatação de que a distribuição de lucros era verdadeira contraprestação aos médicos, dentre eles o sujeito passivo, por serviços prestados em função de contratos mantidos entre a sociedade e municipalidades contratantes.

O sujeito passivo, bem como a sociedade COMED – considerando a conclusão do PAF Nº 15956.720037/2014-40 acima transcrita -, não lograram êxito em afastar as conclusões da fiscalização na apuração realizada.

Conforme a apuração realizada e resumida pela DRJ, como acima referido, não há qualquer presunção por parte da autoridade fiscalizadora. Toda a construção do lançamento foi feita com base em reunião de fatos, precisamente motivados e confirmados com a documentação pertinente.

Diz a DRJ:

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

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

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

Já sobre a alegada falta de comprovação da relação de emprego para caracterização de rendimentos de trabalho assalariado, a decisão recorrida, transcrevendo as normas legais aplicáveis ao caso, aponta a irrelevância na presente apuração.

Esclareça-se que a controvérsia acerca da existência ou não de vínculo de emprego é irrelevante para a incidência do imposto de renda devido pela pessoa física, posto que ambos constituem-se em rendimentos produzidos pelo trabalho e, como tal são tributáveis, sujeitando-se à retenção do imposto de renda pela fonte pagadora, no momento de sua percepção, e também à tributação na declaração de ajuste anual pelo contribuinte.

(...)

Dessa maneira, tanto os rendimentos do trabalho assalariado (com vínculo empregatício) quanto os rendimentos do trabalho não assalariado (sem vínculo

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

(...)

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

Ressalte-se que, conforme apurado, não houve uma real distribuição de lucros, mesmo havendo previsão contratual sobre a desvinculação as quotas partes societárias, o que se demonstrou de fato foi a remuneração por prestação de serviços médicos.

Sustenta também a recorrente que a fiscalização teria desconsiderado sua qualidade de sócia.

Tal alegação não se coaduna com a apuração realizada. De se ver que em nenhum momento foi promovida a desconsideração da personalidade jurídica da sociedade, nem neste PAF e nem no PAF que possui como sujeito passivo a COMED. Não houve a negativa da existência da sociedade, não foi realizado o afastamento da recorrente do quadro societário.

O que a fiscalização promoveu foi a desqualificação da distribuição de lucros, pois que houve a comprovação que era verdadeira contraprestação por serviços médicos prestados.

Veja o que diz a DRJ:

Registre-se que não houve, no caso, a desconsideração da personalidade jurídica da sociedade. A fiscalização não negou a existência da COMED nem, tampouco, adotou qualquer procedimento no sentido de efetivar a desconsideração de sua personalidade jurídica. A dita pessoa jurídica permaneceu com sua personalidade intacta, tendo a autoridade fiscal procedido apenas à desconsideração do negócio jurídico simulado, qual seja, a distribuição de lucros.

Já quanto a aplicação do art. 129, da Lei nº 11.196/2005, é bem verdade que não há qualquer impedimento para sua aplicação aos profissionais médicos.

Em caso análogo ao presente, apreciado pela 2ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara, desta mesma Seção (PAF nº 15956.720173/2016-00 – Acórdão nº 2102-003.821), que tem como sujeito passivo médico integrante da mesma sociedade COMED, a relatora bem apreciou a aplicabilidade do dispositivo legal mencionado. Veja:

O STF consolidou o entendimento de que a pejetização não é presumidamente ilícita, mas pode ser descaracterizada se comprovados elementos típicos da relação de emprego (como subordinação, habitualidade, onerosidade e pessoalidade), quando do julgamento da ADC 66. Nesse sentido, ao declarar a constitucionalidade do art. 129 da Lei 11.196/2005 para fins fiscais e previdenciários, possibilitou que a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, no qual se enquadram os serviços médicos, prestados em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados, pudessem ser realizados pela sociedade prestadora de serviços.

Destaco:

“Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, 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 n 10.406, de 10 de janeiro de 2002 -Código Civil. (Vide ADC 66)Parágrafo único. (VETADO)”

Mas não é só. É importante destacar que, os autos devem guardar relação direta com os fatos e provas ali contidos, inclusive, em respeito ao princípio da verdade material e da substância e realidade da primazia, em detrimento da mera formalização.

Nesse sentido, com base no cotejamento entre os fatos apontados na autuação e as provas e documentos constantes dos autos, verificou-se às fls. 203 e seguintes que:

3.1.1) O investimento do sujeito passivo para a sociedade foi de R\$ 1,00 (UM REAL conforme se denota da 8 alteração contratual, o que representava apenas 0,026 % do capital social. Naquela oportunidade, o capital da “sociedade!” era composto por 3.762 quotas, sendo que no sócio majoritário e administrador Sr Márcio José Ramos de SAntAnna possuía 3.233, ou seja, 85,93% e os outros 529 sócios, dentre os quais o ora fiscalizado inclusive, detinham as 529 cotas restantes.

(...)”

Ali, nos mesmos tópicos seguintes, a partir da documentação da contabilidade, destacou-se que os valores pagos a título de lucros ocorreram diversas vezes dentro do mesmo mês e, eram feitos mais de um pagamento, num mesmo dia. Acrescenta-se ainda o fato de que os valores distribuídos como lucros eram pré-definidos em, razão da localização territorial da unidade em que o médico prestaria os plantões médicos, mas não em razão da proporção da média do valor das quotas, que é o que o art. 1007 do CC prevê nos casos de

participação do lucro pelo sócio que contribua ao capital social com serviços, além da constatação também de e-mails da empresa estipulando escalas de plantão aos médicos prestadores, com caracterização de certa subordinação.

Apesar da cláusula 13 do contrato social (fls. 699) trazer a redação formal tal como previsto na lei civil, saliento que:

(i) não se distribui lucro pelo número de atendimentos médicos na sociedade mas em razão dos resultados da sociedade no período de apuração;

(ii) a remuneração proporcional ao número de plantões médicos e conforme sua localização territorial caracteriza a prestação de serviço pelo recorrente, não pela sociedade.

(iii) É mandatário haver propósito negocial e/ou de affectio societatis como alegou o recorrente, as não fez prova com documentos hábeis e idôneos para comprovar. Vê-se até que apenas o sócio administrador possuía poderes de decisão sobre constituir e manter a sociedade, decisões administrativas e estratégicas sobre o objetivo societário (não comum com os demais sócios minoritários) e autonomia de decisão sobre os resultados (lucros ou perdas).

Por tais razões, a me ver, não houve prova, tanto a partir da contabilidade, quanto da documentação financeira, de que os valores distribuídos e pagos ao recorrente se trataria de lucro, isento ao imposto de renda

Assim, adotando os fundamentos acima, entendo que, neste ponto a decisão recorrida deve ser mantida.

MULTA DE OFÍCIO E QUALIFICADORA

O recorrente pleiteia a retirada da multa qualificada como pedido subsidiário, sob o argumento de que não houve o preenchimento dos requisitos legais autorizadores e que a fiscalização não teria indicado qual dos dispositivos da Lei nº 4.502/76 (art. 71, 72 ou 73), teria incorrido.

Em processos administrativos fiscais, a sonegação, fraude ou conluio estão previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, in verbis:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72" .

Que todos os dispositivos acima transcritos, e utilizados pela fiscalização para qualificar a multa, pressupõem a caracterização de uma conduta dolosa, ou seja, aquela em que o agente age de forma consciente e intencional no sentido de praticar a sonegação ou fraude.

Analizando o relatório, entendo que não restou demonstrado em relação ao sujeito passivo as condutas por ele perpetradas com dolo.

Veja que a construção do relatório é no sentido de apontar que a prática intencional partiu da empresa COMED – CORPO MÉDICO LTDA, apenas apontando que o sujeito passivo teria agido em conluio, sem apresentar ações de sua parte.

Ademais, um dos pontos que a fiscalização se utilizou para o reenquadramento dos rendimentos foi o fato dos sócios terem outorgado plenos poderes ao sócio majoritário para administrar a sociedade. Assim a forma de condução da empresa e os atos praticados, em especial para o caso a forma de pagamento pela prestação dos serviços médicos aos associados, não foram realizados pelo sujeito passivo.

Outro ponto que merece consideração é o de que a sociedade, nos autos do PAF nº 15956.720037/2014-40, acima apontado, não teve contra si lançada a multa qualificada como se pode observar da ementa da decisão proferida naquele caso. Colha-se:

MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL. REDUÇÃO. CRITÉRIO DE EQUIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

O patamar mínimo da multa de ofício é fixo e definido objetivamente pela lei, no percentual de 75%, não dando margem a considerações sobre a graduação da penalidade, o que impossibilita o julgador administrativo reduzi-la como medida de equidade.

(Acórdão nº 2401-005.668 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária)

Registre-se que o atual procedimento teve como ponto de partida a fiscalização realizada na empresa. Assim, resta incongruente, ao meu sentir, aplicar a qualificadora da multa contra a recorrente por prática de atos em conluio com a sociedade, quando contra esta não houve a aplicação da mesma qualificadora.

Veja que os atos praticados pela sociedade, seja na forma de pagamento de seus sócios, seja na forma da condução fiscal, não tiveram seus atos tidos como autorizativos da aplicação da multa qualificadora.

Assim, não estando caracterizado naquele procedimento a qualificadora da multa, entendo que no caso restou afastado o elemento subjetivo dolo.

Com isso, por tais razões, entendo que a multa aplicada deve ser desqualificada.

JUROS DE MORA E INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA

Pleiteia o recorrente a redução dos juros e sua exclusão sobre a multa de ofício.

Quanto à incidência de juros, com base na SELIC, a matéria encontra-se pacificada de acordo com a Súmula CARF nº 04:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

O CARF também possui entendimento sumulado sobre a incidência de juros sobre a multa.

Súmula CARF nº 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Mencionados entendimentos sumulados são de observância obrigatória face seu caráter vinculativo.

Desta forma, correta a incidência dos juros na forma que apurada pela fiscalização.

CONCLUSÃO.

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar parcial provimento no sentido de excluir a qualificação da multa de ofício, reduzindo a penalidade ao patamar básico de 75%.

Assinado Digitalmente
CARLOS EDUARDO ÁVILA CABRAL