



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO 15956.720182/2016-92

ACÓRDÃO 2202-012.049 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

SESSÃO DE 26 de junho de 2026

RECURSO VOLUNTÁRIO

RECORRENTE LUCIANA MACEDO PIMENTEL TRINDADE

INTERESSADO FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2013, 2014, 2015, 2016

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO. ALEGADA INCONSTITUCIONALIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

Nos termos da Súmula CARF 2, “o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Desse modo, não se conhece de alegação de inconstitucionalidade de multa, por violação da proibição do uso de tributo com efeito de confisco

NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL.

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.

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.

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 qualificada.

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A Lei nº 14.689, de 2023, cominou multa proporcional de 100% para o lançamento de ofício, quando identificado a ocorrência de fraude, simulação ou conluio, cabendo sua aplicação retroativa, por se tratar de penalidade menos severa.

TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA RFB. PAGAMENTO APÓS O VENCIMENTO. JUROS DE MORA. SELIC. INCIDÊNCIA.

A partir dos fatos geradores ocorridos após 1º de janeiro de 1995, sobre os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal não pagos nos prazos previstos na legislação tributária, incidem juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic) para títulos federais, acumulada mensalmente, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento, e de 1% no mês em que o pagamento estiver sendo efetuado.

DÉBITOS NÃO PAGOS NO VENCIMENTO. MULTA DE MORA. JUROS DE MORA. APLICAÇÃO.

Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso, limitada a vinte por cento, bem como de juros de mora calculados à taxa Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto as questões relacionadas à inconstitucionalidade, rejeitar as preliminares, e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, tão-somente para reduzir a multa de ofício ao percentual de 100%. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Henrique Perlatto Moura, Ronnie Soares Anderson e Rafael de Aguiar Hirano (substituto integral) quanto ao provimento parcial do recurso no mérito, sendo que na Declaração de Voto do Conselheiro Marcelo Valverde Ferreira da Silva consta o voto vencedor relativo ao fundamento adotado pelo colegiado no mérito, por maioria de votos.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo Valverde Ferreira da Silva – Redator Designado

Assinado Digitalmente

Ronnie Soares Anderson – Presidente

Participaram da reunião de julgamento os conselheiros Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Henrique Perlatto Moura, Thiago Buschinelli Sorrentino, Andressa Pegoraro Tomazela, Rafael de Aguiar Hirano (substituto[a] integral), Ronnie Soares Anderson (Presidente).

RELATÓRIO

Adoto o relatório elaborado por ocasião do julgamento da impugnação:

Contra o sujeito passivo acima identificado foi lavrado auto de infração em 20/09/2016, relativo ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Física dos exercícios de 2013 a 2016, anos-calendário de 2012 a 2015, no qual se exige imposto suplementar sujeito à multa de ofício de R\$ 161.889,53, além dos acréscimos legais previstos na legislação de regência, totalizando crédito tributário de R\$ 433.347,90.

De acordo com o Termo de Verificação de Infração, a ação fiscal foi realizada em cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal nº 08.1.09.00-2016-00392-3 e teve início quando o contribuinte tomou ciência do Termo de Constatação e Intimação Fiscal.

O lançamento de ofício foi formalizado em decorrência da apuração das seguintes infrações:

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.

Fato Gerador; Valor Tributável ou Imposto (R\$); Multa (%)

30/12/2012; 25.557,93; 150,00

30/12/2013; 213.300,31; 150,00

30/12/2014; 247.955,27; 150,00

30/12/2015; 233.833,68; 150,00

Cientificada do lançamento em 20/09/2016, a interessada impugnou a exigência em 12/10/2016, por intermédio de procuradores regularmente constituídos.

A impugnação se baseou, em síntese, nas seguintes razões de fato e de direito:

a) No lançamento de ofício, os valores pagos pela empresa COMED - CORPO MÉDICO LTDA (CNPJ 03.423.724/0001-36) à impugnante a título de distribuição de lucros a sócio, e que haviam sido informados como rendimentos isentos na declaração de ajuste anual, foram considerados como rendimentos tributáveis recebidos de pessoa jurídica sem vínculo empregatício pela autoridade fiscal.

b) Em sede preliminar, a defesa suscita a ilegalidade do lançamento, porquanto a fiscalização teria desconsiderado as características e peculiaridades da atividade médica, na qual se revela impossível que o médico, como pessoa física, consiga se organizar para atuar em diferentes locais de trabalho, em diferentes municípios e em diferentes horários.

c) Diante desse quadro, haveria necessidade de os médicos se reunirem profissionalmente, ainda que na quantidade de 600, 800 ou 1000 sócios, para

atender à demanda do Poder Público e, em última análise, da população mais carente do país.

d) O próprio Poder Público opta pela contratação de sociedades profissionais, exatamente pela necessidade de contar com médicos em hospitais, centros de atendimento e outras unidades, com organização mínima para suprir faltas e garantir atendimento à população.

e) Se existe alguma irregularidade, essa também deve ser atribuída aos órgãos públicos que regularmente realizam licitação e contratam com a empresa COMED, tais como Prefeituras Municipais de Jaboticabal, Barrinha, Pradópolis, Bebedouro, Jardinópolis e Casa Branca, bem como a Santa Casa de Misericórdia de São Simão.

f) A impugnante foi convidada a ser sócia e participar de um projeto de sociedade médica para atendimento a órgãos públicos, mas agora está sendo compelida ao pagamento de imposto de renda sobre valores recebidos como rendimento de trabalho sem vínculo empregatício, o que afirma nunca ter ocorrido.

g) Se houve alguma irregularidade na apuração das questões tributárias da COMED, ela não pode ser repassada à impugnante, que nunca exerceu qualquer ato de gestão.

h) A defesa questiona o fato de a Receita Federal estar cobrando o imposto apenas da impugnante e do sócio administrador da COMED, em um universo de mais de 600 sócios na mesma condição.

i) Contribuintes em idêntica situação jurídica não podem ser tratados de forma diversa, sob pena de ofensa ao princípio da isonomia, sendo obrigação da Receita Federal cobrar todos os sócios.

j) A defesa sustenta a nulidade do processo em decorrência de ofensa ao devido processo legal, pois a autuação teria sido realizada antes do julgamento final do processo administrativo nº 15956.720037/2014-40, em face da COMED CORPO MÉDICO LTDA.

k) Segundo a defesa, o referido processo contra a fonte pagadora possui efeito suspensivo, de modo que a exigência neste processo poderia gerar cobrança indevida. Invocou-se a Súmula Vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal.

l) No mérito, a defesa afirma que a COMED é sociedade simples constituída nos termos dos artigos 997 e 1.038 do Código Civil, cujo objetivo social é a prestação de serviços médicos por intermédio do esforço pessoal de seus sócios.

m) Após a apuração do custo operacional e dos tributos, o lucro era distribuído aos sócios nos exatos moldes previstos no contrato social.

n) Os percentuais de lucro eram elevados e variavam de acordo com a produção, o que seria justificável em uma sociedade simples de baixo custo operacional.

o) Os serviços eram prestados em diferentes locais e, caso se admitisse uma relação de prestação de serviços, ela seria com os contratantes e não com a COMED.

p) Os contratos com entes públicos eram celebrados pela COMED, que venceu certames por possuir condições técnicas de atendimento à população.

q) Os valores recebidos pela impugnante não eram exagerados, considerando que a Federação Nacional dos Médicos estipula piso de R\$ 11.675,94 para 20 horas trabalhadas.

r) A fiscalização teria confundido as peculiaridades da sociedade simples com as das sociedades empresárias para justificar a presunção de distribuição indevida de lucros.

s) Os artigos 997 e seguintes do Código Civil definem a sociedade simples como entidade de natureza personificada, sem cunho mercantil, na qual os sócios exercem profissão intelectual, científica, literária ou artística.

t) A sociedade simples deve limitar-se à atividade específica para a qual foi criada.

u) Trata-se de tipo societário excepcional que busca facilitar e tornar economicamente viável a prestação de serviços pelos próprios sócios.

v) Em última análise, a sociedade simples seria apenas a atuação conjunta dos próprios sócios por meio de pessoa jurídica.

w) O inciso V do artigo 997 do Código Civil dispõe que a contribuição do sócio pode consistir em serviços.

x) O capital social teria função meramente de investimento inicial para funcionamento da sociedade.

y) O contrato social possui papel fundamental na constituição e regulamentação da sociedade simples, inclusive na definição das regras de distribuição dos haveres.

z) A COMED foi constituída por contrato social no qual estaria claramente prevista a remuneração pela produção e outras peculiaridades.

aa) A distribuição de lucros respeitaria todos os termos da legislação civil, sem objeção na legislação tributária ou previdenciária.

bb) Não há impedimento para distribuição desproporcional de lucros calculada em razão do trabalho de cada sócio, conforme previsto nas cláusulas 13 e 14 do contrato social.

cc) O artigo 1.007 do Código Civil permitiria a distribuição de lucros na proporção da produção dos sócios e não em função do capital social.

dd) Os valores cobrados pelo Fisco corresponderiam efetivamente a lucros distribuídos, devidamente apurados e escriturados.

ee) A imputação de simulação entre a impugnante e a COMED seria improcedente, pois a sociedade é regularmente constituída, escriturada e tributada.

ff) Sempre existiu prestação de serviços pelos sócios em nome da COMED, que receberam corretamente distribuição de lucros proporcional à produção.

gg) O Fisco teria escolhido enquadrar a relação entre a impugnante e a COMED como prestação de serviços sem vínculo empregatício, apesar da existência jurídica e fática da sociedade simples.

hh) Na hipótese de desqualificação da condição de sócia, a impugnante deveria ser considerada empregada da COMED.

ii) A fiscalização não comprovou os requisitos de relação de trabalho ou contratação como contribuinte individual.

jj) A exigência tributária baseada em alegação de fraude exige prova cabal, inexistente no caso concreto.

kk) A fiscalização não comprovou todos os atos da suposta fraude nem a relação jurídica de cada sócio.

ll) O ônus da prova é do Fisco, que não poderia agir apenas por presunções e indícios.

mm) O auto de infração teria sido lavrado exclusivamente com base em presunções, sem demonstração dos elementos do fato jurídico tributário.

nn) Caso incidisse IRPF sobre as verbas questionadas, caberia à fiscalização comprovar a natureza salarial ou remuneratória dos valores.

oo) O artigo 129 da Lei nº 11.196/2005 impediria a desconsideração da personalidade jurídica das pessoas jurídicas prestadoras de serviços intelectuais.

pp) O relatório fiscal não descreve nem comprova elementos de formação de eventual contrato de prestação de serviços entre a COMED e a impugnante.

qq) Uma vez descaracterizada a condição de sócia, deveria ter sido reconhecida situação de emprego e não prestação de serviços sem vínculo empregatício.

rr) Caso rejeitados os argumentos anteriores, o Fisco deveria ter refeito a declaração de IRPF da sócia, considerando dependentes e demais deduções legais.

ss) A exigência de juros calculados pela Taxa Selic seria ilegal, devendo ser observada a taxa de 1% ao mês prevista no artigo 161, §1º, do Código Tributário Nacional.

tt) A multa qualificada de 150% deve ser reduzida para 75%, porque:

- a fiscalização não descreveu de forma pormenorizada as condutas praticadas pela recorrente para caracterizar evidente intuito de fraude;
- a impugnante agiu de forma lícita, praticando atos devidamente registrados;
- todas as obrigações acessórias foram entregues ao Fisco, sem ocultação de informações.

uu) Ainda que não acolhida essa tese, a multa ofenderia os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e vedação ao confisco.

vv) Caso mantida, a multa deveria ser reduzida para 20%, nos termos do artigo 61, §2º, da Lei nº 9.430/1996.

ww) Não existe previsão legal para incidência de juros sobre a multa de ofício exigida conjuntamente com o tributo.

Ao final, a defesa requereu o reconhecimento da improcedência do lançamento e do auto de infração.

O órgão julgador de origem houve por bem manter o lançamento, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2013; 2014; 2015; 2016

NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL.

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.

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.

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).

TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA RFB. PAGAMENTO APÓS O VENCIMENTO. JUROS DE MORA. SELIC. INCIDÊNCIA.

A partir dos fatos geradores ocorridos após 1º de janeiro de 1995, sobre os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal não pagos nos prazos previstos na legislação tributária, incidem juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic) para títulos federais, acumulada mensalmente, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento, e de 1% no mês em que o pagamento estiver sendo efetuado.

DÉBITOS NÃO PAGOS NO VENCIMENTO. MULTA DE MORA. JUROS DE MORA. APLICAÇÃO.

Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso, limitada a vinte por cento, bem como de juros de mora calculados à taxa Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Cientificado em 13/03/2017 do acórdão que julgou a impugnação, o recorrente interpôs recurso voluntário em 11/04/2017, no qual se alega, em síntese:

- a) A afronta ao princípio da motivação e aos arts. 2º e 50 da Lei nº 9.784/1999, porque a autoridade lançadora não explicitou de forma clara, congruente e precisa os fundamentos fáticos e jurídicos que justificariam a desconsideração da condição de sócia da parte-recorrente e a tributação dos valores recebidos como distribuição de lucros;
- b) A contradição do enquadramento legal adotado pela autoridade lançadora, porque o lançamento e a decisão do órgão julgador de origem alternam fundamentos relativos a rendimentos do trabalho assalariado e rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício, sem definir qual hipótese efetivamente sustenta a exigência tributária;
- c) A inobservância do art. 10, incisos III e IV, do Decreto nº 70.235/1972 e do art. 142 do CTN, porque o auto de infração não descreve adequadamente os fatos nem identifica de forma específica os dispositivos legais e hipóteses normativas efetivamente aplicáveis ao caso da parte-recorrente;
- d) A lesão ao contraditório, à ampla defesa e ao devido processo legal, porque a autoridade lançadora não individualizou nem comprovou os elementos fáticos que supostamente caracterizariam vínculo de emprego ou prestação de serviços, impedindo a plena defesa da parte-recorrente;
- e) A ausência de demonstração dos requisitos da relação empregatícia, porque a autoridade lançadora não comprovou pessoalidade, subordinação, habitualidade e remuneração mediante elementos concretos relativos à atuação da parte-recorrente;
- f) A ofensa ao devido processo legal, porque a exigência fiscal teria sido constituída sem identificação clara das circunstâncias concretas, dos elementos probatórios e dos fundamentos jurídicos necessários à caracterização da hipótese tributada;
- g) A dependência lógica do presente lançamento em relação ao processo administrativo nº 15956.720037/2014-40, porque a validade da desconsideração da distribuição de lucros da COMED ainda estaria sendo discutida naquele processo administrativo, cuja tramitação possui efeito suspensivo;
- h) A prematuridade da autuação contra a parte-recorrente, porque eventual reconhecimento definitivo da licitude da distribuição de lucros no processo da COMED retiraria o próprio fundamento da cobrança de IRPF discutida nestes autos;
- i) A violação ao princípio da isonomia, porque a autoridade lançadora teria desconsiderado a distribuição de lucros apenas de determinados sócios, sem

demonstrar critério objetivo para não promover idêntica cobrança em relação aos demais sócios que se encontrariam na mesma situação jurídica;

j) A inadequação da premissa utilizada para desconsiderar a distribuição de lucros, porque as peculiaridades da atividade médica e da organização societária adotada exigiriam estrutura coletiva apta a atender contratos públicos e plantões em múltiplas localidades;

k) A descaracterização indevida da natureza da sociedade simples, porque a distribuição de resultados proporcional à produção dos sócios seria compatível com as regras societárias aplicáveis e não dependeria de correspondência com a participação no capital social;

l) A violação dos arts. 997 e seguintes do Código Civil, porque a autoridade lançadora tratou sociedade simples como se fosse sociedade empresarial, ignorando as características jurídicas próprias desse tipo societário;

m) A desconsideração indevida das cláusulas contratuais da COMED, porque o contrato social prevê expressamente a distribuição de lucros conforme a participação de cada sócio na execução dos serviços geradores das receitas da sociedade;

n) A incompatibilidade da cobrança com o art. 1.007 do Código Civil, porque a legislação admite estipulação contratual que afaste a distribuição de lucros estritamente proporcional às quotas sociais;

o) A inexistência de prova de que os valores recebidos constituíam remuneração tributável, porque os registros contábeis e societários apontariam que tais valores foram efetivamente distribuídos como lucros;

p) A ofensa ao art. 201, § 5º, inciso II, do Decreto nº 3.048/1999, porque haveria escrituração e discriminação dos valores distribuídos, impedindo sua equiparação automática a remuneração pelo trabalho;

q) A indevida caracterização da parte-recorrente como contribuinte individual, porque a relação jurídica demonstrada nos autos seria societária e não contratual;

r) A impossibilidade de desconsideração da personalidade jurídica da COMED, porque a sociedade possui existência jurídica e fática regular, com escrituração, recolhimento de tributos e efetiva prestação de serviços;

s) A ausência de prova cabal de simulação, fraude ou abuso, porque a autoridade lançadora teria baseado o lançamento em presunções e indícios, sem comprovação concreta dos fatos constitutivos da exigência;

t) A violação ao princípio da boa-fé e às regras de distribuição do ônus da prova, porque caberia à autoridade lançadora demonstrar integralmente os fatos que autorizariam a desqualificação da relação societária;

u) A afronta ao art. 142 do CTN, porque a autoridade lançadora não comprovou todos os elementos do fato gerador que pretendeu imputar à parte-recorrente;

- v) A inexistência de provas da celebração de contrato de prestação de serviços entre a parte-recorrente e a COMED, porque não foram identificados contratante, objeto, preço, datas ou locais específicos da suposta contratação;
- w) A incompatibilidade da autuação com o art. 129 da Lei nº 11.196/2005, porque a prestação de serviços intelectuais realizada por intermédio de pessoa jurídica deve sujeitar-se ao regime tributário próprio da pessoa jurídica, salvo hipóteses excepcionais legalmente previstas;
- x) A impossibilidade de a autoridade lançadora afastar a relação societária sem prévia incidência das hipóteses legais excepcionais de desconsideração da personalidade jurídica, porque a legislação prestigia a autonomia patrimonial da sociedade prestadora de serviços intelectuais;
- y) O erro de enquadramento jurídico do lançamento, porque, caso fosse afastada a condição de sócia da parte-recorrente, os fatos narrados pela própria autoridade lançadora apontariam para relação de emprego e não para prestação de serviços sem vínculo empregatício;
- z) A nulidade decorrente da falta de comprovação dos requisitos do vínculo empregatício, porque a autoridade lançadora não demonstrou concretamente os elementos previstos na legislação trabalhista mesmo ao sustentar a existência de subordinação e habitualidade;
- aa) O erro na base de cálculo do IRPF, porque a autoridade lançadora não reconstituiu integralmente a declaração da parte-recorrente nem considerou deduções legais potencialmente aplicáveis, como dependentes e despesas dedutíveis;
- ab) A ilegalidade da utilização da taxa SELIC como juros de mora, porque a parte-recorrente sustenta que os juros deveriam observar o limite de 1% ao mês previsto no art. 161, § 1º, do CTN ou percentual expressamente fixado em lei;
- ac) A nulidade da multa qualificada de 150%, porque a autoridade lançadora não descreveu de forma individualizada as condutas que configurariam fraude nem demonstrou o enquadramento específico nos arts. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/1964;
- ad) A impropriedade da qualificação da multa, porque a parte-recorrente afirma ter agido com base em interpretação jurídica reputada legítima, cumprindo regularmente suas obrigações acessórias e declarando os valores recebidos;
- ae) A desproporção e o caráter confiscatório da multa aplicada, porque o percentual exigido violaria os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e da vedação ao confisco previstos na Constituição Federal.

Ante o exposto, pede-se a desconstituição do crédito tributário.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Thiago Buschinelli Sorrentino**, Relator

1 CONHECIMENTO

Presentes os pressupostos, conheço parcialmente do recurso voluntário, com exceção das matérias delineadas a seguir.

Nos termos da Súmula CARF 2, “o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Desse modo, não se conhece de alegação de inconstitucionalidade de multa.

2 PRECEDENTES ESPECÍFICOS DESTA COMPOSIÇÃO COLEGIADA

Segundo argumenta o sábio juiz da Suprema Corte de Israel, Aharon Barak, ao discorrer sobre o papel de um magistrado em uma democracia (The Judge in a Democracy. Mercer County: Princeton University Press, 2009, p. 209-211), uma das funções da adjudicação é estabilizar expectativas, de modo a conferir previsibilidade e segurança jurídica. Portanto, uma vez que um dado colegiado tiver apreciado uma matéria, seria de bom aviso aos julgadores vencidos que aderissem à posição vencedora, em nome do que chamaríamos aqui de “Princípio do Colegiado”.

Não obstante, em questões tidas por essenciais à própria jurisdição, prossegue Barak, deve o juiz insistir em divergência, nas hipóteses em que houver oportunidade para convencimento da maioria sobre a solução adequada a ser tomada.

Evidentemente, o CARF não é um órgão jurisdicional, e seus conselheiros não são juízes. O papel do exame do recurso voluntário é realizar controle de legalidade, e não de validade amplo (SORRENTINO, Thiago B. Pode o fisco ajuizar ação para rever decisão administrativa favorável ao contribuinte?. Revista de Doutrina Jurídica, Brasília, DF, v. 111, n. 2, p. 205–225, 2020. DOI: 10.22477/rdj.v111i2.613). Contudo, há espaços de intersecção entre a jurisdição e a atividade de controle administrativo, tal como estruturada no âmbito federal, e essa sobreposição pontual permite aplicar a orientação sugerida por Barak, acerca da necessária estabilidade e previsibilidade após o exame de uma determinada questão pelo colegiado, e sobre as hipóteses que sugeririam a necessidade de propor a revisão de entendimentos já tomados.

Há uma tentação que acomete o julgador de temperamento independente: a de confundir a profundidade de sua convicção com a correção absoluta de seu juízo. Esse equívoco, embora compreensível em quem sente o peso da toga como responsabilidade pessoal, desconhece a natureza essencialmente coletiva da jurisdição e o lugar que o precedente ocupa na

arquitetura do Estado de Direito. O ofício de julgar não é um solilóquio. Não é o palco em que o magistrado declama suas certezas para um auditório que lhe tributa reverência; é, ao contrário, um diálogo entre gerações de intérpretes, um tecido que se vai construindo fio a fio, no qual a voz singular somente ganha sentido quando integrada ao padrão maior que o conjunto produz.

A doutrina do *stare decisis*, nascida no common law e progressivamente incorporada às tradições de civil law que primam pela coerência sistêmica, não é uma rendição intelectual. Seu fundamento não repousa na presunção de que o precedente é infalível, mas na convicção de que a segurança jurídica, a isonomia e a previsibilidade das decisões valem mais, em regra, do que a satisfação individual de uma divergência pessoal. Quem decide em sentido contrário à orientação firmada pelo tribunal competente não demonstra coragem intelectual; demonstra, quando não existem fundamentos supervenientes que justifiquem a distinção ou a superação do precedente, uma espécie de voluntarismo que faz da função jurisdicional instrumento de expressão idiossincrática, e não de realização do direito. Segurança jurídica, dir-se-ia, é o compromisso que o Estado assume com o cidadão de que casos iguais serão tratados igualmente, ao longo do tempo e através das pessoas.

Não obstante, o argumento mais profundo em favor do *stare decisis* transcende a dimensão pragmática da estabilidade. Ele remete a uma compreensão que a psicologia da Gestalt iluminou com a força de uma epifania: o todo é mais do que a soma das partes. O colegiado não é a justaposição mecânica de opiniões individuais, um simples somatório aritmético de convicções paralelas. É algo qualitativamente distinto, uma entidade deliberativa que produz, no encontro e no atrito das inteligências, uma síntese que nenhum de seus membros, isoladamente, seria capaz de engendrar. Quando os julgadores se reúnem em câmara, em turma, em plenário, a deliberação os transforma. A tese que emergia individual e apressada encontra resistência, nuance, a objeção que não havia sido considerada, a perspectiva que o ângulo singular não alcança. O que daí resulta, esse entendimento amadurecido e coletivamente construído, carrega uma legitimidade que a convicção solitária simplesmente não possui. Desprezá-lo, em nome da própria percepção que não foi submetida ao mesmo crisol, é um gesto de soberba epistemológica.

Tal compreensão vincula-se, ademais, ao que se poderia chamar de princípio do colegiado: a ideia de que a unidade decisória não é o julgador, mas o órgão. O colegiado existe precisamente porque o direito reconhece que a complexidade das questões jurídicas supera a capacidade cognitiva de qualquer mente, por mais aguda que seja. Não há vício nessa constatação; há sabedoria institucional. O julgador que, convencido da excelência de seu raciocínio, recusa-se a acatar a orientação firmada pelo colegiado superior está, na prática, substituindo a arquitetura deliberativa do sistema pela autoridade não legitimada de sua própria consciência. Está a agir como se o tribunal fosse ele, e não aquela entidade coletiva, histórica e plural que o supera. Resulta daí que a divergência, embora legítima e até saudável quando manifestada nos espaços apropriados, não pode converter-se em dissidência permanente que mine a uniformidade da jurisprudência e fragmente a orientação que o jurisdicionado merece receber de modo coerente.

Cumpra acrescentar que o respeito ao precedente não apaga a individualidade do julgador. A *ratio decidendi* a que ele adere não é uma jaula; é uma tradição viva, suscetível de distinção quando os fatos divergem, de superação quando a sociedade evolui, de reconsideração quando o erro originário se demonstra suficientemente grave. O *stare decisis* não é um mecanismo de ossificação do direito, mas de sua continuidade reflexiva. O julgador que adere ao entendimento consolidado, ainda que a contragosto, preserva algo que vai além do caso concreto: preserva a confiança de que o sistema jurídico tem memória e coerência, de que não está sujeito aos humores cambiantes de cada julgador de plantão. Essa é uma forma de respeito ao administrado que nenhuma brilhante divergência solitária jamais poderá substituir.

Ao fim, a grandeza do colegiado reside exatamente nisso: na capacidade de absorver e superar as perspectivas individuais para produzir algo que as transcende. Como a catedral que nenhum artesão medieval viveu para ver concluída, mas que cada um deles construiu com dedicação anônima, o direito jurisprudencial é uma obra coletiva, intergeracional, que se ergue tijolo a tijolo, voto a voto, pela contribuição disciplinada de cada um de seus construtores. Ao julgador que diverge cabe, portanto, a nobreza da contenção: registrar sua posição nos autos com a precisão que o rigor intelectual exige, e então, resignado não à derrota, mas à grandeza do conjunto, acompanhar o entendimento do colegiado. Não porque sua voz não valha, mas porque o coro vale mais.

Nesse contexto, apesar de possuir entendimento divergente, penso que é o momento de aderir nominalmente à posição desta 2ª Turma, até que haja modificação nas circunstâncias que sugiram a necessidade de reexame da matéria de direito (para os casos que sigam a tipologia deste, na linha desses precedentes).

Em relação à situação da prestação de serviços intelectuais na área médica, e novamente ressaltando minha idiossincrática leitura, aplicarei o entendimento firmado por ocasião do julgamento dos seguintes precedentes: 15956.720051/2017-96 (2202-011.608), Thiago Buschinelli Sorrentino, Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, sessão em 04 de novembro de 2025 e publicação em 05 de dezembro de 2025; 15956.720169/2016-33 (2202-011.605), Thiago Buschinelli Sorrentino, Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, sessão em 04 de novembro de 2025 e publicação em 05 de dezembro de 2025; 15956.720051/2017-96 (2202-011.608), Thiago Buschinelli Sorrentino, Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, sessão em 04 de novembro de 2025 e publicação em 05 de dezembro de 2025; 15956.720169/2016-33 (2202-011.605), Thiago Buschinelli Sorrentino, Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, sessão em 04 de novembro de 2025 e publicação em 05 de dezembro de 2025.

Nesses recursos voluntário, a controvérsia central consistiu em definir se os valores recebidos pelos contribuintes, declarados como rendimentos isentos a título de distribuição de lucros, correspondiam efetivamente a lucros societários ou se, como entendeu a fiscalização, constituíam remuneração por serviços médicos prestados, disfarçada sob a forma de participação societária.

Neles, a fiscalização partiu da premissa de que as empresas teriam constituído uma estrutura societária apenas formal, com centenas de médicos admitidos como sócios, mas sem verdadeira *affectio societatis*. Os elementos apontados foram semelhantes: participação societária simbólica, em geral de R\$ 1,00; concentração quase integral das cotas e do poder decisório no sócio-administrador; outorga de procurações amplas; alta rotatividade de sócios; pagamentos frequentes, inclusive várias vezes no mesmo mês ou no mesmo dia; correlação dos valores com plantões, locais de atendimento e produção individual; ausência de lastro contábil suficiente para demonstrar a apuração de lucros; existência de escalas e penalidades; e alegada promessa de recebimento de valores sem tributação. Com base nesse conjunto, a fiscalização reclassificou os valores como rendimentos tributáveis do trabalho e aplicou multa de ofício qualificada.

A defesa dos contribuintes sustentou, em linhas gerais, que as empresas eram sociedades simples regularmente constituídas, voltadas à organização da prestação de serviços médicos. Alegou-se que, nesse tipo societário, a distribuição de lucros poderia ser desproporcional ao capital social e vinculada à contribuição de cada sócio para a produção de receitas, nos termos do contrato social e do art. 1.007 do Código Civil. Também se afirmou que as escalas e regras internas representavam mera organização operacional, e não subordinação trabalhista; que a multiplicidade de sócios e a rotatividade eram compatíveis com a dinâmica da atividade médica; que não havia prova individualizada de fraude ou conluio; e que, em todo caso, seria indevida a multa qualificada por ausência de dolo específico.

O conselheiro relator rejeitou as preliminares de nulidade, conexão, prejudicialidade externa e insuficiência de fundamentação, por entender que o lançamento e as decisões recorridas permitiam a compreensão da acusação e o exercício da defesa. No mérito, porém, deu razão aos recorrentes. Para ele, os indícios utilizados pela fiscalização não eram suficientes, por si sós, para descaracterizar o vínculo societário e transformar os lucros declarados em remuneração tributável. O relator entendeu que a distribuição de resultados conforme a produção individual poderia ser compatível com sociedade simples de profissionais; que a participação simbólica no capital, a delegação de poderes, a concentração de gestão, a rotatividade e as escalas deveriam ser lidas à luz da economia de serviços especializados e da organização de uma sociedade médica; e que a fiscalização não teria demonstrado, de modo robusto e individualizado, simulação, fraude ou conluio.

A posição deste relator também se apoiou na leitura dos precedentes do Supremo Tribunal Federal sobre terceirização, pejetização e liberdade de organização produtiva. Em sua compreensão, a ADPF 324, o RE 958.252, a ADC 66 e reclamações constitucionais posteriores indicariam que, em relações envolvendo profissionais qualificados, especialmente sem demonstração de hipossuficiência concreta, não se poderia presumir fraude apenas porque o serviço foi prestado mediante pessoa jurídica ou estrutura societária. A partir dessa premissa, concluiu que o arranjo adotado pelas empresas poderia ser juridicamente válido e que a Administração não poderia desconsiderá-lo com base em presunções genéricas. Por isso, votou

pelo provimento integral dos recursos, com cancelamento do lançamento; e, subsidiariamente, afastaria a multa qualificada por ausência de prova de dolo, fraude ou conluio.

Prevaleceu, contudo, a divergência aberta pela conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, nossa colega de ontem e de sempre, a quem sempre renderemos homenagens; designada redatora para os acórdãos. Para a posição vencedora, o conjunto probatório demonstrava que os valores pagos pelas empresas aos médicos não representavam efetiva distribuição de lucros, mas remuneração por trabalho médico. A conselheira redatora atribuiu especial peso à frequência dos pagamentos, à ausência de apuração contábil compatível com distribuição de resultados, à participação societária irrisória, à concentração extrema de poder no sócio-administrador, à outorga de procurações, à rotatividade incompatível com vínculo societário estável, às escalas e penalidades e à promessa de economia tributária. Esses elementos, examinados em conjunto, foram considerados suficientes para demonstrar a simulação da condição de sócio e a natureza tributável dos valores recebidos.

Assim, a posição vencedora manteve a reclassificação dos rendimentos como tributáveis pelo IRPF. A conselheira Sara concluiu que a forma societária não correspondia à realidade material da relação mantida entre os médicos e as empresas, pois os pagamentos eram vinculados à prestação de serviços, e não à participação nos resultados da sociedade. Desse modo, confirmou-se a validade do lançamento quanto ao imposto e aos juros, rejeitando-se a tese de que os valores deveriam permanecer como lucros isentos.

A divergência vencedora, entretanto, não manteve integralmente a penalidade originalmente aplicada. Embora tenha reconhecido a simulação e preservado a tributação dos valores como rendimentos do trabalho, a decisão aplicou a retroatividade benigna da Lei nº 14.689/2023, que reduziu o percentual da multa qualificada, e deu provimento parcial aos recursos apenas para reduzir a multa de ofício ao patamar de 100%. O resultado, em ambos os acórdãos, foi o provimento parcial por voto de qualidade, vencidos o relator Thiago Buschinelli Sorrentino e a conselheira Andressa Pegoraro Tomazela, que davam provimento integral, e vencido também o conselheiro Marcelo Valverde Ferreira da Silva, que dava provimento parcial em maior extensão.

Em síntese, os casos examinaram a validade fiscal da estrutura societária de sociedades destinadas à prestação de serviços de saúde e a natureza dos valores pagos a médicos admitidos como sócios. O relator Thiago entendeu que o Fisco não comprovou suficientemente a simulação, que os elementos apontados poderiam ser compatíveis com sociedade simples de profissionais e que os recursos deveriam ser integralmente providos. A posição vencedora, redigida pela conselheira Sara, entendeu o oposto quanto ao mérito: considerou comprovada a simulação e manteve a reclassificação dos lucros como rendimentos tributáveis, mas reduziu a multa qualificada para 100% em razão da legislação superveniente mais benéfica.

3 PRELIMINARES E MÉRITO

Nos termos do art. 114, § 12º, I do Regimento Interno do CARF (RICARF/2023), se não houver inovação nas razões recursais, nem no quadro fático-jurídico, o relator pode aderir à fundamentação coligida no acórdão-recorrido.

Assim, registro o seguinte trecho do acórdão-recorrido:

Da preliminar de nulidade do lançamento

No que tange à preliminar suscitada pelo impugnante, cabe esclarecer que as hipóteses de nulidade do processo administrativo fiscal estão previstas art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972:

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.

Pelo texto transcrito, observa-se que, no caso de auto de infração ou notificação de lançamento, há nulidade somente nos caso de lavratura por pessoa incompetente, pois, por preterição de direito de defesa, apenas despachos e decisões a ensejariam.

Por outro lado, as irregularidades, incorreções ou omissões diferentes das previstas no art. 59 não implicam em nulidade da notificação de lançamento e poderão ser sanadas, se o sujeito passivo restar prejudicado, como determina o art. 60 do mesmo decreto:

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.

Dessa forma, tendo sido o auto de infração lavrado por autoridade administrativa competente e não se encontrando presente pressuposto algum dos dispostos no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se falar em nulidade.

Se as circunstâncias fáticas comprovadas pela autoridade fiscal permitem ou não concluir pela ocorrência do fato gerador (fl. 137, item II.1) é matéria a ser enfrentada na análise de mérito do lançamento, e não causa de nulidade.

Da alegação de que o lançamento teria violado o princípio da isonomia

Rejeito igualmente a alegação da defesa de que o lançamento teria violado o princípio da isonomia, previsto no art. 5º, caput, e art. 150, inciso II, da Constituição Federal, porquanto, conforme se afirmou, pesquisa ao Sistema Comprot revelaria que a Receita Federal do Brasil (RFB) está cobrando o imposto

de renda apenas da impugnante e do sócio administrador da COMED, mas não dos mais de 600 sócios daquela pessoa jurídica que se encontravam em idêntica situação (fl. 139, item II.2).

Nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), instituído pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, o lançamento é atividade administrativa vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. Por isso, na hipótese de a autoridade fiscal constatar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, está obrigada a constituir o crédito tributário pelo lançamento, sob pena de responder administrativamente pela sua omissão, independente de a administração pública ter procedido à fiscalização e/ou ao lançamento contra outros contribuintes em situação eventualmente similar à do sujeito passivo.

Ademais, no julgamento do contencioso estabelecido no processo administrativo fiscal, a análise procedida pela autoridade julgadora deve se restringir aos fatos imputados pela autoridade fiscal ao sujeito passivo da obrigação tributária. Por conseguinte, ainda que se mostrasse verdadeira a alegação de que outros contribuintes na mesma situação da impugnante não teriam sido objeto de ação fiscal, isso em nada interferiria no presente lançamento, nem poderia ser objeto de apreciação nesta esfera de julgamento.

Da alegação de que o lançamento somente poderia ser feito após o julgamento final da impugnação apresentada pela pessoa jurídica

Também não pode ser acatada a tese de que o presente lançamento contra a impugnante somente poderia ter sido formalizado após o julgamento final do contencioso estabelecido no processo administrativo fiscal nº 15956.720037/2014-40, em face da COMED CORPO MÉDICO LTDA, em cujos autos – segundo a defesa – a referida pessoa jurídica guerreia pela impossibilidade de a fiscalização desconsiderar a distribuição de lucros aos sócios.

Como dito no item anterior, o lançamento é vinculado e obrigatório, pelo que a autoridade fiscal está obrigada a constituir o crédito tributário, quando julgar presentes as circunstâncias previstas na legislação como necessárias e suficientes à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária (art. 114 e 142 do CTN).

O direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário pelo lançamento decai no prazo de cinco anos, nos termos do art. 173 do CTN. Então, tão logo constatada a ocorrência do fato gerador, deve a autoridade fiscal constituir o crédito tributário.

De qualquer forma, pesquisa aos sistemas da RFB comprova que o processo administrativo nº 15956.720037/2014-40, em face de COMED - CORPO MÉDICO LTDA E OUTRO, refere-se ao lançamento de tributos devidos pela pessoa jurídica, a saber, contribuições sociais previdenciárias; enquanto o presente versa sobre a exigência do imposto de renda da pessoa física. Embora as defesas da pessoa física e da pessoa jurídica possam se basear nos mesmos argumentos e na mesma

tese, em ambos os processos, não existe qualquer relação de dependência entre eles.

Por conseguinte, ao contrário do que afirma a defesa, nenhum impedimento havia a que a autoridade fiscal efetuassem o presente lançamento. Não obstante, é oportuno registrar que o fato de a interessada ter apresentado impugnação ao lançamento nestes autos suspendeu a exigibilidade do crédito tributário constituído, até o julgamento final do contencioso, nos termos do art. 151, inciso III, do CTN.

Do Contencioso

No mérito, o contencioso gira em torno de valores pagos por COMED - CORPO MÉDICO LTDA E OUTRO à interessada, a título de distribuição de lucros a sócio, que foram declarados como rendimentos isentos na declaração de ajuste anual (DAA) da pessoa física.

No termo de verificação de infração, a autoridade fiscal assevera que, em ação fiscal realizada contra a COMED, apuraram-se fatos que descaracterizam os valores pagos a centenas de profissionais de saúde, dentre eles a impugnante, como distribuição de lucros.

Afirma que os valores registrados como lucros distribuídos seriam, na verdade, rendimentos pagos pelos serviços prestados sem vínculo empregatício; e que os partícipes (empresa e profissionais de saúde) montaram um “esquema” única e exclusivamente para sonegar tributos, notadamente as contribuições previdenciárias e o imposto de renda, em detrimento dos cofres públicos.

A defesa, por seu turno, insurge-se contra as imputações feitas à impugnante no lançamento, asseverando, na peça de impugnação, que a COMED é sociedade simples dedicada à prestação de serviços médicos regular e legal, e acusando a fiscalização de desconsiderar indevidamente a forma de constituição de seu quadro societário, sem qualquer prova.

Assim, a controvérsia principal fixada com a impugnação apresentada reside na determinação do regime tributário a ser aplicado aos rendimentos auferidos pela atuada nos anos-calendário 2012 a 2015, em decorrência da prestação de serviços médicos à terceiros, por intermédio da pessoa jurídica COMED – CORPO MÉDICO LTDA, da qual era sócia.

Da Reclassificação dos Rendimentos Auferidos

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

Aduz a autoridade lançadora em seu relatório que a pessoa jurídica COMED – CORPO MÉDICO LTDA simulou a contratação de profissionais de saúde pela sua

inclusão no quadro societário da empresa, para fugir, indevidamente, do pagamento de tributos devidos pela pessoa jurídica (contribuições previdenciárias), sendo que os profissionais eram aliciados com a promessa de receberem seus proventos sem a incidência de IRPF na pessoa física.

No plano teórico, vislumbram-se três formas principais de prestação de serviços médicos.

A primeira é a mais simples: o próprio profissional presta o atendimento, recebendo os valores decorrentes de tal serviço e tributando-os como rendimentos da pessoa física (caso em que os rendimentos estão sujeitos ao IRPF, com base na tabela progressiva, à alíquota de até 27,5%).

A segunda e a terceira formas são por meio de pessoa jurídica, sendo que a diferença entre elas é que, na segunda, o profissional é contratado para prestar serviço para a pessoa jurídica, com ou sem vínculo empregatício; enquanto, na terceira, o próprio profissional faz parte do quadro societário da pessoa jurídica que presta o serviço.

Assim, na segunda forma, haverá a mesma tributação na pessoa física para o profissional, à alíquota de até 27,5% prevista na tabela progressiva, dependendo do valor, quando receber o pagamento pelo exercício da profissão.

Já na terceira forma, os valores serão pagos ao profissional na forma de dividendos ou lucros distribuídos e, portanto, estarão isentos de tributação na pessoa física, mas tais rendimentos sofrerão tributação prévia na pessoa jurídica (seja pelo regime de lucro presumido ou pelo de lucro real). Sem dúvida, a terceira forma de remuneração mostra-se a mais vantajosa para o profissional, sob o ponto de vista fiscal.

No ordenamento jurídico brasileiro, não é correto afirmar que existe um imposto de renda das pessoas físicas e um outro imposto de renda das pessoas jurídicas, mas um único Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, cujo fato gerador está assim definido no art. 43 do CTN:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Embora único, o imposto de renda pode ter como contribuintes as pessoas físicas ou as pessoas jurídicas. O que deve ser apreciado no presente julgamento é definição de quando o contribuinte do imposto deve ser uma pessoa física ou uma pessoa jurídica.

Segundo previsão do art. 121, parágrafo único, inciso I, do Código Tributário Nacional, o contribuinte do imposto é aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador. No caso do imposto de renda, o art. 45 c/c art. 43 do CTN define que o contribuinte é o titular da disponibilidade de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos ou dos proventos de qualquer natureza.

Com muita propriedade, no voto condutor do acórdão nº 104-21.954, de 18 de outubro de 2006, da Quarta Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, o conselheiro relator esclarece que a legislação do imposto renda sempre fixou regras bem claras quanto à identificação do contribuinte seja ela pessoa física ou pessoa jurídica.

A identificação do contribuinte do imposto, portanto, não é uma questão de escolha, quer do Fisco, quer das pessoas, físicas ou jurídicas.

Um exame da legislação do Imposto de Renda, já desde o Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, demonstra, com clareza, que esta tem, sistemática e coerentemente, feito distinção entre as situações em que o contribuinte do imposto será uma pessoa física e aquelas em que será uma pessoa jurídica levando em conta, precisamente, a natureza da renda auferida, bem como a posse dos bens produtores da renda.

Disso tudo, conclui-se que as atividades de natureza civil ou comercial praticadas com o fim especulativo de lucro, por firmas ou sociedades, “registradas ou não”, ou mesmo por pessoas físicas ou por firmas individuais, devem ser tributadas por contribuintes pessoas jurídicas; já os salários, honorários do livre exercício de profissões, proventos de ocupações ou prestação de serviços não comerciais, etc. devem ser tributados como rendimentos de pessoas físicas. Com isso, a legislação claramente adota, como critério de identificação do contribuinte, no que se refere a ser este uma pessoa física ou uma pessoa jurídica, a natureza da renda. Isto é, os lucros, entendidos estes como produto da atividade comercial e/ou especulativa, são tributados como imposto de renda de pessoas jurídicas; os rendimentos decorrentes do trabalho pessoal são tributados como rendimentos de pessoas físicas.

Nesse sentido, era entendimento antigo nas Delegacias da Receita Federal de Julgamento (órgão julgador de primeira instância) e no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (órgão julgador de segunda instância) que os rendimentos recebidos pela prestação de serviços de caráter personalíssimo devem ser oferecidos à tributação na pessoa física, não podendo ser transferidos à pessoa jurídica.

Tratando-se, portanto, de rendimentos decorrentes de natureza eminentemente pessoal, a tributação se daria obrigatoriamente na pessoa física.

Entretanto, em razão de alterações legislativas posteriores, em especial a Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, esse entendimento não mais pode ser aplicado indistintamente, pois o ordenamento jurídico passou a admitir a

possibilidade de, em alguns casos específicos, transferir a tributação para a pessoa jurídica.

Assim que, com o advento da Lei nº 11.196, de 2005, a remuneração pela prestação dos serviços intelectuais passou a ser considerada como receita de sociedade prestadora de serviços, desde que exista pessoa jurídica assim constituída.

Como o art. 129 da referida lei menciona especificamente a sociedade prestadora de serviços, entende-se que a nova forma de tributação é opcional e diz respeito somente às pessoas jurídicas constituídas como tal.

Ou seja, aquelas pessoas físicas que prestam serviços intelectuais em nome próprio, sem a intervenção de uma pessoa jurídica, devem ter seus rendimentos tributados na própria pessoa física.

Assim dispõe a norma mencionada:

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 nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.

Registre-se que se entende como prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, o exercício das profissões descritas no art. 150, § 2º, inciso I, do Regulamento do Imposto de Renda instituído pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), quais sejam: médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas.

O art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, encampa o art. 981, combinado com o parágrafo único do art. 966 do Código Civil, o qual admite a constituição de sociedade simples (não-empresarial) para fins de exercício de “profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda que com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa”.

O art. 982 distingue a sociedade simples da sociedade empresária; e o seu parágrafo único inclui na categoria de sociedade simples a cooperativa.

Uma primeira leitura do art. 129 pode levar à apressada conclusão – como ocorre com a defesa – de que, com sua entrada em vigor, tornou-se possível, em qualquer situação, transferir a tributação dos rendimentos recebidos pela prestação de serviços de natureza intelectual, personalíssimos ou não, para a pessoa jurídica.

Uma reflexão mais cuidadosa e atenta da legislação, contudo, revela que o texto indica requisitos específicos para sua aplicação, discriminados no Acórdão nº 104-21.583, da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, de relatoria do Conselheiro Nelson Mallmann (g.n.):

Da mesma forma, é sabido que as sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada são tributadas pelo imposto de conformidade com as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

Entretanto, estas sociedades civis devem preencher determinadas condições, tais como:

- a) a natureza de suas atividades e dos serviços prestados deve ser exclusivamente civil;
- b) todos os sócios devem estar em condições legais de exercer a profissão regulamentada para a qual estiverem habilitados, ainda que diferentes entre si desde que cada um desempenhe as atividades ou prestem os serviços privativos de suas profissões e esses objetivos estejam expressos no contrato social;
- c) as receitas da sociedade devem provir da retribuição ao trabalho profissional dos sócios ou empregados igualmente qualificados;
- d) as sociedades civis são aquelas em que todos os sócios estejam legalmente capacitados a atender às exigências dos serviços por elas prestados, etc.

Com certeza não é o caso do suplicante, já que a sociedade é formada pelo suplicante e sua esposa, que não exerce atividade igual ao do suplicante.

Prestar serviços de natureza intelectual, personalíssimos ou não, por intermédio de pessoa jurídica não é ato ilícito no direito positivo.

O óbice a tais tipos de prestação de serviços está em que não haja a configuração de uma relação disfarçada de emprego, como bem estabelecido no acórdão proferido no processo nº 0022319-12.2008.4.02.5101, pelo TRF da 2ª Região, que confirmou a licitude da prestação de serviços personalíssimos por pessoa jurídica, desde que não haja dissimulação [...].

Daí decorre que, na análise do caso concreto, é mister ir além dos aspectos formais das operações e visualizar a realidade fática envolvida na execução dos serviços prestados que geraram os rendimentos objeto de tributação nestes autos, buscando sempre a verdade material, que deve prevalecer sobre a formal.

Então, para o deslinde da questão, não basta a análise dos elementos formais da relação jurídica estabelecida entre a pessoa jurídica COMED - CORPO MÉDICO LTDA e seus sócios (incluindo a autuada). É mister ir além e determinar a realidade fática envolvida na execução dos serviços em tela.

Da Sociedade e Seus Integrantes

In casu, a fiscalização levantou um consistente corpo de elementos de prova, tanto na ação fiscal contra a empresa quanto naquela realizada em face da impugnante, que, no seu conjunto, demonstram que a verdadeira natureza dos pagamentos efetuados pela COMED aos médicos que figuravam no quadro societário da empresa era de remuneração pelos serviços prestados, e não de lucros distribuídos aos sócios, como segue:

a) os profissionais eram aliciados com a promessa de receberem seus proventos sem a incidência de imposto de renda e, havendo sua concordância, eram inseridos no quadro social da empresa, mediante o aporte de R\$ 1,00, passando a desfrutar, a partir daí, do privilégio de não pagar imposto sobre os valores de seus rendimentos;

b) não raras vezes, os profissionais começavam a receber as retribuições pela prestação de seus serviços antes mesmo de fazer parte do quadro societário da empresa;

c) o investimento da impugnante na sociedade foi de R\$ 1,00, conforme se denota da 4ª alteração contratual que a admitiu nos quadros da COMED, o que representava apenas 0,03% do capital social, composto, naquela oportunidade, por 3.234 quotas, das quais o sócio majoritário e administrador, [PESSOA ANONIMIZADA], possuía 3.052, ou 94,37% do capital social;

d) era frágil o elo societário alegado, à vista da alta rotatividade de sócios no curto período de pouco mais de quatro anos analisados (05/01/2009 a 14/03/2013): foram 1.723 movimentações de sócios, sendo 970 ingressos e 753 exclusões, tornando evidente a eventualidade dessas prestações laborais e a ausência de ânimo em mantê-las;

e) a própria contabilidade da empresa comprova que os pagamentos efetuados a título de distribuição de lucros ocorriam inúmeras vezes dentro de um mesmo mês e, por vezes, havia mais de um pagamento no mesmo dia;

f) documentos internos da COMED endereçados aos sócios-cotistas com os cálculos dos valores a serem pagos aos profissionais revelam que, em vez de refletir o lucro apurado pela empresa, esses valores eram determinados em função dos plantões efetivamente realizados por cada médico;

g) os valores recebidos pelos tais sócios eram pré-definidos, ou seja, eram fixos em razão da localização da unidade de saúde em que o profissional iria prestar os serviços (plantões médicos); documentos obtidos pela fiscalização demonstram que o valor desses alegados lucros era definido com mês ou meses de antecedência do recebimento;

h) e-mails de 20/12/2011 e 17/02/2012, endereçados a vários destinatários (médicos) a partir do endereço [E-MAIL ANONIMIZADO], fixaram os valores de R\$ 750,00 e R\$ 700,00 líquidos para os plantões diurno e noturno nos meses de janeiro/2012 e março/2012, respectivamente, na Santa Casa de Sertãozinho;

i) nas escalas de plantão da UPA situada à Av. Moacir Dias de Moraes nº 505, na cidade de Batatais/SP, referente ao mês julho/2013, pode ser verificado, em sua parte inferior, o valor do lucro a ser recebido pelo profissional, por plantão de doze horas, ou R\$ 750,00;

j) escalas de plantão referente 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.

Unidade;Valor do plantão

UBS	Lineu	Zacharias;R\$	705,00/12h
Centro	Médico	de Pradópolis;R\$	705,00/12h
Pronto	Socorro	de Jardinópolis;R\$	740,00/12h
Santa	Casa	de Sertãozinho;R\$	850,00/12h
Hospital Municipal Santa Isabel;R\$ 760,00/12h			

k) a denúncia nº 548606, recebida pela Ouvidoria da Receita Federal do Brasil, relata a oferta de plantões médicos pela COMED a um profissional médico, através do e-mail comed.comercial@terra.com.br ([PESSOA ANONIMIZADA]);

l) carta subscrita pelo sócio majoritário da COMED, em 28/06/2013, endereçada a todos os médicos plantonistas, alerta-os que os casos de falta no serviço seriam apenados com multa, com reflexos salariais, inclusive;

m) todos os sócios que se desligavam do quadro societário tinham suas cotas obrigatoriamente repassadas ao sócio-administrador, que assim manteve e aumentou seu poder de direção e decisão no empreendimento.

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

O exercício e a organização da atividade econômica são livres, enquanto não afetarem o legítimo interesse da sociedade e dos trabalhadores envolvidos, porque isso implicaria abuso do poder econômico em detrimento de sua função social.

À fiscalização não se permitem ingerências quanto à forma de administrar a empresa. Contudo, se os contribuintes agem, em matéria de tributação, de forma contrária à lei, elidindo o pagamento de tributo, o fisco tem o poder-dever de agir.

Foge à razoabilidade que todos os supostos sócios, prestadores de serviços, ao ingressarem na empresa COMED, abrissem mão de seu direito de decidir

diretamente os rumos da sociedade, delegando poderes por procuração a outrem (em regra, ao sócio administrador).

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.

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

Some-se a isso o fato de que, ao se retirarem os sócios da sociedade, suas cotas eram repassadas ao sócio-administrador, que, assim, manteve e aumentou seu poder de direção e decisão no empreendimento.

A arguida licitude destes procedimentos não encontra lastro no ideal que rege os negócios societários, qual seja, a união de forças, com a participação efetiva e direta de todos os sócios na direção e sucesso do empreendimento social, pondo em xeque a própria noção jurídica de affectio societatis.

Contraste-se, ainda, a reduzida participação dos obreiros no capital social da COMED, representando de 12% a 14% do total, percentual que ainda foi pulverizado em quotas de R\$ 1,00 para cada novo sócio, a fim de atender aos diversos médicos que as adquiriram, com o fato de terem sido esses mesmos profissionais que mantiveram o negócio social ativo, pela prestação de seus serviços, pessoalmente, a terceiros, gerando as receitas do empreendimento.

Os valores percebidos por esses profissionais, em regra pagamentos mensais e em função dos serviços prestados a terceiros por intermédio da COMED, por vezes até mesmo antes do ingresso formal na sociedade, e em alguns casos em montantes maiores que os do próprio sócio administrador, 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 formal apenas exclui a relação de emprego, mas não impede seja estabelecida relação trabalhista de outra natureza, qual seja: a prestação de serviços por trabalhadores autônomos.

(...)

Exercício;2013;2014;2015;2016

Rendimentos	Tributáveis;800,00;800,40;0,00;3.438,21
Previdência	Privada;88,04;88,04;0,00;378,21
Despesas	Médicas;2.699,89;3.159,76;3.572,71;3.933,96
Totais Despesas;	2.787,93;3.247,80;3.572,71;4.312,17

Deverá, pois, ser retificado o lançamento, deduzindo-se da base de cálculo do imposto as despesas dedutíveis informadas e adicionando-se, em contrapartida, os rendimentos tributáveis declarados pelo contribuinte.

Da Multa de Ofício Qualificada (150%)

A defesa alega ser ilegal a exigência de multa qualificada de 150%, prevista no art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/1996, porquanto:

- a) a fiscalização não teria descrito de forma pormenorizada as condutas praticadas pela recorrente a fim de tipificar o evidente intuito de fraude;
- b) a impugnante teria agido de forma lícita, praticando atos devidamente registrados;
- c) todas as obrigações acessórias teriam sido cumpridas;
- d) o lançamento tributário decorreria de divergência de interpretação fática e da legislação tributária, sem qualquer indício de dolo.

(...)

No presente procedimento, infere-se que a majoração da multa aplicada é resultante da comprovação substancial da prática intencional e reiterada da contratação de profissionais médicos como sócios pela pessoa jurídica COMED – CORPO MÉDICO LTDA, que os remunerou na forma de distribuição de lucros, sendo que este fato não passou de estratégia visando sonegar tributos.

Isso se deu de forma consciente e deliberada pelos partícipes envolvidos, a COMED e os profissionais médicos, incluindo a atuada, que agiram em conluio para a consecução de seus objetivos.

O dolo, portanto, restou demonstrado.

Dos Juros de Mora Equivalentes à Taxa Selic

A defesa se insurge contra a cobrança dos juros de mora calculados com a utilização da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic).

As alegações são improcedentes e não podem ser acatadas.

A cobrança de juros de mora em percentual equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic) para títulos federais, acumulada mensalmente, foi fixada pelo artigo 13 da Lei nº 9.065/1995; portanto, sua cobrança não é ilegal.

Também é citado entendimento consolidado do STJ e a Súmula nº 4 do CARF:

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.

Desta forma, os encargos moratórios devem subsistir, por possuir previsão legal.

Da Exigência de Juros de Mora Sobre a Multa de Ofício Qualificada

Por fim, a defesa questiona a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício exigida conjuntamente com o tributo devido, alegando falta de previsão legal.

A incidência dos juros de mora sobre os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, não pagos nos prazos previstos, encontra previsão legal.

Cabe ressaltar que os juros de mora não têm caráter de penalidade, mas de mero acréscimo decorrente da mora, com o intuito de remunerar o capital pelo pagamento fora do prazo previsto.

Conclui-se que a multa e os juros de mora exigidos estão em consonância com a legislação de regência.

Uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la, não se podendo, no âmbito administrativo, reduzi-la ou alterá-la, tendo em vista o princípio da legalidade e o caráter vinculado da atividade do lançamento.

Ademais, nos termos da Súmula 108/CARF, “[i]ncidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício”.

4 DISPOSITIVO

Ante o exposto, CONHEÇO PARCIALMENTE do recurso voluntário, com exceção das questões relacionadas à inconstitucionalidade, REJEITO as preliminares, e, no mérito, NEGO-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Marcelo Valverde Ferreira da Silva**, redator designado

Após a brilhante manifestação do relator sobre o seu entendimento pessoal do caso envolvendo a prestação de serviços médicos exarada no seu voto, seguida da adesão ao que foi decidido pelo julgador de piso, cuja decisão iria de encontro aos casos anteriormente julgados por este colegiado, senti o dever de registrar os motivos pelos quais refuto os argumentos trazidos no recurso voluntário apresentado.

O lançamento tributário envolve a requalificação de rendimentos recebidos de pessoa jurídica declarados como isentos, auferido a título de distribuição nos lucros, por meio da Comed – Corpo Médico Ltda, para rendimentos do trabalho recebidos sem vínculo empregatício,

nos anos calendários de 2012, 2013, 2014 e 2015, com multa de ofício aplicada no percentual de 150%.

Importante transpor os motivos apontados pela fiscalização no Termo de Verificações de fls. 106 a 128:

[...]

3.10 Ficou demonstrado como o profissional era aliciado com a promessa de receber seus proventos sem a incidência de imposto de renda, e havendo sua concordância, era ele inserido no quadro social da empresa mediante o aporte de R\$ 1,00, passando a desfrutar a partir daí do privilégio de não pagar imposto sobre os valores de seus rendimentos. Demonstrou-se que não raras vezes os profissionais começavam a receber as retribuições pela prestação de seus serviços antes mesmo de fazer parte do quadro societário.

3.1.1) O investimento do sujeito passivo na sociedade foi de R\$ 1,00 conforme se denota da 4 alteração contratual que o “admitiu nos quadros da Comed”, o que representava apenas 0,03% do capital. Naquela oportunidade o Capital da “sociedade” era composto por 3.234 quotas, sendo que o sócio majoritário e administrador, Sr. Márcio José Ramos de Sant’Anna possuía 3.052 ou seja 94,37% do capital.

[...]

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

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

[...]

6.) A alegação de que os valores recebidos seriam lucros por sua participação nos quadros da sociedade não é por si só suficiente no entendimento dessa fiscalização para classificar os rendimentos como isento. Não basta a simples análise formal da relação jurídica entre o sujeito passivo e a empresa (existência de uma Alteração Contratual emissão de Comprovantes de Rendimentos) e sim, a realidade fática que prevalece sobre qualquer instrumento formal.

[...]

6.2) A previsão contratual para distribuição dos lucros em consonância com a participação de cada um reafirma o caráter de contraprestação pelo trabalho

executado, que, em conjunto com a subordinação habitualidade e pessoalidade apurados, traduzem 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 interpõem entre o médico e o real contratante dos serviços e assume diretamente a incumbência de remunerar os profissionais, estabelecendo o controle sobre os serviços prestados pelos mesmos, coordenando, inclusive, a atividade laboral.

[...]

Por sua vez, após fazer digressões sobre o trabalho médico, cuja contratação pelo Poder Público se dá por meio de pessoas jurídicas, tal como a Comed, alega o recorrente que sendo este o meio exigido dos profissionais médicos para acessar o mercado de trabalho. Insiste na ausência de provas da situação apontada pelo fisco, que teria embasado suas conclusões em mera presunção, defendendo o recebimento dos valores envolvidos à título de distribuição nos lucros, haja vista a existência de contabilidade regular, existindo para as sociedades simples previsão contratual para a distribuição desproporcional dos lucros.

Ainda alega a boa-fé com que se comportou, pretendendo não se sujeitar a qualificação da multa aplicada, além de invocar o artigo 129, da Lei 11.196/2005, que faculta aos profissionais a execução de serviços personalíssimos por meio de pessoa jurídica. Por fim faz considerações sobre os juros moratórios calculados pela SELIC.

Adiro aos fundamentos do relator em relação às preliminares e da metodologia de atualização do crédito tributário. O objetivo desta declaração é tratar especificamente da metodologia da contratação destes profissionais médicos, que culminou no lançamento do imposto sobre a renda, desqualificando a distribuição de lucros declarada pelo sujeito passivo.

No sentir deste redator, a questão de fundo diz respeito ao desvio de finalidade ou abuso de forma da sociedade simples Comed. O que restou cabalmente demonstrado pela fiscalização e não refutado pela defesa técnica, é que a Comed prestava serviços médicos para diversos municípios por intermédio de profissionais, que a ela se associavam, a fim de serem remunerados por meio de distribuição dos lucros.

Ora, o relato acima não contestado pela recorrente, é suficiente para demonstrar o descasamento dos interesses entre os profissionais envolvidos, tal como o recorrente e a Comed, ou seja, estes profissionais não têm qualquer compromisso com o objeto da sociedade, muito pelo contrário, seu desiderato é eminentemente pessoal. Isso demonstra a artificialidade, ou melhor, o desvio de finalidade desta relação; a empresa representada por seu sócio majoritário visava a exploração dos serviços médicos, enquanto os seus minoritários, entre eles o recorrente, desejavam ser remunerados pelos serviços prestados.

A situação se mostra mais tentadora, se a Comed não se submeter às contribuições sociais patronais para remunerar os colaboradores, e estes últimos não se sujeitarem ao imposto sobre os rendimentos auferidos. Logo, o recorrente pretende dar por real uma relação que tem

contornos completamente diversos, por meio de ato dissimulado, insistindo na possibilidade da prestação de serviços médicos por meio da pessoa jurídica e que a contabilidade da Comed, confirma o recebimento da base de cálculo em questão à título de lucros.

Desde a chamada Lei do Bem, restou pacificado a possibilidade de prestação de serviços de natureza intelectual de caráter personalíssimo, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios da prestadora de serviços, quando por esta realizada. Essa não é a questão relevante, mas a situação apontada pela fiscalização de que o recorrente não dispõe de qualquer dos direitos inerentes à sua condição de sócio, assim como a de centenas de outros, bem como da altíssima rotatividade do quadro societário. Simplesmente isso demonstra que a condição de sócio a ele atribuída é meramente formal, e não corresponde à realidade fática.

Logo, não houve a suposta descaracterização da personalidade da Comed como alegado pelo recorrente. A fiscalização considerou que os rendimentos pagos ao sujeito passivo se prestavam a remunerá-lo pela sua atividade laboral e não como resultado do objeto social do prestador, haja vista concluiu que a condição artificial de sócio visava o afastamento indevido de obrigações tributárias.

Assim sendo, considerando o desvio de finalidade da Comed e o abuso de direito constatado no caso concreto, não se pode cogitar que as condutas fartamente demonstradas pela fiscalização, possam se configurar em prática lícita para livremente organizar seus negócios, dentro das alternativas permitidas pela legislação.

No que concerne à qualificação da multa, penso que o maior beneficiário pela infração é a própria empresa e seu sócio majoritário que engendraram a dissimulada remuneração para se furtar ao pagamento das contribuições previdenciárias patronais, haja vista são necessários inúmeros colaboradores para a prestação dos serviços por ela contratados. Inobstante isso, o sujeito passivo se beneficiou da situação que lhe pareceu bastante conveniente em razão de auferir rendimentos sem ter que ofertá-los à tributação, alterando suas características essenciais e dificultando o fisco do conhecimento destes fatos geradores. Tal conduta é suficiente para a caracterização da qualificação aplicada, descrevendo condutas típicas dos artigos 71 e 72, da Lei 4.502/64.

Inobstante tudo isso, a Lei nº 14.689/2023 deu nova redação ao § 1º do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, reduzindo o percentual da multa qualificada ao patamar de 100%, cabendo sua aplicabilidade aos casos ainda não definitivamente julgados, nos termos do artigo 106, II, “c”, do CTN, uma vez que é penalidade menos gravosa que àquela aplicada na data do lançamento.

Portanto, há que se descaracterizar os rendimentos pagos a título de lucros distribuídos (dividendos) para tributá-los como oriundos do rendimento do trabalho sem vínculo empregatício, motivo pelo qual dou parcial provimento ao recurso voluntário, apenas, para reduzir a multa de ofício ao percentual de 100%.

É como voto.

ACÓRDÃO 2202-012.049 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 15956.720182/2016-92

Assinado Digitalmente

Marcelo Valverde Ferreira da Silva

DOCUMENTO VALIDADO