



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15956.720186/2016-71
ACÓRDÃO	2102-003.823 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PEDRO FONSECA LEME
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

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

Inexiste prejuízo ao contribuinte quando se verifica nos autos que o contribuinte teve ciência da descrição da infração, possibilidade de ampla defesa, apresentação de impugnação e manifestação nos demais atos processuais.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

CLASSIFICAÇÃO INDEVIDA DE RENDIMENTOS. COMPROVAÇÃO DA NATUREZA TRIBUTÁVEL. DESCONSIDERAÇÃO DO ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO.

Comprovado que os valores pagos a diversos 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.

O Código Tributário Nacional deve ser aplicado de forma imediata e direta pela Autoridade Tributária, permitindo que a autoridade fiscal desqualifique os atos ou negócios praticados pelo contribuinte, para se privilegiar o princípio da primazia da realidade sobre a forma.

DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO. MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA. MULTA MORATÓRIA. NATUREZA JURÍDICA DIVERSA.

A multa de ofício de 75%, que pode ser qualificada, em casos de demonstração de dolo, fraude ou conluio, não se confunde com a multa moratória, por atraso no recolhimento do tributo. Trata-se de institutos diversos, não sendo possível uma substituir a outra, por disposição legal.

RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. LEI Nº 14.689/2023. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA REDUZIDA A 100%.

As multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário para reduzir a multa de ofício ao patamar de 100%, em razão da legislação superveniente mais benéfica.

Assinado Digitalmente

Vanessa Kaeda Bulara de Andrade – Relatora

Assinado Digitalmente

Cleber Alex Friess – Presidente

Participaram da reunião assíncrona os conselheiros Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Jose Marcio Bittes, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Yendis Rodrigues Costa, Cleber Alex Friess (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração de fls. 208/222 lavrado em 21/09/2016 para constituição Imposto de Renda Pessoa Física, com multa de ofício qualificada em 150%, e juros de mora.

O Termo de verificação fiscal de fls. 196/207 relatou a distribuição e pagamento de rendimentos classificados indevidamente na DIRPF. Apurou-se que a empresa COMED – Corpo Médico Ltda, CNPJ n 03.423.724/0001-36, realizou pagamento de valores a profissionais médicos, entre eles o contribuinte, sob a forma de distribuição de lucros pela participação nos quadros da sociedade, incorrendo em simulação, no enquadramento da fiscalização, com o objetivo de sonegar tributos decorrentes da contratação desses profissionais.

Foi protocolada impugnação de fls. 234/286 julgada *improcedente* pelo acórdão de fls. 232/258, mantendo integralmente o crédito tributário por entender que houve simulação, sem *affectio societatis* real; que os valores recebidos configuraram remuneração disfarçada por plantões médicos; que a estrutura societária servia exclusivamente para reduzir a carga tributária dos envolvidos; que a documentação e os depoimentos colhidos comprovaram o caráter fraudulento da operação.

Protocolado recurso voluntário de fls. 315/336, alegando em breve síntese:

- (i) Nulidade por falta de fundamentação, por excesso de generalidade na apresentação das hipóteses de incidência em que se enquadra o comportamento do recorrente;
- (ii) desconsiderar atos jurídicos com base nº art. 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional, mesmo na ausência de lei ordinária disciplinando o procedimento específico para essa consideração, lei essa exigida pelo próprio parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional — que tem status de Lei Complementar;
- (iii) subsidiariamente, seja cancelado o Auto de Infração, posto que no mérito ele não consegue comprovar a existência de fraude, conluio ou má-fé que pudessem descaracterizar os negócios praticados: os únicos atos praticados pelo RECORRENTE que foram apontados pela fiscalização forem o de ser sócio da COMED, de receber dividendos e de atuar como médico;
- (iv) subsidiariamente, ainda que desconsiderada a personalidade jurídica da COMED, seja cancelada a imposição de imposto e multa, posto que mesmo nessa hipótese se trataria de renda isenta;
- (v) seja a multa reduzida a patamares moratórios ou que o valor seja reduzido a patamares constitucionais.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Vanessa Kaeda Bulara de Andrade** – Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e possui os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

PRELIMINAR

1. Da deficiência de fundamentação e do devido processo legal

O recorrente alegou que a fiscalização, “assustada” com o tamanho da sociedade de profissionais, passou a procurar indícios para desconsiderá-la e caracterizar uma relação trabalhista (fls. 269), mas não haveria ilegalidade, no fato de que “alguns médicos auferem lucros maiores que o sócio administrador” porque se dedicariam mais à sociedade, tratando-se assim de previsão em contrato social, nos termos da legalidade.

A meu ver, não há razão para a decretação da sua nulidade, conforme estabelece o artigo 10, III, do Decreto 70.235/72, se não houver prejuízo para a ampla defesa do contribuinte, respeitado o contraditório.

O cerceamento de defesa deve ser verificado concretamente e não apenas em tese. O exame da impugnação demonstra que houve correta percepção do conteúdo e da motivação do lançamento.

Portanto, não há que se falar em invalidade do ato de administrativo estando presentes todos os requisitos de validade. Nesse mesmo sentido, reza o art. 59 do Decreto n 70.235/72:

“Art. 59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

Verifica-se ainda que todos os atos e termos foram lavrados por Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, legalmente competente para realizá-los e adequadamente identificado nos autos.

O Decreto n 70.235/72 que regulamenta o processo administrativo fiscal, em seu art. 11, dispõe sobre a notificação de lançamento:

“Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a **qualificação** do notificado;

II - o **valor** do **crédito** tributário e o **prazo** para recolhimento ou **impugnação**;

III - a **disposição legal infringida**, se for o caso;

IV - a **assinatura** do chefe do órgão expedidor ou de **outro servidor autorizado** e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.”

A defesa e o devido processo legal foram garantidos após a lavratura da notificação de lançamento, pois com ela o contribuinte passou a ter direito à impugnação, alegando tudo o que entendeu cabível, e podendo apresentar as provas que considerasse relevantes, no entanto não as apresentou durante a fase fiscalizatória, nem tampouco na impugnação.

Da leitura acima, conclui-se que a nulidade de lançamento poderá ser declarada no caso de *não constar, ou constar de modo errôneo, a descrição dos fatos ou o enquadramento legal* de modo a consubstanciar preterição do direito à defesa.

No entanto, no caso em tela observa-se que a autuação contém os elementos necessários e suficientes para o atendimento dos arts. 11 e 59 do Decreto nº 70.235/72, conforme restou demonstrado nos autos, não ensejando declaração de nulidade ou invalidade do ato de administrativo de lavratura da notificação de Lançamento.

O fato de o contribuinte alegar que autuação seria nula por classificação indevida de rendimentos, ou seja, não concordar com a qualificação da natureza jurídica do rendimento em questão, não significa que há nulidade na autuação.

Por fim, saliento também que o lançamento do crédito tributário pela autoridade fiscal é atividade vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, conforme redação que reproduzo a seguir:

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

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é **vinculada e obrigatória**, sob pena de responsabilidade funcional.”

Por tais razões, rejeito a preliminar de nulidade.

MÉRITO

2. Da sociedade de profissionais médicos

O recorrente aduz que seus contratos são de grande monta por se tratar de sociedade de atuação médica, em grande parte, com o Poder Público e, por meio de plantões emergenciais. Por tal motivo, seus sócios continuamente convidam os demais profissionais da área para ingressarem em seus quadros.

Não há vedação legal no que se refere à distribuição desproporcional de lucros em relação à participação social, nas sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões regulamentadas.

De fato, o Código Civil, ao tratar da sociedade simples, estabelece que as partes poderão estipular, em contrato escrito, a quota de participação de cada sócio no capital social, o modo de realizá-la, como se dará as prestações a que se obriga o sócio, cuja contribuição consista em serviços e a participação de cada sócio nos lucros e nas perdas. Reproduzo:

“**Art. 997.** A sociedade constitui-se mediante **contrato escrito**, particular ou público, que, além de cláusulas estipuladas pelas partes, mencionará:

I - nome, nacionalidade, estado civil, profissão e residência dos sócios, se pessoas naturais, e a firma ou a denominação, nacionalidade e sede dos sócios, se jurídicas;

II - denominação, objeto, sede e prazo da sociedade;

III - capital da sociedade, expresso em moeda corrente, podendo compreender qualquer espécie de bens, suscetíveis de avaliação pecuniária;

IV - a quota de cada sócio no capital social, e o modo de realizá-la;

V - as prestações a que se obriga o sócio, cuja contribuição consista em serviços;

VI - as pessoas naturais incumbidas da administração da sociedade, e seus poderes e atribuições;

VII - a participação de cada sócio nos lucros e nas perdas;

VIII - se os sócios respondem, ou não, subsidiariamente, pelas obrigações sociais.

Parágrafo único. É ineficaz em relação a terceiros qualquer pacto separado, contrário ao disposto no instrumento do contrato.

(...)

Art. 1.007. Salvo estipulação em contrário, **o sócio participa dos lucros e das perdas, na proporção das respectivas quotas**, mas aquele, cuja **contribuição consiste em serviços, somente participa dos lucros na proporção da média** do valor das quotas.

Art. 1.008. É **nula** a estipulação contratual que **exclua** qualquer sócio de participar dos lucros e das perdas.” – destaques desta Relatora

O STF consolidou o entendimento de que a *pejotização* 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.**

(…)” – destaques desta Relatora

Ali, nos mesmos tópicos seguintes, a partir da documentação da contabilidade, destacou-se que os valores pagos a título de lucros ocorreram diversa 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. 67) 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 suficiente, 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.

3. Da desconsideração do ato jurídico

O Código Tributário Nacional, em seu parágrafo único do art. 116, permite aplicação imediata e direta pela Autoridade Tributária, possibilitando que a autoridade fiscal *desqualifique os atos ou negócios* praticados pelo contribuinte, para se privilegiar o princípio da primazia da realidade sobre a forma.

Assim, sem razão ao recorrente.

4. Da não comprovação de vínculo trabalhista e recebimento de verba não isenta

No caso em apreço, a despeito de a alegação do recorrente de que a fiscalização não demonstrou a existência de vínculo empregatício, ou falta de indicação a *affetcio societatis*, não devem prevalecer.

A prova deve ser apresentada justamente pelo recorrente. A fundamentação da autuação se deu no regulamento de imposto de renda vigente à época dos fatos geradores (Decreto 3000/99) com a indicação de artigos de que tratam de rendimentos tributáveis (e não necessariamente do trabalho empregado) , fazendo o contraponto com os rendimentos isentos, ali previstos.

Afasto a alegação.

5. Desqualificação da multa de ofício

Alega que não se pode dizer que tenha havido omissão de rendimentos, mas falha ou erro na classificação, vez que os rendimentos estavam declarados e portanto, a multa aplicável deveria ser a moratória no patamar de 20%, relatando não ter havido sonegação, fraude nem conluio.

Pois bem.

Em relação à multa qualificada, compulsando os autos, verifico que a autoridade fiscal deixou clara a motivação individualizada no sentido de demonstrar que o caso não se tratou de mero não recolhimento tributário ou ainda, planejamento fiscal permitido em lei em razão da liberdade de organização econômica empresarial. Verifica-se que a forma como o modelo comercial se estruturou detém artificialidade para fugir das incidências tributárias, de forma ardilosa, dolosa, intencional de simular.

Com relação à redução da multa ao limite de 20% conforme entendimento do STF e da própria capacidade tributária, esclareço que a multa de ofício de 75% não se confunde com a multa moratória, não sendo possível uma substituir a outra.

A multa de ofício aplicada no percentual de 75% decorre de expressa disposição legal para os casos de infração tributária, devendo ser imputada sempre que inexistente dolo (art. 44, da Lei 9430/96).

Já a multa moratória que é limitada a 20%, decorre do pagamento em atraso, o que não é o caso dos autos.

Ademais, esclareço que o percentual da multa aplicada está de acordo com a legislação de regência, sendo este colegiado incompetente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade por meio de eventual afronta ao princípio da vedação ao confisco, nos termos da Súmula CARF 02.

Dessa forma, entendo estar devidamente comprovada a motivação da multa de ofício qualificada, conforme dispõe os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, motivo pelo qual mantenho a decisão recorrida.

Outrossim, cabe reduzir a multa de ofício qualificada ao percentual de 100%, na forma da legislação superveniente, com base na Lei 14.689/23.

Por tais razões, mantenho a decisão de piso.

Conclusão:

Pelas razões acima expostas, conheço do recurso, rejeito a preliminar e dou parcial provimento para reduzir a qualificação da multa a 100%, em razão da superveniência da lei 14.689/23 e aplicação da retroatividade benigna da lei tributária, nos termos do art. 106, II, c, CTN.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Vanessa Kaeda Bulara de Andrade

DOCUMENTO VALIDADO