



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15956.720269/2016-60
ACÓRDÃO	2001-007.922 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MARIANA STRADIOTO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015

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 coligir 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. DOUTRINA. 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.

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)

Raimundo Cassio Goncalves Lima - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Raimundo Cassio Goncalves Lima (Presidente), Lilian Claudia de Souza, Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca, Cleber Ferreira Nunes Leite (substituto integral), Carlos Marne Dias Alves (substituto integral) e Wilderson Botto. Ausente o conselheiro Ricardo Chiavegatto de Lima, substituído pelo conselheiro Carlos Marne Dias Alves.

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida (fls. 237/246):

O interessado acima qualificado foi autuado, tendo sido lhe exigido o crédito tributário no montante de R\$ 228.152,80, nele compreendidos imposto, **multa de ofício de 150%** e juros de mora, relativo aos anos-calendários 2012, 2013, 2014 e 2015, em **decorrência da apuração de rendimentos classificados indevidamente na DIRPF**, na forma dos dispositivos legais sumariados na peça fiscal (fls. 165 e seguintes).

Tendo a Fiscalização entendido que houve **crime contra a ordem tributária, foi exigida a multa qualificada e o fato foi levado ao conhecimento do Ministério Público Federal, através da Representação Fiscal para Fins Penais**, em cumprimento ao determinado no Art. 1º da Portaria RFB nº 2439 de 21/12/2010.

O contribuinte, às fls. 188 a 202, impugna total e tempestivamente o lançamento, fazendo, em síntese, as alegações a seguir descritas.

A discordância e inconformismo com a atuação reside no fato de que os valores lançados são frutos do interessado **figurar no quadro societário, e são tidos como distribuição de lucros, pela atividade empresarial**.

Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, **não estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integram a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica**, domiciliado no país ou no exterior (artigo 10 da Lei 9.249/1995).

Os lucros ou dividendos apurados a partir de 1º.01.1996, quando pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, estão isentos do imposto de renda na fonte e na declaração de rendimentos do beneficiário, pessoa física ou jurídica, (art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, base legal dos arts. 654, 662 e 666 do RIR/99 - Decreto nº 3.000/99).

A isenção abrange também os lucros e dividendos atribuídos a sócios ou acionistas residentes ou domiciliados no exterior. A isenção acima somente se aplica em relação aos lucros ou dividendos distribuídos por conta de lucros apurados no encerramento de períodos-base ocorridos a partir de janeiro de 1996 (art. 48, § 6º da IN nº 93/97) e não abrange os valores pagos a outro título, tais como pró-labore, aluguéis e serviços prestados (art. 48, § 5º da IN nº 93/97).

Quanto ao mérito, não assiste razão à Receita Federal em aplicar ao requerente auto de infração, A distribuição de lucros aos sócios (de capital ou de serviço) **é isenta de imposto de renda na fonte**. A distribuição de lucro é outro tipo de rendimento, que pode ser recebido por sócios que trabalham na empresa ou não. Ele deve acontecer de acordo com percentuais acordados entre os sócios. Cabe dizer que a distribuição de lucro não tem incidência de impostos para evitar que a empresa pague novamente o imposto de renda de pessoa física, pois elas já pagam imposto de renda de pessoa jurídica sobre o que faturam.

O Supremo Tribunal Federal (STF) define, por meio de repercussão geral, os limites da multa aplicada pelo Fisco em razão de sonegação, fraude ou conluio, tendo em vista que a Constituição proíbe o uso de tributos com efeito de confisco (artigo 150, inciso IV). Atualmente, a Receita Federal aplica penalidade de 150% sobre a totalidade ou diferença do tributo não recolhido, não declarado ou declarado de forma incorreta. A multa é prevista no parágrafo primeiro do artigo 44 da Lei 9.430/1996.

A dificuldade que se apresenta acerca deste tema diz respeito a sua generalidade e de não ter o legislador atual fixado um parâmetro para se aferir a ocorrência do confisco, diversamente do que fez na Constituição de 1934, no seu art. 184, parágrafo único, que previa um limite de 10% (dez por cento) para as multas tributárias sobre a importância do débito pela falta de pagamento.

O Poder Público, especialmente em sede de tributação (mesmo tratando-se da definição do *quantum* pertinente ao valor das multas fiscais), não pode agir imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade que se qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais.

Importa assinalar que a **vedação de confisco** se direciona tanto ao tributo, quanto às multas tributárias, sejam elas de mora, sejam punitivas.

Tal linha de entendimento se funda no conhecido precedente do Supremo Tribunal Federal no qual restou assentado que a vedação de confisco se estende também às penalidades.

O impugnante traz o entendimento da doutrina acerca de tributo com efeito confiscatório.

Na esteira do que decidiu o Supremo Tribunal Federal, a efetiva verificação de confisco depende da análise do caso concreto. Há que se reconhecer que o percentual de multa de 75% tem sido considerado abusivo pelo Supremo Tribunal Federal, por violação à vedação de utilização do tributo com efeito de confisco e por violação à capacidade contributiva.

Diante do exposto, e de tudo o mais que dos autos consta, demonstrada a total insubsistência do lançamento, da infração por omissão dos rendimentos isentos e não tributáveis, recebidos de pessoa jurídica, da empresa COMED, bem como pelo recebimento recebidos e classificados indevidamente na DIRPF, ou, alternativamente, o acolhimento da redução da multa de 150% para um percentual de 20%.

Tendo em vista o disposto na Portaria RFB nº 453, de 11 de abril de 2013 (DOU 17/04/2013) e no art. 2º da Portaria RFB nº 1006, de 24 de julho de 2013 (DOU 25/07/2013 e conforme definição da Coordenação-Geral do Contencioso Administrativo e Judicial da RFB, o presente e-processo foi encaminhado para esta DRJ/POA/RS para julgamento.

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: 2012, 2013, 2014, 2015

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e as judiciais, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

INCONSTITUCIONALIDADE.

O exame da constitucionalidade ou legalidade das leis é tarefa estritamente reservada aos órgãos do Poder Judiciário.

DOCTRINAS.

As doutrinas, ainda que dos mais consagrados tributaristas, não podem ser opostas ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

SOCIEDADE. LUCROS. NATUREZA JURÍDICA DOS RENDIMENTOS PAGOS AOS SÓCIOS. VERDADE MATERIAL.

Apurando-se que as atividades e os negócios jurídicos desenvolvidos possuem aspectos diversos da realidade formal, sendo os supostos sócios prestadores de serviços e o lucro, na verdade, refere-se à remuneração dos serviços prestados, os valores recebidos devem ser classificados, segundo a sua efetiva natureza jurídica, como rendimentos tributáveis de prestação de serviços, que correspondem a verdade material dos fatos, e não como lucros isentos do Imposto de Renda.

MULTA QUALIFICADA.

Restando provada a ocorrência da circunstância qualificadora, imprescindível para a aplicação da multa, cabível a aplicação da penalidade de 150%.

Cientificada da decisão, em 21/06/2017 (fls. 249/250), a contribuinte, por procurador habilitado interpôs, em 20/07/2017, recurso voluntário (fls. 253/279), insurgindo-se contra a manutenção da autuação, pugnando pelo sobrestamento do presente feito até o julgamento final da reclamação trabalhista movida pela Recorrente contra a COMED - Corpo Médico Ltda., em face da busca da verdade dos fatos e em nome dos princípios do contraditório e ampla defesa, bem como pela não exigência do depósito prévio como requisito de admissibilidade recursal, cuja exigência já foi declarada inconstitucional e ilegal. No mérito, reporta-se e repisa as alegações da peça impugnatória, no sentido de que não há incidência tributária sobre a distribuição de lucros recebidos no período autuado, além do caráter confiscatório da multa qualificada aplicada, urgindo sua exclusão ou redução a percentuais razoáveis. Cita escólio doutrinário e jurisprudência judicial para motivar as pretensões recursais. Requer, ao final, a insubsistência do lançamento ou, caso assim não se entenda, alternativamente, seja reduzida a

multa aplicada ao percentual de 20% e concomitantemente o sobrestamento do feito até o julgamento do processo que tramita junto à 2ª Vara Trabalhista de Jaboticabal/SP, onde figura como autora e ré a COMED - Corpo Médico Ltda., e por último a não exigência do depósito recursal de 30% pelos motivos já expostos.

Instrui a peça recursal com os documentos de fls. 254/255 e 280.

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.

Inicialmente, vale esclarecer que a questão da realização de depósito administrativo ou arrolamento de bens já está superada, ao teor da Súmula Vinculante nº 21 do STF, não sendo mais cabível sua exigência para seguimento e admissibilidade recursal.

Preliminares

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

Mérito

Da omissão apurada – dos rendimentos classificados indevidamente nos ajustes anuais:

O litígio recai sobre a omissão de rendimentos, decorrentes da classificação indevida de rendimentos como não tributáveis ou isentos nas declarações de ajuste anual, no valor total de 387.203,13, constatada em sede de verificação do cumprimento das obrigações tributárias dos anos-calendário de 2012 a 2015, importando na apuração do imposto suplementar de R\$ 82.622,99, a ser acrescido dos encargos legais, buscando, por oportuno, nessa seara recursal, obter nova análise do processado, no sentido do afastamento da infração apurada.

Pois bem. Em que pese as alegações trazidas, do cotejo dos documentos carreados, aliado aos fundamentos traçados no voto condutor da decisão recorrida (fls. 237/246) e atendo-se às informações contidas nos termos de contestação e intimação fiscal e de verificação de infração e no auto de infração (fls. 2/11 e 154/181), não há como prosperar a pretensão recursal.

Assim, considerando que a Recorrente, nesta fase recursal, não trouxe novas alegações contundentes a modificar o julgado – limitando-se basicamente em repisar as alegações da peça impugnatória, cujos argumentos meritórios, ora novamente apresentados, já

foram detidamente apreciados pela DRJ/POA – me convenço do acerto da decisão recorrida, pelo que adoto como razão de decidir os fundamentos do voto condutor (fls. 241/246), 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):

Do mérito

Inicialmente, transcreve-se partes do termo de constatação e intimação fiscal, de fls. 02 e seguintes (sic):

1) Nas Declarações de Ajuste Anual de 2013, 2014 e 2016, anos calendário 2012, 2013 e 2015, o contribuinte informou como "Rendimentos Isentos e Não Tributáveis", os valores de R\$ 117.348,43, R\$ 104.208,86 e R\$ 92.949,25, respectivamente, **classificando-os como "Lucros e Dividendos Recebidos da empresa COMED - Corpo Médico Ltda., CNPJ nº 03.423.724/0001-36"**.

Na Declaração de Ajuste Anual de 2015, ano-calendário 2014, o contribuinte informou como Rendimentos Sujeitos à Tributação Exclusiva/Definitiva", o valor de R\$ 72.696,59 **classificando-os como "Participação nos Lucros ou Resultados" recebidos da empresa COMED - Corpo Médico Ltda.**

2) Entretanto, após regular procedimento fiscal junto à referida empresa, esta Secretaria da Receita Federal do Brasil apurou fatos, narrados na sequência deste termo, que descaracterizaram totalmente os valores pagos por ela a título de "distribuição de lucros" **a centenas de profissionais (médicos), dentre eles o contribuinte.**

3) Com efeito, a Comed - Corpo Médico Ltda., CNPJ 03.423.724/0001-36, através de publicidade em mídia notadamente através do seu sítio na internet, **cooptava profissionais da área da saúde(médicos) para trabalhar nas dependências de seus clientes, com promessas de benefícios diversos, dentre estes, a possibilidade de receber os valores, fruto de seu trabalho, sem qualquer incidência de impostos .**

Abaixo copiamos a tela da página <http://comed-corpomedico.com.br/> (sítio da Comed), à época da fiscalização na Pessoa Jurídica **(Processo Administrativo Fiscal nº 15956.720037-2014-40)**, obtida na Internet e destacamos na sequência, os benefícios oferecidos aos profissionais:

(...)

-Seguro de vida em grupo cobrindo acidentes pessoais nos casos de morte e invalidez permanente;

- Departamento Jurídico organizado para suporte aos sócios-cotistas; -A carga tributária (impostos) é suportada toda pela empresa restando ao sócio-cotista valores líquidos não tributáveis (grifamos).

3.1) Após aliciado, a contratação do profissional iniciava-se com este outorgando procuração com amplos poderes ao sócio majoritário da Comed, para representá-lo em todos os "atos societários" da empresa, mormente para subscrever alterações contratuais, contratar ou demitir outros sócios, e se completava com **o pagamento dos plantões médicos realizados pelo profissional, na forma de distribuição de lucros.**

3.2) A procuração outorgada pelo sujeito passivo Mariana Stradioto aos responsáveis pela Comed está datada de 10/10/2011, encontrando-se anexo ao presente termo (doc. Anexo

1) e este passou fazer parte do "quadro de sócios" da Comed junto com outros 124 profissionais admitidos, através de sua 13ª Alteração Contratual, datada de 14/03/2012 (págs. 40, 52, 59 e 66), também anexa (doc. Anexo 2). Referida alteração contratual, apesar de datada de 14/03/2012, foi protocolada no Ofício de Registro Civil de Pessoas Jurídicas da Comarca de Sertãozinho-SP apenas em 08/01/2013 sob o nº 006842 e seu registro se deu no dia 14/01/2013 sob nº 3.969 - Microfilme 6640 (pág. 68). A quantidade de "sócios" da Comed, quando da sua 13ª Alteração Contratual, apresentava o expressivo número de 583 profissionais.

3.3) O investimento do sujeito passivo para **a sociedade foi de R\$ 1,00 (UM REAL)** conforme se denota da referida alteração, o que representava apenas 0,022 % do capital social. Naquela oportunidade, o Capital da "sociedade" era composto por 4.383 quotas, sendo que o sócio majoritário e administrador, Sr Márcio José Ramos de Sant'Anna possuía 3.801 quotas, ou seja, 86,72 % e os outros 582 "sócios", dentre os quais o ora fiscalizado inclusive, detinham as 582 cotas restantes.

No quadro abaixo 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):

(...)

4) O pagamento das "distribuições de lucros" era feito ao profissional, não raro, várias vezes dentro do mesmo mês, **havendo casos de vários pagamentos em um mesmo dia, sempre de acordo com os plantões realizados pelo profissional, cujos valores eram pré-definidos**, conforme descrito no item 6 adiante. A frequência e o número exagerado de remunerações pagas a todos os profissionais participantes desse esquema, **indica sem qualquer sombra de dúvidas a retribuição por serviços prestados**. Como exemplo, colacionamos parte da planilha do ano de 2012, elaborada pelo Fisco com os lançamentos contidos nos livros contábeis da Comed, onde aparecem os valores pagos ao sujeito passivo na forma acima descrita.

(...)

5) A percepção de valores a título de "lucros" por inúmeros profissionais antes mesmo de fazerem parte do "quadro societário" da empresa demonstram que tal denominação (lucro) **não correspondia à realidade**.

6) Documentos internos da Comed, endereçados aos médicos "sócios cotistas" demonstram como eram calculados os valores a serem recebidos pelos profissionais. Tais valores, ao invés de refletirem a apuração de lucro da empresa, **eram determinados em função dos efetivos plantões realizados pelos profissionais**. Como exemplo, anexamos ao presente um dos e-mails obtidos pelo fisco, datado de 21/09/2012 e enviado aos médicos pela Sra. Rosana Peres Maranhão Serafim, onde são demonstrados valores, naquele momento, dos plantões em cada Unidade/Cidade onde eram prestados os serviços e a data provável do recebimento do serviço (plantão). Assim, por exemplo, quem tivesse trabalhado em um plantão no "Pronto Socorro da cidade de Jardinópolis", distante aproximadamente 40km de Ribeirão Preto, receberia no mês subsequente, o valor de R\$ 705,00. De sorte que **o método acima utilizado (valores pré-definidos), elimina quaisquer possibilidades da Comed tratar tais pagamentos como distribuição de lucro, pois na verdade são pagamentos relativos aos serviços prestados pelos médicos em suas respectivas escalas de plantões**.

6.1) Tais valores FIXOS estão expressos também, em inúmeras escalas obtidas pelo Fisco, relativas a plantões de médicos que seriam realizados pelos profissionais nas várias unidades dos contratantes da Comed. Abaixo, **recortes retirados de algumas escalas, demonstrando a falácia dos "lucros" percebidos pelos profissionais:**

(...)

7) Os médicos, por seu turno, coniventes com tal situação, recebiam os valores dos plantões realizados e, ao final do exercício, **um demonstrativo dos "lucros recebidos"**.

7.1) Com tais procedimentos, **os partícipes lesaram de forma gravosa os cofres públicos, deixando de recolher o Imposto de Renda e as Contribuições Previdenciárias, tanto a parte patronal, quanto a parte dos segurados.**

7.2) Conforme já mencionado no item 3, retro, a Comed foi fiscalizada por esta RFB e teve lavrados contra si, autos de infração das Contribuições Previdenciárias acima referidos (PAF nº 15956.720037-2014-40), **os quais já obtiveram julgamento favorável ao Fisco em primeira instância.** Colacionamos ementa do acórdão 11-50.411 - da 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Recife do referido processo, acerca da natureza dos valores pagos aos "sócios":

SOCIEDADE. LUCROS. DESCARACTERIZAÇÃO. REALIDADE. PRIMAZIA

Na identificação da natureza dos valores pagos a segurados por prestação de serviços, para fins de tributação previdenciária, há de prevalecer a realidade dos fatos sobre qualquer formalidade. Na medida em que o suposto sócio revela-se prestador de serviços e o lucro é, na verdade, remuneração dos serviços prestados, de se exigir as contribuições sociais respectivas.

8) Em várias ações judiciais trabalhistas, inclusive, algumas com pedidos cumulados de danos morais, promovidas por médicos "ex-sócios" da Comed - Corpo Médico Ltda., aquela justiça especializada **reconheceu o vínculo trabalhista, ora entre os vários reclamantes e a Comed, ora entre eles e os contratantes da Comed (Prefeituras Municipais, Santas Casas ou Hospitais), relativamente ao período em que se encontravam em seu "quadro societário".** Em todas elas, apesar do esforço da reclamada em tentar provar a *afectio societatis*, requisito imprescindível para a caracterização da sociedade empresária, **este não restou provado.** Muito pelo contrário, a subordinação, habitualidade e pessoalidade foram plenamente reconhecidas. Em uma dessas ações (Recurso de Revista em Agravo de Instrumento: TST-AIRR-86400-47.2007.5.15.0125), assim se manifestou o julgador:

"As provas produzidas revelam que a primeira recorrida, na verdade, resolveu atuar na área da saúde sem empregados registrados em quantidade suficiente para desenvolver suas atividades, bem como que a recorrida Comed S/C Ltda. atuou como intermediária de mão-de-obra de forma fraudulenta nos moldes de falsa cooperativa "

Diante de todo o exposto no termo de constatação fiscal e elementos dos autos, no caso, ficou plenamente comprovada a **inexistência concreta de uma sociedade,** e que a prestação de serviços era efetuada pelos profissionais médicos, que atendiam os pacientes, sendo lhes repassado **o valor relativo aos efetivos plantões por eles realizados, e não, distribuição de lucros equivalente e proporcional ao número de sócios.**

A **realidade fática prevalece sobre o instrumento formal**, pois as circunstâncias e o cotidiano nas relações podem ser diversas daquilo que foi documentado. A essência do ato jurídico é o fato, e não a forma; e, no caso, a fiscalização demonstrou cabalmente que a efetiva prestação de serviços pela autuada e pelos demais médicos **diverge** frontalmente da formalidade aparente, na qual eles figuram como sócios da pessoa jurídica.

A distribuição de valores aos sócios participantes de forma não igualitária é possível em uma sociedade, desde que sejam distribuídos de forma proporcional ao capital de cada participante.

Dessa forma, os rendimentos recebidos pelo contribuinte, da COMED, pela prestação de serviços **têm a natureza jurídica de rendimentos “tributáveis”**, sendo devido o imposto de renda pessoa física objeto do presente lançamento.

Conforme já referido neste voto, a Comed foi autuada por esta RFB, tendo sido lavrados autos de infração das Contribuições Previdenciárias, os quais já foram julgados procedentes em primeira instância, **confirmando o entendimento supra exposto**.

Da qualificação da multa de ofício

Com relação à multa aplicada, assim dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

(...)

A multa qualificada de 150% tem por fundamento o parágrafo 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, transcrito, que trata da qualificação das infrações nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

LEI Nº 4.502, DE 30 DE NOVEMBRO DE 1964.

“Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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

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

Depreende-se do texto transcrito que, no que tange à omissão de rendimentos, o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 estabelece que, nos casos de omissão total de

rendimentos, falta de apresentação de declaração, bem como nos casos de omissão parcial, resultante de declaração inexata, a multa aplicável é a normal de 75%, exceto nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

A sonegação e a fraude se caracterizam em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõem sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, ou retardar uma obrigação tributária.

Assim, ainda que o conceito de sonegação seja amplo, **deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública**, onde, utilizando-se de subterfúgios, escamoteia-se ocorrência do fato gerador ou retarda-se o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária; ou seja, o dolo **é o elemento específico da sonegação, da fraude e do conluio**, que os diferenciam da mera falta de pagamento do tributo ou da simples omissão de rendimentos na declaração de ajuste, seja ela pelos mais variados motivos que se aleguem.

A multa de ofício de 150% foi aplicada em virtude de a autoridade lançadora ter concluído que houve **intuito de fraude na contratação pela Comed de profissionais médicos como sócios, remunerando-os na forma de distribuição de lucros, não passando de mera simulação, visando sonegar tributos**, agindo a Comed e médicos em conluio para a consecução de seus objetivos, configurando, em tese, os crimes previstos nos artigos 71 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Diante do descrito, constatado e comprovado nos autos, pela fiscalização, tanto na conduta da empresa Comed, como na do contribuinte, verifica-se a presença do dolo, ou seja, os médicos, coniventes com a situação, recebiam os valores dos plantões realizados e ao final do exercício, um demonstrativo dos “lucros recebidos”, declarando-os como “rendimentos isentos e não tributáveis”.

Esses procedimentos **lesaram de forma gravosa os cofres públicos**, deixando de recolher o Imposto de Renda e as Contribuições Previdenciárias.

Portanto, no caso, ficou plenamente demonstrada **a intenção de ludibriar o fisco**, mediante a alteração das características essenciais dos honorários profissionais pagos, **mascarando-os como se fossem “distribuição de lucros”**, conforme exaustivamente descrito no Termo de Constatação e Intimação Fiscal (fls. 02 e seguintes).

Assim, está **correta** a aplicação da multa de ofício no percentual de 150%, como dispõe o § 1º combinado com o inciso I, ambos do art. 44 da Lei nº 9.430/96, sobre os impostos devidos relativos aos anos-calendários lançados.

Quanto ao pedido de suspensão do trâmite do presente feito até o deslinde do processo trabalhista movido pela contribuinte contra a COMED, em curso na 2ª Vara do Trabalho de Jaboticabal/SP, nada a prover. Vale destacar que, para a ocorrência do fato gerador do imposto de renda é irrelevante se os aludidos rendimentos recebidos decorreram do trabalho com ou sem vínculo empregatício, bastando apenas a prova do seu recebimento.

Ademais, não se pode olvidar que o imposto de renda tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, não importando para a sua incidência a denominação da receita ou do rendimento ou da forma de sua percepção, sendo certo que todo rendimento auferido por pessoas físicas são tributáveis

mensalmente a medida em que percebidos, ao teor dos arts. 43 do CTN e 3º § 1º e 4º da Lei nº 7.713/1988, portanto despropositado o pedido de se aguardar o deslinde do processo trabalhista, o qual, diga-se de passagem, apenas vem corroborar o acerto da ação fiscal ao considerar como tributáveis os rendimentos reclassificados, porquanto decorrentes do trabalho e não provenientes de distribuição de lucros como levados aos ajustes anuais.

Já em relação ao mérito, dada a pertinência e **por se amoldar perfeitamente ao caso vertente**, vale transcrever excertos do bem lançado 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, **materialmente, 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. Afirmava 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 a 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, conseqüentemente, 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 registrar que no processo nº 15956.720037/2014-40, que trata da incidência das contribuições previdenciárias, tendo por parte a COMED e Márcio José Ramos de Sant'Anna, restou deliberado, por maioria de votos, por negar provimento aos recursos voluntários interpostos, ao teor do acórdão nº 2401-005.668 (sessão de 07/08/2018), confirmando a correção da decisão ali recorrida, encontrando-se os autos aguardando o julgamento do recurso especial interposto pela contribuinte.

Destarte, demonstrada a inidoneidade da classificação dos rendimentos declarados como não tributáveis e isentos reiteradamente, além da existência de elementos consistentes a ensejar a aplicação da multa de ofício 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 de renda devido nos exercícios de 2013 a 2016.

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 e vedação ao 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.

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.

Por fim, cabe lembrar que o lançamento rege-se por expressa determinação legal, sendo portanto a atividade fiscal vinculada e obrigatória, na exta 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.

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