



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15956.720166/2016-08
ACÓRDÃO	2301-011.888 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	2 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LUIZA HERMINIA FIGUEIREDO MENDES
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

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

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 André Barros de Moura (substituto[a] integral), Carlos Eduardo Avila Cabral, Flavia Lilian Selmer Dias, Marcelle Rezende Cota, Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Diogo Cristian Denny (Presidente)

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:

O processo refere-se à auto de infração de fls. 02/17, originado de procedimento fiscal instaurado por meio de Mandado de Procedimento Fiscal – MPF de n.º 0810900.2016.00394, lavrado em face da contribuinte acima identificada, referente ao imposto de renda pessoa física dos anos calendário 2011 à 2015, por meio do qual foi exigido o seguinte crédito tributário apurado:

(tabela – fl. 188)

De acordo com o contido na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls. 124/125, a autoridade fiscal procedeu ao lançamento das seguintes imputações contra a interessada no auto de infração em exame:

RENDIMENTOS RECEBIDOS CLASSIFICADOS INDEVIDAMENTE NA DIRPF.

A contribuinte classificou indevidamente como “Rendimentos isentos e não tributáveis”, na Declaração de Ajuste Anual, rendimentos recebidos da pessoa jurídica COMED- Corpo Médico Ltda, conforme descrito no “Termo de Verificação da Infração, em anexo.

(...)

A descrição pormenorizada de todo o desenvolvimento da ação fiscal encontra-se no Termo de Verificação de Infração, fls.105/127.

Os fundamentos legais dos lançamentos e dos acréscimos legais encontram-se especificados às fls. 02 e 05/15.

Em 13/07/2016 a Fiscalização lavrou contra a autuada Termo de Constatação e Intimação Fiscal, que acompanhada de 4 (quatro) anexos, o qual foi encaminhado ao sujeito passivo para manifestação.

Através deste documento a contribuinte passivo foi cientificada do início do procedimento fiscal pertinente aos anos-calendário 2011 à 2015, bem como das apurações até então realizadas pela Receita Federal, decorrentes do procedimento fiscal desenvolvido junto à empresa Comed - Corpo Médico Ltda - CNPJ n° 03.423.724/0001-36 e dos documentos colhidos no curso daquele procedimento e em diligências junto a terceiros.

Nas Declarações de Ajuste Anual de 2012 à 2016, anos-calendário 2011 à 2015, a contribuinte informou como rendimentos isentos e não tributáveis os valores de R\$ 128.144,62, R\$ 56.304,60, R\$ 174.977,00, R\$ 116.964,00 e R\$ 68.582,40, respectivamente, classificando-os como "Lucros e Dividendos Recebidos" da empresa Comed - Corpo Médico Ltda, CNPJ n° 03.423.724/0001-36.

Em síntese, após procedimento fiscal desenvolvido junto à referida empresa, a Receita Federal do Brasil apurou fatos que descaracterizaram totalmente os valores pagos pela pessoa jurídica Comed - Corpo Médico Ltda a título de "distribuição de lucros" a centenas de profissionais médicos, incluindo-se a contribuinte fiscalizada.

Restou demonstrado que a pessoa jurídica cooptava profissionais da área da saúde (médicos) para trabalhar nas dependências de seus clientes, com promessas de benefícios diversos, dentre estes, a possibilidade de receber os proventos sem qualquer incidência de impostos. Com a concordância dos médicos, estes eram inseridos no quadro social da empresa, mediante o aporte do numerário de 1 (um) real (R\$ 1,00), sendo que não raras vezes, estes começavam a receber retribuições pela prestação de seus serviços antes mesmo de integrarem o quadro societário da empresa.

Consta nos autos que o investimento da interessada na sociedade foi de R\$ 1,00 (UM REAL) conforme denota a 12ª alteração contratual que o admitiu nos quadros da COMED, o que representa 0,02 do capital. Naquela oportunidade, o capital da sociedade era composto por 4.258 quotas, sendo que o sócio majoritário e administrador, Sr Márcio José Ramos Santana possuía 3.680, ou seja, 86,42% da capital e outros 578 sócios, dentre os quais a ora fiscalizada, detinham as 578 quotas remanescentes.

Ficou demonstrada a alta rotatividade do quadro social da empresa, referente a pessoas que foram colocadas e retiradas no curto período e cinco anos Acrescenta a autoridade fiscal que no procedimento fiscal desenvolvido na pessoa jurídica restou caracterizado que os valores pagos (distribuições de lucros) se davam inúmeras vezes dentro de um mesmo mês, e por vezes, eram feitos mais de um pagamento(distribuição) em um mesmo dia, fato comprovado pela própria contabilidade da empresa.

Os valores auferidos/recebidos pelos prestadores de serviços médicos eram pré-definidos, ou seja, eram fixos em razão da localização da unidade em que o profissional desenvolvia as suas atividades (plantões médicos). Vários documentos demonstraram como os valores dos "lucros" eram definidos mês ou meses antes de serem auferidos pelos prestadores de serviços, denotando-se que a denominação utilizada não passou de um estratagema para burlar o Fisco Federal.

Além dos documentos encaminhados com o Termo de Constatação, a fiscalização acostou aos autos emails fixando valores líquidos dos plantões na Casa de Misericórdia de Sertãozinho, obtido do Processo Trabalhista nº 0011421-72.2015.5.15.0113 que tramita perante a 5ª Vara do Trabalho de Ribeirão Preto, bem como escalas de plantão, cópia da denúncia nº 548606 recebida da Ouvidoria da Receita Federal do Brasil, informando a oferta de plantões médicos da COMED, a um profissional médico, através de um email da COMED- Paulo Carvalhocomed.comercial@terra.com.br (Paulo Moacyr Botelho Carvalho) e carta subscrita pelo sócio majoritário da COMED em 28/06/21013, endereçadas a todos os médicos plantonistas, alertando-os que no caso de falta no serviço seriam apenados com multa, com reflexos salariais.

A contribuinte respondeu a intimação, informando que os valores declarados em suas DIRPF foram recebidos da COMED a título de distribuição de lucros, na

proporção de sua produção, conforme previsto no contrato social da empresa, todavia, não houve apresentação pela interessada de documentos como também não houve o enfrentamento dos principais pontos levantados, notadamente quanto à forma de recebimento dos "lucros"(quase que diariamente) ou de como esses valores eram pré-determinados, salientando o interessada em sua resposta à intimação, que os valores dos plantões eram um indicativo, considerando o trabalho prestado pelo profissional, a grande quantidade de estabelecimentos e os tributos devidos pela empresa COMED.

Em relação aos valores recebidos da pessoa jurídica Comed, face o conjunto probatório exposto, notadamente a contratação pela pessoa jurídica de profissionais médicos como sócios, remunerando-os na forma de distribuição de lucros visando sonegar tributos, prática consciente e deliberada entre os partícipes (Comed e médicos) que agiram em conluio para a consecução de seus objetivos, lavrou-se o auto de infração para exigir do sujeito passivo o imposto de renda devido sobre os valores auferidos no período.

O lançamento de ofício do crédito tributário devido pertinente aos valores auferidos da pessoa jurídica Comed - Corpo Médico Ltda foi efetuado com multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), tendo em vista o disposto no artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996, com a redação dada pela Lei n.º 11.488/2007 e nos artigos 71 a 73 da Lei n.º 4.502/64.

Tendo em vista os fatos apurados os quais, em tese, configuram Crime Contra a Ordem Tributária, definido pelos artigos 1º e 2º da Lei n.º 8.137/1990, foi elaborada a competente Representação Fiscal para Fins Penais - RFFP, processo administrativo fiscal n.º 15956.720167/2016-44, conforme determinado pelo Decreto n.º 2.730/98 e pela Portaria RFB n.º 2./2010, a qual foi encaminhada em 14/11/2016 ao Ministério Público Federal –, conforme informação contida nos autos (Termo de Verificação da Infração).

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 FISCAL. INOCORRÊNCIA.

Não há de se falar em nulidade da ação fiscal realizada se não restaram violados quaisquer incisos do artigo 59 do Decreto n.º 70.235/72 que regula o processo administrativo fiscal.

SIMULAÇÃO. RECLASSIFICAÇÃO DOS RENDIMENTOS AUFERIDOS NA PESSOA FÍSICA EM RAZÃO DOS RENDIMENTOS RECEBIDOS TEREM SIDO CLASSIFICADOS INDEVIDAMENTE NA DIRPF.

Restando comprovado que o contribuinte praticou atos jurídicos simulados, com o intuito doloso de reduzir indevidamente sua base de cálculo tributável na

declaração de ajuste da pessoa física, impõe-se a desconsideração dos efeitos dos atos viciados praticados, para que se operem as consequências no plano da eficácia tributária.

APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA (150%).

A aplicação da multa de ofício decorre de expressa previsão legal, tendo natureza de penalidade por descumprimento da obrigação tributária. Presentes na conduta do contribuinte as condições que propiciaram a majoração da multa de ofício, consubstanciadas na prática de atos de forma consciente e deliberada visando sonegar tributo, é de se manter a multa de ofício qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento).

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

DECISÕES JUDICIAIS. DOUTRINA. EFEITOS

As decisões judiciais, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, 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. A doutrina transcrita não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de primeira instância em 21/03/2017, o sujeito passivo interpôs, em 19/04/2017, 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. 105 a 112. 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 amparam 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 o cerne da questão debatida pela DRJ e agora trazida à 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.

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:

Isto posto, adentrando-se no mérito das alegações de impugnação para deslinde da controvérsia, não basta a análise dos elementos formais da relação jurídica entabulada entre a autuada e a pessoa jurídica Comed - Corpo Médico Ltda. É mister ir além e visualizar a realidade fática envolvida na execução dos serviços prestados que geraram os rendimentos objeto de tributação neste auto.

Como afirmado na defesa apresentada, o exercício de organização da atividade econômica é livre, enquanto não afetar o legítimo interesse da sociedade e dos trabalhadores envolvidos, porque isto implica 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 a autuada age, 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, abram mão de seu direito de decidir diretamente os rumos da sociedade, delegando poderes, por procuração, a outrem (em regra, ao sócio administrador).

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.

Também, a alta rotatividade dos integrantes da sociedade demonstrada Termo de Verificação da Infração, denota a fragilidade do alegado elo societário entre as partes envolvidas (autuada e Comed).

Some-se a isto o fato de, ao se retirarem da sociedade, suas cotas serem repassadas ao sócio-administrador que, assim, poderia manter e aumentar seu poder de direção e decisão no empreendimento.

A arguida licitude destes procedimentos na impugnação 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).

A reduzida participação dos obreiros no capital social da pessoa jurídica Comed, , pulverizado em quotas de R\$ 1,00 (um real) para cada novo sócio, a fim de atender aos diversos médicos que as adquiriram. Foram estes 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 estes profissionais, em regra, pagamentos mensais e em função dos serviços prestados a terceiros, por intermédio da cedente, por vezes até mesmo antes do ingresso formal na sociedade e, em alguns casos, 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 fato de o serviço ser prestado pelos profissionais sem subordinação, apenas exclui a relação de emprego, mas não impede seja estabelecida relação trabalhista de outra natureza, qual seja: contratação de serviços de trabalhadores autônomos.

Não houve presunção na confecção do lançamento em exame, mas a conjugação de diversos fatos coligidos, devidamente motivados e demonstrados pela fiscalização, a justificar a desconsideração do negócio jurídico, de mera aparência legal, qual seja, a admissão de obreiros (médicos) como supostos sócios, como meio de fugir à tributação, não se tratando, assim, de medida de economia lícita.

Não há vínculo profissional entre a autuada e a pessoa jurídica Comed. A autuada, na verdade, era mão-de-obra qualificada, essencial ao desempenho da atividade da empresa, que o atraiu com a promessa de benesse da não incidência tributária sobre os valores a eles pagos, remunerando-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 encargos tributários (previdenciários e trabalhistas) sobre o mesmo;

a cedente (Comed), por sua vez, ao tipificá-la como sócia, buscava livrar-se da incidência de contribuições sociais, e ao somente remunerá-la, pelo serviço prestado, sob a forma aparente de lucro, isentava, a si e ao suposto sócia (autuada), igualmente, das supracitadas tributações.

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

A alegada 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.

Registre-se que na relação trabalhista há de prevalecer o princípio da primazia da realidade sobre qualquer aspecto formal aparente. O argumento da contribuinte de que o Fisco não demonstrou a existência dos elementos caracterizadores da relação trabalhista entre autuada e a sociedade cai por terra, dado que restou evidenciado pelas provas coligidas nº Termo de Verificação da Infração, o contrato realidade entre a autuada e a pessoa jurídica cedente.

A realidade fática prevalece sobre qualquer instrumento formal, pois as circunstâncias e o cotidiano nas relações podem ser diversas daquilo que ficou documentado. A essência do ato jurídico é o fato e não a forma e, no caso, a fiscalização demonstrou cabalmente que a efetiva contratação da autuada e demais médicos divergem frontalmente da formalidade aparente.

(...)

O Termo de Verificação da Infração evidenciou que um dos propósitos da empresa Comed era de criar uma situação jurídica com vistas a dissimular a ocorrência dos fatos geradores do imposto de renda pessoa física para os profissionais médicos prestadores de serviços. Propaganda veiculada pela própria pessoa jurídica em seu site na internet evidencia e corrobora essa constatação.

Portanto, não se pode falar em elisão ou planejamento fiscal lícito, quando houve, na verdade, evasão fiscal.

Como consequência, a autoridade lançadora apenas desconsiderou, neste ato, o negócio jurídico formalmente praticado entre a contribuinte e a pessoa jurídica, na medida em que a atuado apontada como “sócia” revelou-se como verdadeira prestadora de serviços da contratante.

Ressalte-se, por oportuno que , apesar das alegações de defesa, a atitude da pessoa jurídica em “distribuir antecipadamente lucros” a beneficiários que não eram, formal e legalmente, sócios da empresa, apenas reforça e ratifica a constatação de que não havia qualquer relação societária. A arguida burocracia não tem o condão de tornar legal a prática de conduta irregular de forma reiterada.

Mesmo após a apresentação da impugnação persiste a ausência de qualquer justificativa razoável, por parte da atuada, para a distribuição do suposto “lucro” em periodicidade mensal e, em algumas ocasiões, em mais de uma vez no mesmo mês conforme relatado pela autoridade lançadora. Ademais, como “sócio” da pessoa jurídica, face sua ínfima participação societária, é de se concluir que a atuada em nenhum momento sofreu os riscos que norteiam a atividade societária.

Portanto, foram adequadamente caracterizados como remuneração os pagamentos auferidos pela atuada nos diversos anos-calendário, indevidamente contabilizados como “distribuição de lucros”, resultando, em consequência, procedente o lançamento para cobrança do imposto devido.

No que respeita ao argumento da atuada de ter havido bis in idem uma vez que o numerário auferido já teria sofrido tributação de imposto de renda na pessoa jurídica como distribuição de lucros, importa mencionar que tal fato não ocorreu, pois bis in idem ocorre nos casos em que o mesmo ente tributante exige tributo do mesmo contribuinte sobre o mesmo fato gerador, mais de uma vez.

Relativamente a afirmação de que haveria erro na base de cálculo, pois na hipótese eventual de serem refutados todos os argumentos já expostos, o Fisco deveria ter feito a declaração de IRPF do sócio, no sentido de conceder abatimentos como dependentes e demais gastos legais, cumpre dizer que tais alterações só poderiam ser efetuadas pela própria contribuinte antes do início do procedimento fiscal, mediante retificadora, não sendo cabível a autoridade fiscal incluir quaisquer deduções não pleiteadas no ato de fiscalização.

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.

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.

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-definido 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 mandatório 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.

Analisando 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