



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15956.720189/2016-12
ACÓRDÃO	2001-008.058 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CLOVIS ELIAS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

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

NULIDADE DO LANÇAMENTO. VÍCIO FORMAL E CERCEAMENTO DE DEFESA.
NÃO OCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Estando devidamente circunstanciadas na decisão recorrida as razões de fato e de direito que a fundamentam, e não ocorrendo cerceamento de defesa, não há motivos para decretação de sua nulidade, devendo as questões relacionadas às razões de defesa ser analisadas quando do exame do mérito das razões recursais.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS.
COMPROVAÇÃO. CONJUNTO PROBATÓRIO INSUFICIENTE.

São tributáveis os rendimentos pagos ao contribuinte por pessoas jurídicas e por ele omitidos na declaração de ajuste anual.

Deve-se instruir os autos com elementos de prova que fundamentem os argumentos de defesa de maneira a não deixar dúvida sobre o que se pretende demonstrar.

Constatada a obtenção de rendimentos tributáveis e não levados ao ajuste anual do imposto de renda, deve ser mantida a omissão apurada.

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

Restando comprovado que os valores pagos sob a forma de distribuição de lucros pela participação nos quadros de pessoa jurídica constituíram-se na

verdade em remuneração por serviços médicos prestados, cuja natureza é tributável, correta é a reclassificação desses rendimentos promovida pela fiscalização, dada sua natureza tributável.

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

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

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

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

Para que possa ser aplicada a penalidade qualificada, a autoridade lançadora deve coligar aos autos elementos comprobatórios de que a conduta do sujeito passivo está inserida nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio, com o propósito de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento fiscal acerca da ocorrência do fato gerador do imposto de renda.

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

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

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

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

PAF. DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOCTRINA. EFEITOS.

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

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

PAF. DILAÇÃO PROBATÓRIA. PEDIDO DE DILIGÊNCIA, PERÍCIA OU PRODUÇÃO DE NOVAS PROVAS.

Presentes os elementos de convicção necessários à solução da lide, despiciendo o pedido de dilação probatória formulado.

PAF. INTIMAÇÃO PESSOAL DO PATRONO DO RECORRENTE. DESCABIMENTO. SÚMULA Nº 110.

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Chiavegatto de Lima - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Chiavegatto de Lima (Presidente), Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca, Weber Allak da Silva (substituto integral) e Wilderson Botto. Ausente a conselheira Lilian Claudia de Souza, e o conselheiro Raimundo Cassio Goncalves Lima foi substituído pelo conselheiro Weber Allak da Silva.

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo excertos do relatório da decisão ora recorrida (fls. 228/271):

Contra o sujeito passivo acima qualificado foi lavrado o Auto de Infração de fls. 158/174, e respectivo Termo de Verificação de Infração de fls. 148/157, relativo ao imposto sobre a renda de pessoa física, anos-calendário de 2011 a 2015.

Das verificações realizadas, em decorrência do procedimento fiscal, resultou a apuração do crédito tributário no valor total de R\$ 396.885,44 (trezentos e noventa e seis mil, oitocentos e oitenta e cinco reais e quarenta e quatro centavos) na seguinte composição:

	(R\$)
1. Imposto	142.890,65
2. Juros de Mora (calc. até 09/2016)	39.658,83
3. Multa proporcional	214.335,96

O crédito tributário constituído decorreu da constatação de irregularidades assim descritas no referido Auto de Infração:

**OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA INFRAÇÃO:
OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO
RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS**

Omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica (Comed - Corpo Médico Ltda.), decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício, conforme descrito no "Termo de Verificação de Infração" em anexo, que fica sendo parte integrante e indissociável do presente Auto de Infração.

Enquadramento Legal

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

Arts. 37, 38, 45, 55, incisos I a IV, VI, IX a XII, XIV a XIX, 56 e 83 do RIR/99

Art. 1º, inciso VI e parágrafo único, da Lei nº 11.482/07, incluído pela Lei nº 12.469/11.

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

Arts. 37, 38, 45, 55, incisos I a IV, VI, IX a XII, XIV a XIX, 56 e 83 do RIR/99

Art. 1º, inciso VIII e parágrafo único, da Lei nº 11.482/07, incluído pela Lei nº 12.469/11.

**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 descrito no "Termo de Verificação de Infração" em anexo, que fica sendo parte integrante e indissociável do presente Auto de Infração.

Enquadramento Legal

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

Arts. 37, 38, 39, 43, 45, 56 e 83 do RIR/99

Art. 1º, inciso V e parágrafo único, da Lei nº 11.482/07, incluído pela Lei nº 12.469/11.

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

Arts. 37, 38, 39, 43, 45, 56 e 83 do RIR/99

Art. 1º, inciso VI e parágrafo único, da Lei nº 11.482/07, incluído pela Lei nº 12.469/11.

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

Arts. 37, 38, 39, 43, 45, 56 e 83 do RIR/99

Art. 1º, inciso VII e parágrafo único, da Lei nº 11.482/07, incluído pela Lei nº 12.469/11.

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

Arts. 37, 38, 39, 43, 45, 56 e 83 do RIR/99

Art. 1º, incisos VIII e IX e parágrafo único, da Lei nº 11.482/07.

A multa foi aplicada no percentual de 150%, com base no Art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07, para os fatos geradores entre 01/01/2011 e 31/12/2015.

Os juros de mora foram exigidos pelo percentual equivalente à taxa referencial TAXA DO SIST. ESPEC. DE LIQ. E CUSTODIA - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, com fundamento no Art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96.

Do Termo de Verificação de Infração (fls. 148/157), elaborado pela fiscalização, extrai-se, em síntese, as seguintes informações e conclusões:

Em 22/06/2016, a fiscalização lavrou o "Termo de Constatação e Intimação Fiscal" que, acompanhado de 12 anexos, foi encaminhado por via postal ao sujeito passivo, para que o mesmo se manifestasse dentro do prazo de vinte (20) dias.

O sujeito passivo foi cientificado do início do procedimento fiscal instaurado contra si em relação ao IRPF pertinente aos anos-calendário de 2011 a 2015, bem como das apurações até então realizadas pelo Fisco, decorrentes de procedimento fiscal desenvolvido junto à empresa COMED - Corpo Médico Ltda., e dos documentos colhidos no curso daquele procedimento e em diligências junto a terceiros.

Resumidamente, foi-lhe informado que em razão da fiscalização naquela empresa, a Receita Federal do Brasil **apurou fatos que descaracterizavam os valores pagos a título de "distribuição de lucros" a centenas de profissionais, entre eles o sujeito passivo.** Em seu item 3 do "Termo de Constatação e Intimação Fiscal", foi demonstrado o *modus operandi* utilizado pelos partícipes (empresa e profissionais de saúde - médicos) no esquema montado única e exclusivamente para sonegar tributos, notadamente as contribuições previdenciárias e o imposto de renda, em detrimento dos cofres públicos.

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 um real (R\$ 1.00)**, passando a partir daí a desfrutar 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 da empresa.**

O investimento do sujeito passivo para a sociedade foi **de RS 1,00 (UM REAL)** conforme se denota da 6ª alteração contratual, o que representava apenas 0,028 % do capital social. Naquela oportunidade, o Capital da "sociedade" era composto por 3.480 quotas, sendo que o sócio majoritário e administrador, Sr Márcio José Ramos de Sant'Anna possuía 3.138, ou seja, 90,17 %, e os outros 342 "sócios", **dentre os quais o ora fiscalizado inclusive, detinham as 342 cotas restantes.**

Em quadro constante do Termo de Verificação de Infração (fls. 150) demonstra-se **a alta rotatividade de pessoas que são colocadas e retiradas do contrato social ("SÓCIOS") no curto período de cinco anos (05/01/2009 a 14/03/2013).**

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

Restou demonstrado, notadamente a partir do item 6 do referido Termo de Constatação, que esses 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 uma farsa montada para burlar o Fisco.

Foi constatado também **a omissão de rendimentos pelo contribuinte, relativamente aos recebidos da Comed para o Exercício 2015/Ano-Calendário 2014, no valor de R\$ 103.742,11,** bem como divergências para o Ano-Calendário 2012 entre os valores informados pelo contribuinte na sua DIRPF 2013 e os livros contábeis da Comed.

A alegação, por parte do sujeito passivo, de que os valores recebidos seriam lucros por sua participação nos quadros da sociedade não é relevante no entendimento da fiscalização para classificar os rendimentos como isentos. Não basta a simples análise formal da relação jurídica (existência de uma Alteração Contratual e emissão de Comproverantes de Rendimentos) **e sim a realidade fática,** e esta prevalece sobre qualquer instrumento formal.

O sujeito passivo, ainda que não tenha declarado os valores recebidos em época própria (ou qualquer outra informação a constar em suas DIRPFs) possui a condição de retificar suas declarações a qualquer tempo (exceto quando sob procedimento fiscal). Os valores declarados pelo contribuinte como "Rendimentos Isentos e Não Tributáveis" foram de fato considerados pela fiscalização como "Rendimentos Tributáveis" e devem necessariamente ser informados no respectivo Exercício/Ano-Calendário de recebimento, havendo sim efeitos tributários por comporem a base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Física. No caso em questão, em razão do cotejamento pela Fiscalização dos valores pagos pela Comed e dos informados pelo contribuinte, os mesmos devem referir-se a períodos idênticos. Deste modo, a fiscalização considerou a declaração pelo contribuinte, do valor recebido pela Comed em Exercício/Ano-Calendário diferente ao do efetivo recebimento, da seguinte forma: **se não informado no período em que deveria ocorrer o lançamento como OMISSÃO (DIRPF 2015/2014, no valor de RS 103.742,11) e para o**

declarado em período diverso, como SEM EFEITO, apenas informativo (DIRPF 2016/2015).

Para o Exercício 2013/AC 2012 **constatou-se a divergência do valor constante nos livros contábeis da Comed (R\$ 125.564,45) e o declarado pelo contribuinte em sua DIRPF (R\$ 124.804,46).** Tal diferença, de R\$ 759,99, foi considerada pela fiscalização **como OMISSÃO na DIRPF Exerc.2013/AC2012.**

O sujeito passivo confirmou que a distribuição dos "lucros" era prevista no contrato social. Essa assimetria realmente é consequência direta da natureza dos valores pagos, ou seja, os "sócios" recebem proporcionalmente ao trabalho efetuado junto aos contratantes diretos e não em proporção ao R\$ 1,00 (um real) vertido ao capital da empresa.

Isso evidencia mais claramente **o caráter de contraprestação pelo trabalho executado, traduzindo-se nesse sentido, em verdadeira remuneração disfarçada sob o título de "lucro".** É inconteste a prestação de serviços pelo sujeito passivo e os demais médicos participantes do esquema em favor da Comed, a qual se interpõe entre o médico e o real contratante dos serviços e assume diretamente a incumbência de remunerar os profissionais, estabelecendo controle sobre os serviços prestados pelos mesmos, coordenando, inclusive a atividade laboral.

À fiscalização realmente não cabe ingerências nas formas de administração da empresa, entretanto, se em matéria de tributação os atos praticados por seus Administrados são contrários à lei, o Fisco tem a obrigação de atuar.

Dito isso, no caso analisado tem-se que não é minimamente razoável que todos os médicos, supostos sócios da Comed, ao ingressarem nessa empresa abram mão de seu direito de decidir diretamente no rumo da sociedade empresarial, **delegando poderes, por procuração a outrem.**

O elo societário alegado também se mostra frágil quando verificada a alta rotatividade no período sob análise: foram 1.723 movimentações de "sócios" num curto espaço de tempo (970 ingressos e 753 saídas) tornando evidente a eventualidade nessas prestações laborais e a ausência de ânimo em mantê-las.

Não bastasse isso, todos os que se desligaram dos quadros **tinham obrigatoriamente suas cotas repassadas ao sócio administrador, que assim, manteve e aumentou seu poder de direção e decisão no empreendimento.** Pelo que foi apurado, pode-se ainda inferir que esses atos não encontram lastro no ideal que rege os negócios societários, quais sejam: a união de forças, com a participação de todos os sócios na direção e sucesso do empreendimento social, o que coloca na berlinda a própria noção de *affectio societatis*.

No item 4 do "Termo de Constatação e Intimação Fiscal", a fiscalização demonstrou como eram pagos os "lucros" ao sujeito passivo, **ou seja, várias vezes dentro do mesmo mês, havendo casos de vários pagamentos em um mesmo dia, sempre de acordo com os plantões realizados pelo profissional e apresentou uma relação de valores percebidos pelo sujeito passivo nessas condições.**

No item 5 do "Termo de Constatação e Intimação Fiscal", a fiscalização relatou constatação feita no procedimento de fiscalização da Comed, em que se verificou que profissionais recebiam "distribuição de lucros" **antes mesmo de fazerem parte do seu quadro societário.**

Já no item 6 do "Termo de Constatação e Intimação Fiscal", o fisco demonstrou como os lucros **não eram lucros, mas valores fixos e predeterminados, conforme incontestável prova documental.**

E finalmente, no item 7 do "Termo de Constatação e Intimação Fiscal" a fiscalização demonstrou quão gravosa foi para os cofres públicos a conduta dos partícipes na fraude e de como o Auto de Infração da Comed foi decidido na primeira instância recursal da esfera administrativa.

Não houve, por parte do sujeito passivo, apresentação de documentos, como também não houve o enfrentamento em relação aos principais pontos levantados pelo Fisco, notadamente quanto à forma de recebimento dos "lucros" (quase que diariamente) ou de como esses valores eram predeterminados e que, portanto, de lucro nada tinham.

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

Inconformado com o lançamento, o sujeito passivo apresenta a impugnação tempestiva de fls. 183/213, acompanhada de documentos, alegando, em síntese, que:

O Impugnante é sócio quotista de uma sociedade de profissionais denominada Comed - Corpo Médico Ltda., CNPJ 03.423.724/0001-36. Presta serviços de natureza médica nessa sociedade e recebe lucros da mesma.

Em razão de fiscalização e autuação sofrida pela sociedade, estendeu-se a fiscalização aos sócios, o que culminou na presente autuação.

A fiscalização entendeu por bem desconsiderar a relação societária existente entre o Impugnante e a sociedade COMED - CORPO MÉDICO LTDA para na sequência atribuir aos rendimentos recebidos dessa empresa a natureza de rendimentos tributáveis.

Segundo consta no Termo de encerramento de fiscalização essa desconsideração foi levada a termo em razão dos seguintes fatores:

- admissão e retirada de sócios da sociedade, bem como alterações de contrato social são realizadas por procuração outorgada ao sócio administrador;
- recebimento de dividendos anteriormente ao registro da Ata de entrada na sociedade;
- desproporcionalidade na participação do capital social entre os sócios e o sócio administrador;
- distribuição de lucros não ser proporcional ao capital social, mas sim proporcional aos serviços prestados em prol da sociedade;
- entendimento de que a frequência e o montante dos valores recebidos indicaria remuneração por serviços prestados.

Em razão do entendimento formulado a partir dessas premissas, lavrou o Auto de Infração por "classificação indevida de rendimentos na DIRPF" com fulcro nos

artigos do Regulamento de Imposto de Renda transcritos - RIR/99 (transcreve os artigos), além da tabela progressiva do IR veiculada pelo art. 1º da Lei nº 11.482/07.

Aplicou ainda a multa no montante 150% com fulcro no artigo 14, I e § 1º da Lei nº 9.430/96.

A fundamentação do auto de infração ora guerreado é ampla, genérica e deficiente. Aponta como fundamento legal da autuação as normas que constituem o fato gerador do imposto de renda pessoa física sem, contudo, especificar em qual delas estaria enquadrando o autuado ora Impugnante.

Note-se, conforme transcrição, que especificou incisos, leia-se normas, relativas a perdão de dívida, sucessão, etc., que não tem relação com o caso em questão.

Importante destacar que fica difícil a defesa do ora Impugnante que não infringiu qualquer dispositivo legal e, os dispositivos elencados como infringidos não correspondem à argumentação tecida no relatório.

Desta forma, completamente prejudicada a ampla defesa em razão da deficiência de fundamentação do auto de infração.

Tal fato não só dificulta, mas inviabiliza a defesa violando assim o princípio da ampla defesa inserido na Constituição Federal.

Verifica-se que a capitulação do auto é genérica e passível de nulidade, vez que da mesma não decorre a conclusão. Pelas razões acima expostas, o auto de infração deve ser anulado, visto que não preenche os pressupostos de validade para sua constituição.

As premissas elencadas no termo de encerramento que serviram de base à conclusão da fiscalização não têm o condão de caracterizar a prestação de serviços conforme alegação da fiscalização.

O Impugnante associou-se à Comed - Corpo Médico Ltda. que é uma sociedade exclusivamente de serviços médicos, cuja finalidade precípua é gerenciar a atividade administrativa dos serviços médicos prestados por seus sócios. Trata-se de **sociedade simples** de mútua colaboração não se inserindo no contexto empresarial.

A COMED conta com uma pequena estrutura administrativa que atende a um grande número de sócios médicos. Realmente seu número de sócios é expressivo devido ao seu objetivo social. Isso se chama maximização da utilidade.

Nessa modalidade de sociedade a *affectio societa* está diretamente ligada com o objetivo da prestação de serviços que permite que diversos profissionais se reúnam em torno de uma só personalidade jurídica para prestação de serviços da mesma natureza.

Considerando que o objeto da Comed é a prestação de serviços médicos em ambulatorios e pronto atendimentos, sua rotatividade de sócios está diretamente vinculada a natureza da prestação de serviços que se constitui em plantões médicos.

Há que se ressaltar que na prestação dos serviços médicos não há imposição de uma autoridade hierárquica. Os médicos sócios são livres para escolher em quais das unidades querem prestar seus serviços. Escolhem seus plantões e cumprem

com eles respeitando os preceitos da profissão e diretrizes do Conselho Federal de Medicina.

Não obstante, essa modalidade de sociedade tem peculiaridades que não podem ser ignoradas ou serem julgadas de forma superficial. Por tratar-se de sociedade de médicos cujo serviço se dá através de plantões prestados em ambulatórios e postos de pronto atendimento, a rotina do profissional não permite sua participação direta na administração e, para que não haja prejuízos administrativos, os sócios optam por outorgar procuração ao sócio administrador para que ele possa assinar em seu nome as alterações contratuais pertinentes.

E isso não poderia ser diferente dado o número de sócios existentes a gestão administrativa tem que obedecer a um rito próprio que não reduz a participação dos sócios nos destinos da atividade fim da sociedade.

Notem, o sócio administrador detém maior número de quotas e poderes de administração - ex.: administração dos funcionários, assinatura dos documentos societários, abertura de novas frentes de trabalho, etc. Entretanto, não tem qualquer poder hierárquico sobre os demais sócios, os quais são livres para determinar, diante dos contratos firmados pela sociedade, os locais, dias e horários que querem trabalhar.

Totalmente **absurda**, pois, a pretensão do fisco de caracterizar a relação societária existente como prestação de serviços, seja com ou sem vínculo empregatício.

Relativamente à distribuição de lucros, conforme se extrai do próprio auto de infração, é realizada de forma desproporcional, através de comum acordo, conforme previsão em contrato social, levando-se em consideração o esforço de cada sócio em prol da sociedade, seja na prestação de serviços médicos propriamente ditos, seja através do envolvimento em tarefas administrativas.

A Lei Complementar nº 104/01 inseriu no Código Tributário Nacional a possibilidade do fisco desconsiderar atos praticados com o intuito de dissimular a ocorrência do fato gerador.

Ocorre que referida norma não é autoaplicável e não foi regulamentada até os dias de hoje. A tentativa de regulamentação que houve, através da MP 66 foi repelida e perdeu sua eficácia.

Ante todo esse histórico, a despeito da edição da Lei Complementar nº 104/01, não tem até os dias atuais o fisco o poder de desconsiderar atos e fatos jurídicos tributários a seu bel prazer, por inexistência de procedimentos fiscais ordinarizados, motivo que por si só justifica a procedência da presente impugnação e insubsistência do Auto de Infração.

Importante frisar que, muito embora a fiscalização tenha se impressionado com o número de sócios da sociedade, sua forma de operacionalização, etc., em nenhum momento demonstrou, ou melhor, provou, qualquer elemento caracterizador de relação contratual ou trabalhista entre os médicos e a sociedade.

Não houve qualquer cuidado ou intenção do fisco em provar ou demonstrar a existência de vínculo de trabalho (ao invés de sociedade) entre os sócios e a sociedade, seja autônomo, seja CLT. Tampouco há comprovação de vínculo trabalhista direto entre os sócios e os clientes da sociedade.

Neste item pede-se vênica para juntar Relatório de Arquivamento do processo nº 000310.2015.15.006/6, que tramitou no Ministério Público do Trabalho no qual, após ampla investigação impulsionada por denúncias maldosas concluiu que "não se trata de assunto ligado à área trabalhista".

Quanto à admissão e participação dos sócios por procuração, ressalta que a utilização do instrumento de mandato para prática de atos da vida civil é prevista nos artigos 653 e seguintes do Código Civil. Trata-se de instrumento plenamente válido e eficaz, salvo se contestada sua validade (expiração, nulidade da outorga, etc.), o que não ocorreu no presente caso.

Quanto à desproporção das quotas entre os Sócios, a lei societária, inclusive, tem previsões expressas de que os sócios podem prever em contrato social a distribuição desproporcional de lucros. Relativamente à proporção das quotas, nas sociedades limitadas (como é o caso da Impugnante) não há qualquer óbice à detenção da maioria das quotas por um sócio.

A despeito de ter questionado o funcionamento interno da sociedade, em momento algum se ocupou em demonstrar relações trabalhistas, seja entre a sociedade COMED e os seus sócios, seja diretamente entre os sócios e os clientes da sociedade COMED.

São elementos da relação trabalhista: pessoalidade, habitualidade, subordinação e salário. Nenhum desses elementos foi em momento algum discutido durante a fiscalização, até porque, não há relação trabalhista. A relação existente é de sociedade.

Demonstrado está a inexistência de provas nos autos de vínculo, seja de emprego, seja de contratação de trabalhador autônomo, o que impede a desconsideração da personalidade jurídica para fins tributários.

Nem mesmo os aspectos burocráticos podem anular a relação societária existente, pois estão relacionadas com a própria natureza da sociedade.

Considerando que a vida do profissional de medicina tem peculiaridades que não se amoldam a rotina comum dos demais profissionais para contemplar essa dinâmica a sociedade deve se organizar de forma a não criar embaraços que impeçam a prestação dos serviços aos clientes da Comed.

Dentre essas providências estão as alterações do contrato social, motivadas pela rotatividade da atividade do plantonista e embaraçadas pelas exigências burocráticas criadas para arquivamento nos ofícios de pessoas jurídicas.

Também reconhece o Impugnante a legitimidade da distribuição desproporcional de lucros que se amolda a própria natureza dos objetivos sociais da Comed.

Vale ressaltar que os lucros desproporcionalmente distribuídos constituem lucros efetivos e realizados nas competências e assim antecipados para os sócios de forma proporcional a sua participação nas atividades da sociedade.

Sustenta o agente fiscal que a "frequência de remunerações indica retribuição por serviços prestados". Essa afirmação somente evidencia o que foi tratado em item acima de que não existe nos autos qualquer prova de que a relação existente entre a Comed e seus sócios seria de contratação de empregados e/ou autônomos.

Do ponto de vista da legalidade, como os contratos de prestação de serviços são de médio a longo prazo e os tributos são previamente previstos em lei é possível calcular antecipadamente o lucro que a sociedade vai gerar e ratear entre os sócios de acordo com a participação de cada um na produção desses lucros.

O lucro distribuído pelas empresas em geral aos respectivos sócios, a título de lucros do próprio exercício, não constitui remuneração para efeito de contribuição previdenciária e IRPF, desde que seja com base na escrituração contábil e que conste no contrato social cláusula que fixe a apuração e distribuição de lucros em períodos menores que 12 meses, sendo tais demonstrações (balanço e resultado) transcritas no livro próprio.

Assim, no que se refere à antecipação dos lucros, dada a previsibilidade acima mencionada dos contratos, é possível a antecipação vez que a legislação somente tributa como remuneração os lucros distribuídos antecipadamente que não se efetivarem, caso jamais ocorrido no caso da Comed.

Outrossim, conforme prova realizada pela própria fiscalização toda e qualquer movimentação está devidamente contabilizada. Logo, não há ilegalidade alguma. Trata-se de mero inconformismo da fiscalização.

Cita o art. 129, da Lei nº 11.196/05.

A impossibilidade de o direito tributário modificar as relações validamente estabelecidas entre os particulares está normatizada nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional, normas essas violadas pela presente autuação. Demonstrada está a impossibilidade de desconsideração da personalidade jurídica da sociedade Comed - Corpo Médico Ltda. e conseqüentemente a tributação dos rendimentos por ela auferidos na pessoa física de seus respectivos sócios.

O rendimento auferido pelo ora Impugnante **advém da distribuição de lucros efetuada aos sócios da COMED.**

Referidos rendimentos são isentos, conforme norma isentiva veiculada pela Lei nº 9.249/95 (Reproduz o art. 10).

A natureza desse rendimento pode ser comprovada no Informe de Rendimentos recebido da sociedade que qualifica o rendimento como isento e não tributado.

É certo que o fiscal pretendeu desconsiderar essa informação para considerar o rendimento como tributável. Contudo, vale lembrar que independentemente de qualquer desconsideração que ele venha a fazer, não se trata de riqueza nova.

E, por não ser riqueza nova sua tributação violaria o artigo 43 do CTN que conceitua renda para fins de tributação. Esse capital já sofreu tributação pelo imposto de renda na sociedade. E, em nenhum momento o fisco efetuou esse abatimento do quanto recolhido em nome da sociedade da qual o ora Impugnante é sócio.

Na remota hipótese de não ser anulado o auto como um todo, evidente que a multa de 150% aplicada não se coaduna com a realidade dos fatos devendo ser suprimida ou na pior das hipóteses, desqualificada. Isso porque, não houve omissão de rendimentos. Todos os rendimentos auferidos pelo Impugnante foram expressamente declarados na forma constante no Informe de Rendimentos recebido da empresa.

Isso não poderia ocasionar uma multa por má-fé, mas no máximo uma multa moratória no patamar de 20% acaso fosse realmente devido o tributo, o que se admite apenas a título de argumentação.

Com muito mais razão pode-se assegurar que não houve sonegação, fraude nem conluio e portanto, completamente absurdo a majoração da multa para 150%.

Impõe-se, pois, caso não julgada totalmente procedente a impugnação, no tocante à multa, a sua exclusão, ou subsidiariamente a sua desclassificação com a redução a patamares mínimos equivalentes a multa moratória.

Requer a improcedência do lançamento.

É o relatório.

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

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

ENQUADRAMENTO LEGAL INCORRETO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

O erro na capitulação legal, ou mesmo a sua ausência, não acarreta a nulidade do ato administrativo quando a descrição dos fatos nele contida possibilita ao sujeito passivo defender-se de forma ampla das imputações que lhe foram feitas.

CLASSIFICAÇÃO INDEVIDA DE RENDIMENTOS.

É cabível o lançamento quando comprovado que são tributáveis os rendimentos auferidos pelo contribuinte, classificados na DIRPF indevidamente como rendimentos isentos.

COMPENSAÇÃO.

Não cabe a Delegacia de Julgamento efetuar compensação de tributos entre sujeitos passivos distintos, principalmente diante da existência de comando normativo que veda a compensação de débitos do sujeito passivo com créditos de terceiros.

MULTA QUALIFICADA.

Restando provada que a conduta do sujeito passivo se enquadra no parágrafo 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, deve a multa ser mantida em 150%.

Cientificado da decisão, em 12/06/2017 (fls. 276), o contribuinte, por procuradora habilitada interpôs, em 03/07/2017, recurso voluntário (fls. 279/312), insurgindo-se contra a manutenção da autuação, repisando as alegações da peça impugnatória e trazendo outros argumentos, a seguir brevemente sintetizados por meio dos seguintes tópicos: I – PRELIMINAR – Da Distribuição por Conexão; I – OS FATOS; II – PRELIMINARES: 1 – Deficiência da Fundamentação; 2 – O Devido Processo Legal; III – MÉRITO: a) A Desconsideração e a Inexistência de Regulamentação da Lei Complementar 104/01; b) Ausência de Prova de Vínculo Trabalhista: b.1) Admissão e participação dos sócios por procuração; b.2) Demora do Registro do Contrato Social; Desproporção das quotas entre os Sócios; Desproporção na distribuição de Lucros; b.3) “Frequência de Remunerações Indica Retribuição por Serviços Prestados”; c) Os artigos 170 da Constituição Federal e artigos 109 e 110 do CTN; d) Rendimento Isento; e) Desqualificação da

Multa. Cita escólio doutrinário e jurisprudência administrativa e judicial para motivar as pretensões recursais. Requer, ao final, de forma sucessiva: a) seja anulada a decisão recorrida, uma vez que proferida antes do julgamento do processo da COMED, com a devolução dos autos à primeira instância; b) caso assim não se entenda, seja suspenso o curso do presente feito até o julgamento do processo da COMED; c) quando do presente julgamento, seja anulado o auto de infração em razão da falha na capitulação da autuação e consequente cerceamento de defesa; d) superado o pedido anterior, seja reconhecida a impossibilidade da desconstituição da personalidade jurídica ou da relação societária existente, na forma como efetuada, bem como a tributação dos sócios; e) mantida a desconsideração, seja anulado o lançamento por já ter sido a receita tributada na pessoa jurídica, sob pena de violação da capacidade contributiva e configuração de confisco; f) superados os pedidos anteriores, seja excluída ou reduzida a patamares mínimos a multa de ofício aplicada, tendo em vista a falta de fundamentação, inexistência de dolo e ausência de omissão de receitas.

Protesta tanto pela apresentação de outros meios de prova, notadamente documentos novos, quanto pela realização de sustentação oral, requerendo a intimação prévia de seus patronos, cujos dados encontram-se consignados no instrumento procuratório ora anexado.

Instrui a peça recursal com os documentos de fls. 313/350.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Wilderson Botto, Relator.

Admissibilidade

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

Preliminares

As alegações trazidas em sede preliminar, a bem da verdade se confundem com as razões de mérito, e com ele serão apreciadas.

Mérito

Das omissões apuradas e dos rendimentos classificados indevidamente nos ajustes anuais:

O litígio recai sobre as omissões de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício, no valor total de R\$ 104.502,10 (AC/2012 e 2014), e decorrentes da classificação indevida de rendimentos como não tributáveis ou isentos nas declarações de ajuste anual, no valor total de R\$ 491.428,77 (AC/2011, 2012, 2013 e 2015), constatadas em sede de verificação do cumprimento das obrigações tributárias dos exercícios de 2012 a 2016, importando na apuração do imposto suplementar de R\$ 142.890,65, a ser acrescido dos encargos legais, buscando, por oportuno, nessa seara recursal, obter nova análise do processado, no sentido do afastamento das infrações apuradas.

Pois bem. Em que pese as alegações trazidas, do cotejo dos documentos carreados, aliado aos fundamentos traçados no voto condutor da decisão recorrida (fls. 228/271) e atendo-se às informações contidas no termo de verificação de infração e no auto de infração (fls. 2/62 e 148/178), não há como prosperar a pretensão recursal.

Assim, considerando que o Recorrente, nesta fase recursal, não trouxe novas razões hábeis e contundentes a modificar o julgado, em relação as alegações preliminares e meritórias – limitando-se basicamente em repisar as alegações da peça impugnatória, cujos argumentos, ora novamente apresentados, já foram detidamente apreciados pela DRJ/SPO – me convenço do acerto da decisão recorrida, pelo que adoto como razão de decidir os fundamentos do voto condutor (fls. 260/269), mediante transcrição dos excertos abaixo, à luz do disposto no art. 114, § 12, I da Portaria MF nº 1.634, de 21/12/2023 (Novo RICARF):

Da Preliminar - da nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa

Para o sujeito passivo deve ser **anulado** o auto de infração, em razão de não preencher os pressupostos de validade para sua constituição e da deficiência de sua fundamentação, **restando completamente prejudicada a ampla defesa.**

Nos termos da impugnação, a fundamentação do auto é ampla, genérica e deficiente. A fiscalização teria apontado como fundamento legal da autuação normas que constituem o fato gerador do imposto de renda pessoa física sem, contudo, especificar em qual delas estaria enquadrando o sujeito passivo.

Entretanto, ao se compulsar sua peça impugnatória, não restam dúvidas que o interessado **compreendeu** plenamente quais as condutas que lhe foram atribuídas pela autoridade lançadora, **contestando** de forma plena as alegações contidas no Termo de Constatação Fiscal e Termo de Verificação de Infração, ambos parte integrante do Auto de Infração, **não havendo, por isso, que se falar em cerceamento do seu direito de defesa**, posto que esta foi plenamente exercida.

Verifica-se, ainda, que o auto de infração foi lavrado **por autoridade competente**, com observância aos requisitos previstos no art. 142, do Código Tributário Nacional (CTN), e no art. 10, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (PAF), não se enquadrando em nenhuma das hipóteses de nulidade previstas no art. 59, do PAF.

No que tange à alegação de que a falta de enquadramento legal específico **cerceou a garantia constitucional da ampla defesa**, cumpre esclarecer que, de fato, alguns dispositivos legais citados tratam dos aspectos gerais de incidência do imposto de renda pessoa física, constituindo a base de qualquer exigência relativa a este tributo, inclusive

no tocante à tributação dos rendimentos recebidos por pessoas físicas. Entretanto, a fundamentação **não diverge da matéria autuada, coadunando-se perfeitamente com a infração descrita.**

Ainda assim, mesmo que houvesse qualquer incorreção no enquadramento legal, esta seria suprida pela descrição dos fatos, que identifica com precisão o fato que deu origem à autuação.

(...)

O conteúdo da impugnação apresentada revela, com clareza, que o lançamento foi perfeitamente assimilado pelo sujeito passivo, o qual demonstrou pleno conhecimento da infração apontada ao contrapô-la pormenorizadamente com suas alegações, não se constatando em sua peça impugnatória quaisquer dúvidas quanto à extensão formal e material do lançamento formalizado.

(...)

Não houve, portanto, **qualquer embaraço ao exercício do direito de defesa, não se devendo cogitar de nulidade do lançamento.**

Do Mérito

Do elo societário (*affectio societatis*)

A fiscalização também concluiu que elo societário (*affectio societatis*) entre a COMED e seus sócios **se mostra frágil quando analisada a alta rotatividade de profissionais no período analisado, e a concentração de poderes na mão do sócio administrador.**

O sujeito passivo, por sua vez, informa que associou-se à Comed que é uma sociedade exclusivamente de serviços médicos, cuja finalidade precípua é gerenciar a atividade administrativa dos serviços médicos prestados por seus sócios.

Para o sujeito passivo trata-se de sociedade simples de mútua colaboração, não se inserindo no contexto empresarial. Nessa modalidade de sociedade a *affectio societatis* estaria diretamente ligada com o objetivo da prestação de serviços que permite que diversos profissionais se reúnam em torno de uma só personalidade jurídica para prestação de serviços da mesma natureza. Considerando que o objeto da Comed é a prestação de serviços médicos em ambulatorios e pronto atendimentos, sua rotatividade de sócios **está diretamente vinculada a natureza da prestação de serviços que se constitui em plantões médicos.**

Em primeiro lugar cumpre esclarecer o que se entende por *affectio societatis*.

Para que a sociedade exista, o contrato social deve atender, no direito brasileiro, a dois pressupostos: a) a pluralidade de sócios; b) a *affectio societatis*. (...)

O primeiro pressuposto de existência do contrato social é o entendimento, dentre pelo menos dois sócios (...). Sem a atendimento a esse pressuposto de existência não se forma o contrato social. (...)

O segundo pressuposto de existência do contrato social é a *affectio societatis*.

(...) A *affectio societatis* é, hoje, **entendida como a disposição dos sócios em manter o esforço ou investimento comum.**

(...) Quando se diz ter ocorrido a quebra da *affectio*, isso significa que os sócios **não** estão mais motivados o suficiente para manterem os laços societários que haviam

estabelecido. (Coelho, Fábio Ulhoa, Curso de Direito Comercial, Vol. II, Saraiva, 2002)

Ao se consultar a fl. 44 dos autos, constata-se que a COMED é uma sociedade simples do tipo limitada. Portanto, é importante que se tragam esclarecimentos sobre este tipo societário.

Ao tratar sobre a Sociedade Simples, Fernando Cândido da Silva assim se manifesta:

“O primeiro ponto a destacar é que a expressão sociedade simples é usada no Código Civil de forma ambígua, ora identificando a natureza da sociedade, e nesse ponto as sociedades podem ser simples ou empresárias, ora tratando de um específico tipo societário e o correspondente regramento aplicável.

A sociedade simples, enquanto tipo societário, é figura nova no Direito brasileiro, e está disciplinada no Código Civil nos artigos 997 a 1.038.

(...)

Reforçando o que já foi visto, no tocante às naturezas jurídicas das atividades econômicas, o Código as classifica entre atividade empresária (empresário individual e sociedade empresária) e atividade não-empresária (autônomo e sociedade simples)

(...)

Em relação às sociedades simples (primeira forma como a expressão é utilizada pelo Código), foi visto que a natureza jurídica poderá adotar um dos tipos previstos nos artigos 997 a 1.087.

Os tipos previstos nesses artigos são: sociedade simples (segunda forma como a expressão é usada pelo Código), sociedade em nome coletivo, sociedade em comandita simples e sociedade limitada.

Novamente procedendo à junção determinada pelo Código Civil chega-se às seguintes sociedades: sociedades simples, sociedade simples em nome coletivo, sociedade simples em comandita simples, sociedade simples limitada.

Esta sociedade simples, que surgiu da junção da natureza jurídica sociedade simples com o tipo societário sociedade simples, é a chamada de sociedade simples pura por setores da doutrina. (Silva, Fernando Cândido da. Sociedade Simples: da natureza jurídica ao tipo societário, São Paulo, LCTE Editora, 2009)

Ainda segundo a doutrina, “(...) a nota distintiva da sociedade simples seria a inexistência de uma organização de bens materiais e imateriais (intelectuais), bem como de recursos humanos, voltada para a produção sistemática de riqueza. É o que se passa com algumas sociedades de profissionais liberais, nas quais cada um dos sócios desempenha, isolada e independentemente, por força da lei (*ex vi legis*) ou em virtude da vontade (*ex voluntate*), o objeto social.” (Mamede, Gladston. Direito Empresarial Brasileiro. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2016)

Muito embora a COMED não seja uma sociedade simples pura (**é sociedade simples limitada**) identifica-se no seu contrato social, no qual a entrada de novos sócios depende da aprovação unânime destes, uma forte referência ao mútuo reconhecimento entre seus sócios. Neste sentido, mais uma vez a doutrina.

A constituição de uma sociedade pode ter como principal referência o mútuo reconhecimento entre seus sócios. São sócios porque se identificam e se aceitam reciprocamente. São sociedades *intuitu personae*, isto é, sociedades contratadas em função das pessoas. (...). Em oposição, há sociedades nas quais a identidade do sócio não tem relevância; importa o aporte de capital; **justamente por isso, a transferência da participação societária é livre**. São sociedades *intuitu pecuniae*, ou seja, sociedades focadas no aporte do capital e não na pessoa dos sócios. (Mamede, Gladston. Direito Empresarial Brasileiro. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2016) (grifos acrescidos)

Entretanto, verifica-se que a referência ao mútuo reconhecimento entre seus sócios no contrato social da COMED **é meramente formal, uma vez que a rotatividade de sócios é elevada**.

A rotatividade de sócios identificada pela fiscalização, traduzida inclusive em números (753 saídas de sócios e 970 entradas, num período de quatro anos), **mostra-se incompatível com qualquer ideia de vínculo societário**.

Consta da Cláusula Nona do Contrato Social da COMED (fl. 51) o que segue:

“A entrada de novos sócios dependerá da **aprovação unânime** dos sócios. Nenhum dos sócios poderá ceder ou transferir qualquer de suas quotas a terceiros sem previamente oferecer aos outros sócios o direito de adquiri-las.” (grifos acrescidos)

Não é razoável se crer que tal cláusula tenha sido respeitada diante da verificação da alta rotatividade dos sócios.

O sujeito passivo tenta justificar a alta rotatividade no quadro societário com as exigências da prestação de serviços constituídos em plantões médicos. O que o sujeito passivo quis dizer, em outras palavras, é que os plantões médicos levam necessariamente a modificações constantes do quadro societário e isso não implicaria em ausência da *affectio societatis*.

Entretanto, esta justificativa é **equivocada** já que nada obsta que um quadro social seja fixo e seus componentes se revezem em suas atividades. A ausência da *affectio societatis* **não** pode ser simplesmente justificada pela natureza da atividade exercida pela empresa.

Também incompatível com a *affectio societatis* é a concentração dos poderes em nome do administrador. Como bem destacou a fiscalização, não é razoável que todos os sócios, ao ingressarem na empresa, **abram mão se deu direito de decidir diretamente no rumo da sociedade empresarial**.

Da distribuição desproporcional dos lucros

A fiscalização identificou uma desproporção na distribuição de lucros e essa assimetria seria consequência direta da natureza dos valores pagos, ou seja, os "sócios" receberiam proporcionalmente ao trabalho efetuado junto aos contratantes diretos e não em proporção ao R\$ 1,00 (um real) vertido ao capital da empresa. Para a fiscalização, isso evidencia mais claramente **o caráter de contraprestação pelo trabalho executado, traduzindo-se nesse sentido, em verdadeira remuneração disfarçada sob o título de "lucro"**.

O sujeito passivo alega que a distribuição de lucros é realizada de forma desproporcional através de comum acordo, conforme previsão em contrato social, levando-se em

consideração o esforço de cada sócio em prol da sociedade, seja na prestação de serviços médicos propriamente ditos, seja através do envolvimento em tarefas administrativas.

Ainda segundo o sujeito passivo, da análise da documentação já fornecida à fiscalização é possível verificar que alguns médicos auferem lucros maiores que o sócio administrador. Isso porque se dedicam mais à sociedade, esforçando-se no cumprimento dos contratos por essa firmados, que aquele. Trata-se de previsão em contrato social, dentro da legalidade que não tem porque ser desconsiderado.

Ao se consultar a fls. 44 dos autos, constata-se que a COMED **é uma sociedade simples do tipo limitada**.

A Lei nº 10.406/2002, ao tratar sobre a Sociedade Simples assim dispõe:

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

(...)

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

Art. 999. As modificações do contrato social, que tenham por objeto matéria indicada no art. 997, dependem do consentimento de todos os sócios; as demais podem ser decididas por maioria absoluta de votos, se o contrato não determinar a necessidade de deliberação unânime.

Verifica-se, pois, que nas sociedades simples são os sócios que decidem como se dará a participação nos lucros.

Portanto, pode-se dizer que não há ilegalidade no simples fato de se distribuir o lucro de forma desproporcional, quando os sócios assim concordam.

Entretanto, os elementos tomados isoladamente **não** são suficientes para, em certas ocasiões, justificar o procedimento fiscal, devendo-se observar o conjunto probatório e o quadro fático.

E diante de todas as provas trazidas pela fiscalização, é forçoso se concluir que a distribuição de “lucros” efetuada desta forma **evidencia o caráter de contraprestação pelo trabalho executado, se traduzindo nesse sentido, em verdadeira remuneração disfarçada sob o título de "lucro"**. Verifica-se que o que de fato ocorreu foi que a COMED se interpôs entre o sujeito passivo e o real contratante dos serviços, **assumindo diretamente a incumbência de remunerá-lo, estabelecendo controle sobre os serviços prestados pelo mesmo, coordenando, inclusive, a atividade laboral**.

Da desconsideração do ato jurídico

Segundo o sujeito passivo, a Lei Complementar nº 104/01 inseriu no Código Tributário Nacional a possibilidade de o fisco desconsiderar atos praticados com o intuito de dissimular a ocorrência do fato gerador, mas referida norma não é autoaplicável e não foi regulamentada até os dias de hoje.

Neste sentido, a despeito da edição da Lei Complementar nº 104/01, não teria até os dias atuais o fisco o poder de desconsiderar atos e fatos jurídicos tributários a seu bel prazer, por inexistência de procedimentos fiscais ordinarizados, motivo que por si só justifica a procedência da impugnação e insubsistência do Auto de Infração.

Mais uma vez **sem razão o sujeito passivo**.

Dispõe artigo o 116 do Código Tributário Nacional - CTN:

“Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Parágrafo único acrescentado pela Lei Complementar nº 104, de 10.1.2001).”

Luciano Amaro, em Direito Tributário Brasileiro, São Paulo, Saraiva 2009, escreve a respeito:

“O questionado parágrafo não revoga o princípio da reserva legal, não autoriza a tributação por analogia, não introduz a consideração econômica no lugar da consideração jurídica. Em suma, não inova no capítulo da interpretação da lei tributária. O que se permite à autoridade fiscal nada mais é do que, ao identificar a desconformidade entre os atos ou negócios efetivamente praticados (situação jurídica real) e os atos ou negócios retratados formalmente (situação jurídica aparente), desconsiderar a aparência em prol da realidade. Noutras palavras, nada mais fez o legislador do que explicitar o poder da autoridade fiscal de identificar situações em que, para fugir do pagamento do tributo, o indivíduo apela para a simulação de uma situação jurídica (não tributável ou com tributação menos onerosa), ocultando (dissimulando) a verdadeira situação jurídica (tributável ou com tributação mais onerosa).”

A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais dá suporte ao entendimento de que é sobre o ato escondido, no qual se abriga a verdadeira vontade das partes, que o Fisco deverá buscar a ocorrência do fato gerador do tributo. Neste diapasão, o Acórdão nº 101-94771, do Primeiro Conselho de Contribuintes, data da sessão 11/11/2004:

DESCONSIDERAÇÃO DE ATO JURÍDICO - Devidamente demonstrado nos autos que os atos negociais praticados deram-se em direção contrária a norma legal, com o intuito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária (art. 149 do CTN), cabível a desconsideração do suposto negócio jurídico realizado e a exigência do tributo incidente sobre a real operação.

Admite-se, pois, a desconsideração de atos dissimulados, preservando-se o princípio do Direito Tributário da realidade sobre a situação jurídica aparente.

Da ausência de prova de vínculo trabalhista

O sujeito passivo alega que não houve qualquer cuidado ou intenção do fisco em provar ou demonstrar a existência de vínculo de trabalho (ao invés de sociedade) entre os sócios e a sociedade, seja autônomo, seja CLT. Tampouco existiria comprovação de vínculo trabalhista direto entre os sócios e os clientes da sociedade.

O sujeito passivo também cita o Relatório de Arquivamento, do processo nº 000310.2015.15.006/6 (fls. 231/239), que tramitou no Ministério Público do Trabalho no qual, segundo o sujeito passivo, após ampla investigação impulsionada por denúncias maldosas concluiu que "não se trata de assunto ligado à área trabalhista".

Em primeiro lugar deve ser dito que a fiscalização autuou o sujeito passivo classificando as infrações como omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas e como classificação indevida de rendimentos (o sujeito passivo classificou indevidamente como isentos rendimentos recebidos de pessoa jurídica).

A despeito da classificação adotada, como bem definido no art. 38 do RIR, artigo, por sinal, utilizado na fundamentação do lançamento, a tributação independe da denominação dos rendimentos, da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Já com relação ao citado Relatório de Arquivamento, cujo tema era a admissão sem concurso ou processo seletivo público, de sua leitura não se pode extrair que o Ministério Público do Trabalho tenha concluído pela ausência de relação trabalhista. Pelo menos, não no sentido colocado pelo impugnante, qual seja, o de vínculo empregatício. E, ainda que fosse o caso, nenhuma influência este Relatório traria ao caso, eis que, como já relatado, as infrações constatadas pela fiscalização foram a omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício e classificação indevida de rendimentos (o sujeito passivo classificou indevidamente como isentos rendimentos recebidos de pessoa jurídica).

Ao se ler o mencionado Relatório, verifica-se (fl. 232) que o arquivamento deveu-se ao fato do Ministério Público do Trabalho atuar em questões ligadas à proteção do trabalhador, mas as questões ligadas a servidores de regime jurídico estatutário, bem como questões ligadas à qualidade e eficiência do serviço público de saúde estarem fora das atribuições daquele órgão ministerial. Ressaltou, ainda, que não havia denúncia sobre a exploração de trabalhadores, o que poderia atrair sua atuação.

Da periodicidade e natureza dos rendimentos recebidos.

A fiscalização considerou que ficou caracterizado que os valores pagos a título de "distribuições de lucros", se davam inúmeras vezes dentro de um mesmo mês e por vezes, eram feitos mais de um pagamento (distribuição) num mesmo dia, fato demonstrado pela própria contabilidade da empresa. Esses valores eram pré-definidos, ou seja, eram fixos em razão da localização da unidade em que o profissional iria prestar os serviços (plantões médicos).

Ainda, para a fiscalização, 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 uma farsa montada para burlar o Fisco.

O sujeito passivo, por seu turno, afirma que os lucros desproporcionalmente distribuídos constituem lucros efetivos e realizados nas competências e assim antecipados para os sócios de forma proporcional a sua participação nas atividades da sociedade.

Para o sujeito passivo, do ponto de vista da legalidade, como os contratos de prestação de serviços são de médio a longo prazo e os tributos são previamente previstos em lei é possível calcular antecipadamente o lucro que a sociedade vai gerar e ratear entre os sócios de acordo com a participação de cada um na produção desses lucros. Assim, no que se refere à antecipação dos lucros, dada a previsibilidade acima mencionada dos contratos, é possível a antecipação vez que a legislação somente tributa como

remuneração os lucros distribuídos antecipadamente que não se efetivarem, caso jamais ocorrido no caso da COMED.

Acrescenta o sujeito passivo que o lucro distribuído pelas empresas em geral aos respectivos sócios, a título de lucros do próprio exercício, não constitui remuneração para efeito de contribuição previdenciária e IRPF, desde que seja com base na escrituração contábil e que conste no contrato social cláusula que fixe a apuração e distribuição de lucros em períodos menores que 12 meses, sendo tais demonstrações (balanço e resultado) transcritas no livro próprio.

Por fim, o sujeito passivo alega que os rendimentos são isentos, conforme norma isentiva veiculada pela Lei nº 9.249/95. Cita o art. 10 desta Lei.

Diante das ponderações acima, são a seguir tecidos os seguintes comentários.

Restou claramente demonstrado pela fiscalização que a tributação decorreu da constatação de pagamentos como **retribuição a serviços prestados pelo sujeito passivo, ou seja, não se tratava da distribuição de lucros.**

Mas, ainda que se tivesse constatado a ocorrência de distribuição de lucros, o que, repita-se, não foi o caso, para que o sócio possa se beneficiar de isenção ao longo de período base não encerrado é necessário o levantamento de balanços intermediários para a apuração do resultado. Na falta desse procedimento, os valores excedentes **configuram verbas de natureza remuneratória**, sobre as quais incidem o Imposto de Renda, eis que não se encontram ao abrigo da isenção prevista no art. 10, da Lei 9.249/95.

Caso o contribuinte queira se valer desta isenção ao longo do período-base não encerrado, a demonstração deverá ocorrer, também, durante o ano e não somente no fim do ano-calendário. A possibilidade de distribuição com isenção encontra-se adstrita à demonstração do lucro que **não** pode ficar justificada apenas no final do período.

Mais uma vez se ressalta que **não** foi apresentado pelo sujeito passivo um único comprovante contábil de lucros (e sua distribuição) elaborado pela COMED.

Por todo o exposto, conclui-se que os valores pagos pela COMED ao sujeito passivo **não constituem distribuição de lucros, mas pagamentos por serviços prestados**, sobre os quais incide o imposto de renda da pessoa física, pelo que deveriam ter sido oferecidos à tributação no ajuste anual.

Da compensação dos valores recolhidos pela pessoa jurídica

Com relação à alegação do sujeito passivo de que o fisco não efetuou abatimento do quanto recolhido em nome da sociedade da qual o sujeito passivo é sócio, deve ser ressaltado que não cabe realizar de ofício a exclusão dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica COMED, para fins de apuração do imposto devido e multa apurados no procedimento fiscal, **uma vez que a pessoa jurídica em questão tem personalidade distinta da pessoa física do sujeito passivo e a restituição do tributo indevido ou maior que o devido, prevista no art. 165 do CTN**, bem como as hipóteses de compensação previstas na legislação, seguem ritos próprios, não cabendo, pois, a essa Delegacia de Julgamento efetuar de ofício compensação de tributos entre sujeitos passivos distintos.

Ademais, cabe ressaltar a vedação prevista no artigo 68, da Instrução Normativa nº 1.300 de 20/11/2012, publicada no D.O.U. de 21/11/2012:

Art. 68 É vedada a compensação de débitos do sujeito passivo, relativos a tributo administrado pela RFB, com créditos de terceiros.

Parágrafo único. A vedação a que se refere o caput não se aplica ao débito consolidado no âmbito do Refis ou do parcelamento a ele alternativo, bem como aos pedidos de compensação formalizados perante a RFB até 7 de abril de 2000.

Portanto, não cabe a essa Delegacia de Julgamento efetuar compensação de tributos entre sujeitos passivos distintos, principalmente diante da vedação contida na instrução normativa em referência.

Do art. 129, da Lei nº 11.196/2005

O sujeito passivo citou o artigo 129, da Lei nº 11.196/05.

O art. 129, da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, estabelece que 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.

(...).

Uma primeira leitura do dispositivo transcrito acima pode levar à apressada conclusão que com sua entrada em vigor tornou-se possível, em qualquer situação, transferir a tributação dos rendimentos recebidos pela prestação de serviços, personalíssimos ou não, para a pessoa jurídica. Entretanto, uma leitura mais cuidadosa e atenta revela que o texto indica claramente quais os requisitos para sua aplicação.

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.(grifou-se)

O art. 129 da Lei nº 11.196/05 pressupõe a ocorrência da prestação de serviços de natureza civil, mas a permissão de sujeitar-se à legislação aplicável às pessoas jurídicas **não se aplica a qualquer contrato de prestação de serviços**. Pelo texto legal, as regras próprias de tributação da pessoa jurídica apenas são aplicáveis à sociedade prestadora de serviços **“quando por esta realizada”**, ainda que seja imposta obrigação de caráter personalíssimo a sócios ou empregados.

A novidade trazida pela norma é permitir o regime de tributação da pessoa jurídica nos casos de prestação de serviços de caráter personalíssimo ou quando houver a designação de obrigações a sócios ou empregados. Entretanto, reforçou a ilegalidade dos casos em que pessoas físicas **se utilizam de pessoas jurídicas meramente aparentes**, já que, como grifado, é a sociedade quem tem que realizar o serviço contratado, ainda que seja designado um sócio específico para a obrigação.

Assim, **não** se aplica no caso em análise o art. 129 da Lei 11.196, de 21 de novembro de 2005, como deseja o sujeito passivo, já que ficou constatado que **quem prestou de fato os**

serviços não foi a sociedade, que somente atuou como intermediária entre o sujeito passivo e o real contratante dos serviços.

De fato, quanto as preliminares suscitadas – deficiência de fundamentação e violação ao devido processo legal – vale registrar, que o presente feito seguiu os trâmites regulares. A fiscalização atuou dentro da estrita legalidade e no limite institucional de sua competência, encontrando-se o lançamento devidamente formalizado, inclusive intimando o contribuinte prestar as informações e esclarecimentos necessários a condução dos trabalhos fiscais. Ademais, da leitura da autuação pode-se apurar que a autuação está amparada nos fatos descritos que, no entender da autoridade fiscal, ensejaram a apuração detalhada do imposto devido e dos encargos aplicados.

Acresça-se ainda que o lançamento está claramente motivado e a base legal enquadrada, contendo a descrição da infração e dos dispositivos legais que deram suporte a penalidade qualificada aplicada e do valor devido, de maneira a oportunizar o pleno exercício ao contraditório.

Não obstante, no que tange a análise das alegações suscitadas, bem como da valoração das provas, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção motivada, buscando a verdade material – o que de fato ocorreu, cujos fundamentos encontram-se lastreados pela legislação de regência – malgrado o inconformismo do contribuinte. Logo, do ponto de vista procedimental, a deliberação da DRJ/SPO transcorreu dentro da estrita legalidade e sem qualquer prejuízo ou inobservância ao contraditório que, em detrimento das alegações recursais, foi exercido com regularidade e plenitude, a tempo e modo, inexistindo assim as supostas nulidades aventadas.

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

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

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

O primeiro elemento apontado pela fiscalização para embasar essa premissa foi o fato de que a remuneração dos profissionais da saúde era feita mediante pagamentos mensais e em montantes calculados exclusivamente em função dos volumes e modalidades dos serviços executados por cada profissional (consultas, procedimentos, cirurgias etc.), sem correlação com a participação social, o capital empregado na SCP e até mesmo com a apuração de lucro pela SCP. Afirma a fiscalização (fl. 491) que os pagamentos aos profissionais eram realizados proporcionalmente às receitas das consultas e outros

serviços de saúde realizados por cada um, deduzindo-se os tributos incidentes sobre tais receitas e uma taxa administrativa. Desse modo, independentemente da apuração do resultado da sociedade, os profissionais eram remunerados, o que faria transparecer que tais pagamentos eram produto de seu trabalho e não de seu capital.

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

(...)

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

(...)

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

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

Em sua impugnação, a Recorrente defendeu, em brevíssima síntese, que a SCP teria sido regularmente constituída; que não haveria vedação à prestação de serviços médicos por meio de sociedades, especialmente pela dicção do art. 129 da Lei nº 11.196/2005 ; que as sociedades podem ser constituídas não só por bens, mas também por serviços; que não existiria vedação à distribuição de lucros desproporcionalmente à participação social, haja vista a existência de previsão neste sentido no instrumento de constituição da SCP.

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

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

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

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

Pois bem.

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

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

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

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

(...)

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

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

Não obstante, vale também registrar que no processo nº 15956.720037/2014-40, que tratou da incidência das contribuições previdenciárias, tendo por parte a COMED e Márcio José Ramos de Sant'Anna – diga-se de passagem, **onde se pleiteia a suspensão do presente feito até a conclusão final daquele processo (fls. 311)** – restou deliberado, por maioria de votos, por negar provimento aos recursos voluntários ali interpostos, ao teor do acórdão nº 2401-005.668 (sessão de 07/08/2018), confirmando assim a correção da decisão ali recorrida, encontrando-se os autos aguardando o julgamento do recurso especial interposto pela contribuinte.

Destarte, restando apurada a omissão de rendimentos recebidos pelo trabalho sem vínculo empregatício e demonstrada a inidoneidade da classificação dos rendimentos declarados como isentos e não tributáveis reiteradamente, além da existência de elementos consistentes

para comprovar conduta capaz de ensejar a aplicação da multa qualificada nos anos-calendários autuados, sobretudo diante da caracterização das condutas tipificadas nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, consubstanciadas em **fraude fiscal**, ao impedir e retardar a ocorrência do fato gerador, resultando na supressão do imposto devido nos exercícios de 2012 e 2016, correta a ação fiscal e a decisão recorrida.

Todavia, com a edição da Lei nº 14.689/2023 (que importou na alteração do art. 44 da Lei nº 9.430/96, inclusive com inclusão do inciso VI em seu § 1º), o percentual da multa qualificada **foi reduzido para 100%**, urgindo sua incidência no presente feito, ancorado no art. 106, “c” do CTN, que prevê a retroatividade benigna da lei a fato pretérito quando se tratar de cominação de penalidade menos severa, o que ocorre no contexto dos autos, sobretudo diante da ausência de notícia da prática recidiva prevista no § 1º-A do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (incluído pela Lei nº 14.689/2023).

Em relação as supostas inconstitucionalidades aventadas, com especial destaque para violação ao princípio da legalidade, ato jurídico perfeito, segurança jurídica, capacidade contributiva e do confisco, nada a prover. Como é sabido, e reforçando o acerto da decisão recorrida, este CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade e ilegalidade de lei tributária, cuja matéria aliás está pacificada por meio da Súmula nº 2:

Sumula nº 2

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

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

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

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

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

Quanto ao pedido de dilação probatória, com especial destaque para a eventual apresentação de novo suporte probatório, não vislumbro a necessidade de sua realização, visto que o processo se encontra suficientemente instruído e é contundente a demonstrar a sujeição passiva sobre as matérias autuadas. Ademais no processo fiscal a produção probatória somente se

justifica se necessária à formação de convicção do julgador (art. 18 do Decreto nº 70.235/72), o que se torna despidendo no presente feito.

Por fim, quanto ao pedido de intimação dos patronos acerca dos andamentos processuais que se realizarem, sobretudo visando a oportunidade para realização de sustentação oral, não há como acolhê-lo, uma vez que tal pleito não encontra amparo no Regimento Interno (RICARF), cujo assunto já se encontra sumulado neste CARF:

Súmula nº 110:

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Entretanto, é garantido às partes a publicação da Pauta de Julgamento, com antecedência mínima de 10 dias, tanto no Diário Oficial da União/D.O.U, como no sítio do CARF na internet, aliás, conforme determina o art. 102, § 1º, da Portaria MF nº 1.634, de 21/12/2023 (Novo RICARF), cabendo aos interessados acompanhar as respectivas publicações, podendo inclusive mediante apresentação de requerimento próprio e observado o prazo regulamentar contido no art. 132, § 1º do Novo RICARF, efetuar sustentação oral, se assim entender.

Conclusão

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

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto