



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10980.725159/2018-35
ACÓRDÃO	2302-004.512 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LUIZ HENRIQUE RIBEIRO MARTINS MADALOSSO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2015, 2016

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. RECLASSIFICAÇÃO DE RENDIMENTOS. COMPROVAÇÃO DA NATUREZA TRIBUTÁVEL.

Comprovado que os valores pagos a profissionais médicos, entre eles o contribuinte, sob a forma de distribuição de lucros pela participação nos quadros de pessoa jurídica, constituíram-se, na verdade, em remuneração por serviços prestados, cuja natureza é tributável, correta é a reclassificação desses rendimentos promovida pela fiscalização.

SIMULAÇÃO.

Evidenciada a realização de operação simulada com o intuito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária e gerar maiores vantagens fiscais, cabível a exigência do tributo incidente sobre a real operação.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO DA MULTA.

É cabível, por disposição literal de lei, a incidência de multa de ofício sobre o valor do imposto apurado em procedimento de ofício, que deverá ser exigida juntamente com o imposto não pago espontaneamente pelo contribuinte, independentemente do motivo determinante da falta. No caso em exame, tendo sido comprovado o intento doloso do contribuinte de reduzir indevidamente sua base de cálculo, a fim de se eximir do imposto devido, cabível é a aplicação da multa qualificada.

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO A 100%.

O inciso VI, §1º, do art. 44 da Lei n. 9.430/96, deve ser aplicado, retroativamente, tratando-se de ato não julgado definitivamente, conforme o art. 106, inciso II, alínea 'c', do CTN.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos do voto da Relatora.

Assinado Digitalmente

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo – Relatora

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Carlos Marne Dias Alves (substituto[a] integral), Jose Marcio Bittes (substituto[a] integral), Roberto Carvalho Veloso Filho, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente) Ausente(s) o conselheiro(a) Alfredo Jorge Madeira Rosa, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Carlos Marne Dias Alves.

RELATÓRIO

Reproduzo trecho do Relatório da decisão de piso, que bem resume a infração apurada (e-fls. 595/614):

Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado o Auto de Infração do Imposto de Renda de Pessoa Física - AI com os respectivos Demonstrativos (fls. 283/296) e o Relatório Fiscal (fls. 271/282), partes integrantes e indissociáveis do AI, exigindo o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 135.049,69 (cento e trinta e cinco mil, quarenta e nove reais e sessenta e nove centavos), sendo R\$ 48.307,89 de imposto, R\$14.279,97 de juros de mora (calculados até 09/2018) e R\$ 72.461,83 de multa proporcional(passível de redução).

Da ação fiscal restou a constatação de:

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS

Fatos Geradores: Anos-calendário 214 e 2015

Multa: 150,00 %

Do Relatório Fiscal (fls.271/282)

É relatado, em resumo, que a empresa Globo Med Serviços Médicos Ltda, CNPJ 17.713.721/0001-41 foi objeto de ação fiscal onde foi constatado por meio dos arquivos digitais contábeis fornecidos pela empresa que os pagamentos

contabilizados na conta contábil nº 541 - DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS, subconta 54101 - DISTRIBUIÇÃO referem-se a pagamentos relativos à suposta distribuição e/ou adiantamentos de lucros a sócios da empresa.

O objeto social da referida empresa é: "a prestação de serviços de assistência médica através de consultas médicas ambulatoriais, de urgência e emergência, prestadas em hospitais, pronto socorro, postos de saúde e clínicas médicas e o assessoramento na gestão de saúde, através de exames complementares e do fornecimento para atendimento exclusivo em postos de saúde, pronto socorro, hospitais, clínicas médicas e laboratórios, de médicos especialistas, fisioterapeutas, psicólogos, enfermeiros, técnicos e auxiliares de enfermagem".

É relatado que, considerando que os principais tomadores de serviços da GLOBO MED são prefeituras municipais e, também considerando que o serviço de saúde é uma atividade típica destes entes públicos, existiriam entraves legais para que médicos prestassem serviços direta e autonomamente a aqueles. Conveniente, então, para a empresa, através de seus administradores e também, para os médicos, incluí-los na sociedade, na condição de sócios, assim lhes dando a roupagem jurídica que lhes permitiu prestar serviços contratados, não em nome próprio, mas em nome da pessoa jurídica titular do contrato de serviços.

Que analisando o Contrato Social da GLOBO MED e alterações, em conjunto com os contratos de prestação de serviços firmados com os tomadores de serviços, foi constatada a entrada de novos sócios na empresa, sempre em datas muito próximas das datas de celebração de contratos de prestação de serviços. Também foi verificado que a formação profissional dos novos sócios possui sempre as mesmas qualificações profissionais necessárias para o cumprimento dos serviços contratados (médicos e enfermeiros) e, ainda, o fato dos novos integrantes do quadro social, todos sem exceção, adquirirem parcelas desprezíveis do capital social (0,01%) sem qualquer ônus. Cotas cedidas e transferidas sempre pela sócia majoritária Rosa Maria Rogonni, CPF 329.497.589-91.

O Fisco entende que houve inegável conluio entre todos os envolvidos, evidenciado no ingresso da pessoa física, na sociedade, sem nenhum ônus (cotas do capital social cedidas pela sócia administradora Rosa Maria Rogonni) e, a partir da condição de sócio, a viabilidade legal para a prestação pessoal do serviço e para o recebimento das remunerações decorrentes destes serviços prestados, dissimulados como se lucros distribuídos fossem, isentos de tributação, tanto na pessoa jurídica como na pessoa física.

A empresa ao contabilizar as remunerações dos sócios (pró-labore) dissimulando-as como se lucros distribuídos fossem, ocultou dolosamente a base de cálculo tributável e, em consequência, deixou de recolher os tributos sobre ela incidentes (contribuição previdenciária patronal, retenção da contribuição previdenciária dos segurados contribuintes individuais e imposto retido na fonte). Os sócios, por sua vez, convalidaram o ardil contábil ao declararem nas suas próprias declarações de imposto de renda pessoa física, as remunerações que receberam como se lucros

distribuídos fossem, eximindo-se, assim como a empresa, do pagamento do imposto de renda e da contribuição previdenciária por eles devidos.

A fiscalização ressalta que estes pagamentos quando confrontados com o percentual de participação dos sócios no capital social da empresa, não guardam qualquer relação entre si, sendo pagamentos, via de regra mensais e em valores diferentes a cada mês.

Da análise do plano de contas, foi constatado que a empresa atribuiu uma conta específica para cada sócio, no grupo de despesas, sendo assim estruturado: (5) despesas;

(51) despesas operacionais; (52) resultado não operacional; (53) provisão para impostos; (54) participações; (541) distribuição de lucros; (54101) distribuição; (541000) conta do sócio (citadas nas fls. 274/275).

Da referida análise ficou evidente a simulação utilizada pela empresa para atribuir aos pagamentos que efetuou aos sócios, como se distribuição de lucros fossem. Os valores destinados aos sócios são lançados a débito das suas contas pessoais (conta de resultado), no reconhecimento da despesa, e a crédito da conta caixa, ou bancos, no pagamento.

No final do exercício, o saldo existente é baixado integralmente a débito da conta de apuração do resultado ("resultado líquido final" conforme consta no plano de contas), ou seja, a empresa trata contabilmente os pagamentos que efetuou aos sócios como despesas ordinárias, em nada se assemelhando à distribuição ou antecipação de lucros conforme quer fazer crer pelo nome da conta e dos históricos dos lançamentos".

Demonstração em relação ao sócio Luiz Henrique Ribeiro Martins Madalosso (fls. 275/276).

Assim, foi apurado lucro líquido no exercício de 2013 de R\$ 163.349,36 (saldo credor) e no exercício de 2014 foi igual a R\$ 1.381.668,85 (saldo credor). No exercício de 2015 a empresa apurou prejuízo igual a R\$ 1.240.176,64 (saldo devedor).

É relatado que (fl. 277): "No exercício de 2013 a empresa transferiu integralmente o lucro apurado para a conta de lucros acumulados, sendo que esta manteve o mesmo saldo ao longo do exercício seguinte. No exercício de 2014 efetuou a mesma operação, sendo que do saldo apurado nos exercícios de 2013 e 2014, R\$ 1.545.018,21 (R\$ 163.349,36 em 2013 + R\$ 1.381.668,85 em 2014), transferiu R\$ 860.000,00 para a conta de capital social, a título de "integralização de lucros acumulados no capital social". Ainda assim não efetuou nenhuma distribuição do lucro remanescente, mantendo o saldo de R\$ 685.018,21 até o final do exercício".

Os lançamentos contábeis constam reproduzidos na fl. 277.

Que conforme demonstrado pelas análises transcritas, na conta da contabilidade que efetivamente apura os lucros e/ou prejuízos de 2013 a 2015, não houve

distribuição de lucros ou antecipação deles aos sócios, confirmando a simulação não apenas nº nome da conta como nos históricos dos lançamentos. Os lançamentos contábeis, efetuados nesta conta, não tem qualquer vínculo com os lucros apurados e com sua distribuição e, sim, referem-se tão somente a despesas, relativas aos pagamentos efetuados a todos os sócios da empresa, indistintamente.

Que só existem duas formas dos sócios de uma empresa serem remunerados, ou pelo trabalho ou pelo capital investido. A primeira é a remuneração pelos serviços prestados à sociedade (pró-labore); a segunda é a remuneração pelo capital investido podendo o sócio ser remunerado pela participação nos lucros ou dividendos e/ou pela distribuição de juros sobre o capital próprio. Considerando que os valores contabilizados na conta "(541) - distribuição de lucros; (54101) - distribuição" não tem origem nos lucros efetivamente apurados pela empresa e que também não são pagamentos a título de juros sobre o capital próprio, configuram-se, como remuneração por serviços prestados à sociedade e, nesta condição, foram tributados como valores recebidos a título de pró-labore, resultando nº lançamento na pessoa jurídica (GLOBO MED) cujo Processo Administrativo Fiscal - PAF foi o 10980-721.028/2018-89.

Outro ponto é que o Contrato Social da empresa GLOBO MED prevê a distribuição dos resultados de forma desproporcional aos percentuais de participação no quadro societário, segundo autorização prevista no art. 1.007 do Código Civil. Também prevê que a distribuição dos resultados, apurados pela sociedade, deve ser deliberado através de reunião dos sócios, devidamente convocada e, ainda que a sociedade poderá distribuir lucros apurados a partir de demonstrações financeiras intermediárias.

Constatada a desproporcionalidade entre o percentual de participação dos sócios e os pagamentos a título de lucros distribuídos, caberia à empresa demonstrar que efetuou esta distribuição dos resultados segundo as regras previstas no seu contrato social e alterações, ou seja, deliberação da distribuição dos resultados realizada em reunião dos sócios, precedida da regular convocação, registrada em ata e apuração dos lucros a distribuir efetuada a partir de demonstrações financeiras intermediárias.

Que, diante da negativa da empresa, em atender às solicitações, a fiscalização encaminhou ofício à Junta Comercial do Paraná, solicitando cópias de todas as atas registradas pela GLOBO MED naquele órgão estadual. Em resposta ao ofício, a Junta Comercial informou que nenhuma ata foi levada a registro pela empresa no período fiscalizado.

Dessa forma a fiscalização concluiu que uma vez que a empresa não registrou em atas as deliberações dos sócios, não comprovou que efetuou reuniões de deliberações de distribuição de resultados, e, ainda, que não levantou demonstrações financeiras intermediárias que suportassem tal distribuição, verificou-se a total ilegalidade dos seus procedimentos desqualificando os

históricos dos lançamentos contábeis efetuados na conta contábil nº 541-DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS, subconta 54101 - DISTRIBUIÇÃO, relativamente aos pagamentos que efetuou a todos os sócios.

A fiscalização relata que, uma vez constatado que os pagamentos realizados aos sócios pela pessoa jurídica GLOBO MED, foram dissimulados como se lucros fossem quando na realidade eram pró-labore o que resultou no Processo Administrativo Fiscal para a pessoa jurídica nº 10980-721.028/2018-89 e também foi instaurado procedimentos fiscal na pessoa física.

No Item 1.2 (fl. 279 em diante) a fiscalização relata como se deu o procedimento fiscal na pessoa física de Luiz Henrique Ribeiro Martins Madalosso.

É relatado que ao ser intimado a esclarecer os pagamentos recebidos da GLOBO MED, o fiscalizado apresentou Declaração de próprio punho (fl. 236), Comprovantes de Rendimentos e Extratos bancários (fls. 237/247).

Com base nas provas do PAF 10980-721.028/2018-89 da GLOBO MED e nos documentos apresentados pelo fiscalizado, foi apurada a infração em apreço.

Que o fiscalizado informou que os pagamentos eram recebidos pelos plantões realizados no município de Araucária, por intermédio da GLOBO MED, como médico cooperado. Que os valores eram proporcionais às horas de serviços prestados a cada mês, a partir dos valores pagos à GLOBO MED pela Prefeitura Municipal de Araucária, pela prestação de serviços no SAMU daquele município.

Que o Contrato Social da empresa prevê a distribuição de lucros desproporcionais ao capital social de cada sócio, desde que deliberado através de reunião dos sócios, devidamente convocada e, ainda, que a sociedade poderá distribuir lucros apurados a partir de demonstrações financeiras intermediárias, mas restou comprovado que não houve demonstrações financeiras intermediárias e não houve registro de atas de reunião dos sócios na Junta Comercial do Paraná.

Face aos elementos trazidos aos autos, a fiscalização entendeu que evidenciou-se o evidente intuito de fraude por parte da empresa, caracterizado pelo conluio dos administradores como o sócio Luiz Henrique Ribeiro Martins Madalosso, modificando a característica essencial do fato gerador do imposto de renda da pessoa física, pela modificação intencional das suas características, tratando e ocultando remunerações como se lucros distribuídos fossem. Por essas razões a multa foi qualificada.

Nas folhas 281/282 estão relacionados os valores depositados em conta corrente do Sr. Luiz Henrique Ribeiro Martins Madalosso como se lucros distribuídos fossem.

Ao final informa que, em atendimento aos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 1990, foi formalizada a Representação Fiscal para Fins Penais.

O lançamento foi impugnado e os autos foram encaminhados à DRJ. Os membros da 8ª Turma da DRJ/POA, por unanimidade de votos, julgaram improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Cientificado do acórdão, o contribuinte apresentou recurso voluntário tempestivo, alegando, em breve síntese (e-fls. 624/648):

- a) Defende que “mostra-se inarredável a conclusão de se tratar de distribuição de lucros e não de remuneração por eventual prestação de serviço, estando preenchidos todos os requisitos para tanto, a saber: 1) o contrato social prevê expressamente a possibilidade de distribuição de lucros; 2) a pessoa jurídica apresentou lucro no período envolvido; 3) os valores pagos aos sócios foram contabilizados pela empresa como tal; 4) os valores distribuídos foram efetivamente recebidos pela pessoa física”. Assim sendo, são isentos do Imposto de Renda Pessoa Física, nos exatos termos do art. 10 da Lei n. 9.249/95. Menciona jurisprudência do CARF;
- b) *“Na hipótese em apreço, com base no art. 1.007 do Código Civil, o Contrato Social de constituição da empresa GLOBO MED SERVIÇOS MÉDICOS LTDA. e todas as suas alterações posteriores estabeleciam a distribuição dos resultados de forma desproporcional aos percentuais de participação, o que justifica o fato de os pagamentos terem sido efetuados ao Recorrente em datas e valores variados”*. Além disso, de acordo com a jurisprudência do CARF, *“meras irregularidades no que tange à distribuição desproporcional de lucros, como é o caso de eventual ausência de deliberação dos sócios, não autorizariam a tributação pelo imposto de renda”*. *“Ainda que o sócio tenha colaborado com o seu trabalho para a obtenção do lucro, como ocorre na hipótese em apreço, os montantes por ele recebidos não perdem a natureza de distribuição de lucros, conquanto que haja a demonstração da existência de lucro na pessoa jurídica, visto não existir qualquer legislação que imponha que o sócio seja remunerado exclusivamente a título de pró-labore neste caso”*.
- c) *“Nada impede, portanto, o exercício de atividade médica pelos sócios no caso dos autos, para a consecução das metas e objetivos da pessoa jurídica no cumprimento dos seus contratos vigentes, sendo certo que o êxito nesta tarefa implica no aumento de lucro que seria distribuído. Revela-se evidente, portanto, que os valores recebidos pelo ora Recorrente possuíam vínculo com os lucros auferidos pela pessoa jurídica no período, sendo a sua natureza pagamentos como distribuição de lucros e não como remuneração pelos serviços prestados.”*;

- d) Defende o afastamento da multa qualificada, vez que ausente a comprovação do “*evidente intuito de fraude do sujeito passivo*”, com “*dolo específico*”.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo**, Relatora.

Os Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

1 MÉRITO

O recorrente alega, em síntese, que os valores por ele recebidos não têm natureza remuneratória, mas correspondem à distribuição de lucros da pessoa jurídica. Sustenta que estão presentes os elementos que caracterizam essa natureza jurídica, pois o contrato social autoriza expressamente a distribuição de resultados, a empresa apurou lucro no período fiscalizado, os pagamentos foram registrados contabilmente como distribuição de lucros e os respectivos valores ingressaram efetivamente em seu patrimônio. Por isso, defende a incidência da isenção prevista no art. 10 da Lei n. 9.249/95, invocando ainda precedentes do CARF em apoio à sua tese.

Afirma também que a distribuição em valores e datas não coincidentes com a participação societária não descaracteriza os pagamentos como lucros, uma vez que o contrato social da GLOBO MED SERVIÇOS MÉDICOS LTDA., com fundamento no art. 1.007 do Código Civil, previa a possibilidade de repartição desproporcional dos resultados entre os sócios.

Nessa linha, argumenta que eventuais irregularidades formais relacionadas a essa sistemática, como eventual ausência de deliberação específica, não seriam suficientes para atrair a tributação pelo imposto de renda. Acrescenta que o fato de o sócio ter contribuído pessoalmente para a geração dos resultados da empresa não altera a natureza dos valores recebidos, inexistindo norma que imponha, em tal contexto, remuneração exclusivamente a título de pró-labore.

O recorrente sustenta, ainda, que o exercício da atividade médica pelos sócios era compatível com o objeto e com a dinâmica operacional da pessoa jurídica, servindo à execução de seus contratos e à obtenção de melhores resultados econômicos.

Assim, argumenta que o desempenho profissional dos sócios contribuiu para a formação do lucro social, sem que isso transforme automaticamente os valores posteriormente recebidos em contraprestação por serviços. Defende, portanto, que os montantes pagos mantêm natureza de distribuição de lucros, por estarem vinculados aos ganhos obtidos pela sociedade no período.

Por fim, requer o afastamento da multa qualificada, ao argumento de que não restou demonstrada conduta dolosa apta a evidenciar intuito de fraude. Segundo sustenta, inexistiria prova de dolo específico do sujeito passivo, razão pela qual não se justificaria a exasperação da penalidade.

Não obstante, concordo com a decisão de piso e adoto os fundamentos ali expostos, mediante a reprodução do seguinte trecho (art. 114, §12, do RICARF):

Da Omissão de Rendimentos. Rendimentos Classificados Indevidamente

O lançamento em apreço teve por escopo a constituição do crédito tributário relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física decorrente da classificação indevida dos rendimentos recebidos pelo contribuinte da empresa GLOBO MED Serviços Médicos Ltda.

nos anos-calendário de 2014 e 2015, que foram declarados no ajuste anual como isentos e não tributáveis.

No auto de infração em comento, lavrado contra a pessoa física do contribuinte, a exigência é relativa ao imposto de renda pessoa física devido ajustado, resultante do cômputo de todos os rendimentos recebidos ao longo do ano-calendário, subtraídos das deduções a que tem direito.

No que tange à natureza tributária dos rendimentos, as evidências coletadas pela fiscalização mostram que, ao invés de refletirem a apuração e distribuição de lucro pela sociedade, os montantes recebidos pelo autuado correspondiam a mera remuneração por serviços médicos prestados (plantões) e que a denominação “lucro” não passou de uma farsa montada para burlar o Fisco.

A alta admissão de sócios médicos e enfermeiros em datas próximas às contratações/convênios para prestação de serviços, a concentração da maior parte das cotas da sociedade nas mãos da sócia majoritária e administradora, Srª Rosa Maria Rogonni, e a ínfima participação dos demais sócios no capital social e no rumo da sociedade revelam a fragilidade do elo societário entre a GLOBO MED e os médicos.

Tais elementos sugerem que o interesse das partes era atuar de forma isolada, não em sociedade, levando à conclusão de que o ajuste pactuado entre a pessoa jurídica e os sócios assemelhava-se mais a uma prestação laboral em troca de remuneração do que, propriamente, a uma relação societária.

Cabe ressaltar o observado pela fiscalização, ou seja, que foi constatada a contabilização de pagamentos a título de lucros distribuídos para diversas pessoas em datas anteriores ao ingresso na sociedade (lucros distribuídos para não sócios). Também há médicos, sócios da empresa, que não prestaram serviços no período de 2013 a 2015, e que nada receberam a título de distribuição de lucros ou a qualquer título (veja-se o Anexo I, fls. 21/23).

A partir da contabilidade da GLOBO MED, a fiscalização constatou que “os lucros” eram pagos aos sócios sem a demonstração de que a empresa os obteve no

período e, algumas vezes, antes mesmo do efetivo ingresso dos sócios no quadro social da empresa(veja-se Anexo I, fls. 21/23), contrariando o disposto no art. 1.001 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), segundo o qual “as obrigações dos sócios começam imediatamente com o contrato, se este não fixar outra data, e terminam quando, liquidada a sociedade, se extinguirem as responsabilidades sociais.”.

Verificou-se também que o pagamento se dava com base na carga de trabalho individual dos médicos (plantões).

Em 11/03/2014 o Impugnante passou a fazer parte do quadro societário da empresa GLOBO MED, cuja Alteração Contratual foi registrada na Junta Comercial do Paraná em 02/04/2014. Na mesma data, ou seja em 11/03/2014, a empresa formalizou o Contrato de Prestação de Serviços - Nº 22/2014 (fls. 210/217) com a Prefeitura do Município de Araucária para prestação de serviços de operacionalização pré-hospitalar móvel de urgência SAMU de Araucária 24 (vinte e quatro) horas por dia.

Nesse mesmo sentido, ou seja, a cada contrato, há o ingresso de novos sócios para ser possível a execução dos serviços contratados. São anexados:

a) o Contrato Nº 112/2014 (fls. 257/263) com o Município de Campo Largo, ocorreu em JUNHO/2014, sendo que a 5ª Alteração Contratual da GLOBO MED admitiu gratuitamente novos sócios em JULHO/2014, para realização dos serviços de PLANTÃO MÉDICO clínico, pediátrico e SAMU/SIATE no CENTRO MÉDICO HOSPITALAR;

b) com o mesmo objeto foi formalizado o Contrato nº 216/2014, datado de AGOSTO/2014 (fls. 218/224), sendo que a 6ª Alteração Contratual da GLOBO MED, com o ingresso gratuito de novos sócios, ocorreu em AGOSTO/2014.

As planilhas dos plantões (escalas) anexadas pelo Impugnante aos autos(fl. 386/409) somente corroboram que os valores pagos mensalmente eram de acordo com os plantões realizados.

O próprio fiscalizado afirmou (fls. 236) que:

Item 2.1.1 - "Os pagamentos possuiriam data fixa mensal, porém esta nem sempre era respeitada, sendo que desconheço os motivos para tal; os valores eram variáveis pois referiam-se ao total de horas em plantão exercidos no mês ao qual o pagamento referia, e não havia carga horária mínima ou fixa;"

Item 2.1.2 -"Os pagamentos se referiam aos plantões realizados na condição de médico cooperado, realizados no Município de Araucária, Paraná, em período em que a referida empresa estava em contrato com tal município;" Item 2.1.3 - "Os valores eram proporcionais às horas de serviço prestados a cada mês, a partir de valor pago pela Prefeitura Municipal de Araucária, à Globo Med Serviços Médicos Ltda., mensalmente, pela prestação de serviços nº Serviço de Atendimento Móvel de Urgência (SAMU) daquele município.

Nota-se que o contribuinte afirma que haveria data de pagamento fixa mensal, portanto, reconhece que havia sido pactuado entre a GLOBO MED e os médicos pagamento conforme o volume do serviço prestado (número de horas em plantão), embora estas datas não tenham sido respeitadas.

Nesse sentido, na peça impugnatória há claras contradições, na busca por explicações que soem plausíveis/aceitáveis as teses defendidas. Por exemplo, quando é referido que o conceito de lucro e remuneração são diametralmente distintos. É dito que (fl. 314): "O lucro é o produto do capital investido na empresa por seus proprietários/investidores, enquanto que a remuneração é a contrapartida pelo trabalho realizado pelo elemento humano da empresa com vistas à realização de seu objetivo social".

Também, ratificando a resposta dada pelo contribuinte e anteriormente transcrita, é afirmado (fl. 316) que "... o repasse não era realizado aleatoriamente, ...por exemplo, a quantidade de horas que cada sócio médico se colocava a disposição para a realização de plantões junto as municipalidades, que eram os principais contratantes da empresa GLOBO MED... os valores eram proporcionais às horas mensais que eram empenhadas pelo Sr. Henrique Ribeiro Martins Madalosso...".

E o que dizer sobre a existência de um Livro Ponto acostado na peça impugnatória (fls. 410/592) da SAMU - Aracáuria a não ser pela obrigatoriedade do médico ou enfermeiro conveniado/contratado registrar a ocorrência, que se justifica não apenas na necessidade de demonstrar que trabalhou para a finalidade de receber o pagamento, como também para viabilizar a cobrança da empresa junto ao Contrato/Convênio firmado.

Nesse sentido cabe lembrar a análise contábil realizada pela fiscalização no Relatório Fiscal, que os valores destinados ao sócio são lançados a débito da sua conta pessoal (conta de resultado), no reconhecimento da despesa, e a crédito da conta caixa, ou bancos, no pagamento. No final do exercício, o saldo existente é baixado integralmente a débito da conta de apuração do resultado ("resultado líquido final" conforme consta no plano de contas), ou seja, a empresa trata contabilmente os pagamentos que efetuou ao sócio como despesas ordinárias, em nada se assemelhando à distribuição ou antecipação de lucros conforme quer fazer crer pelo nome da conta e dos históricos dos lançamentos".

E que "No exercício de 2013 a empresa transferiu integralmente o lucro apurado para a conta de lucros acumulados, sendo que esta manteve o mesmo saldo ao longo do exercício seguinte. No exercício de 2014 efetuou a mesma operação, sendo que do saldo apurado nos exercícios de 2013 e 2014, R\$ 1.545.018,21 (R\$ 163.349,36 em 2013 + R\$ 1.381.668,85 em 2014), transferiu R\$860.000,00 para a conta de capital social, a título de "integralização de lucros acumulados nº capital social". Ainda assim não efetuou nenhuma distribuição do lucro remanescente, mantendo o saldo de R\$ 685.018,21 até o final do exercício".

Veja-se que na 10ª Alteração Contratual (anexada no processo 10980-725.780/2018-07, fl. 104, mas de pleno conhecimento do contribuinte que a assinou) consta nº Item 1.76 que:

"O capital da sociedade que era de R\$ 640.000,00 (seiscentos e quarenta mil reais), dividido em 640.000 (seiscentas e quarenta mil) quotas, no valor unitário de R\$ 1,00 (um real), pela incorporação de parte das Reservas de Lucros Acumulados eleva-se para o valor de R\$ 1.500.000,00 (um milhão e quinhentos mil reais), inteiramente subscrito e integralizado anteriormente, em moeda corrente nacional, dividido em 1.500.000 (um milhão e quinhentas mil) quotas, no valor unitário de R\$ 1,00 (um real), aumento esse distribuído de forma desproporcional a atual participação societária, ficando assim distribuído entre os sócios:..." Como referido pela fiscalização (fl. 277), do saldo de R\$ 1.545.018,21 de Lucros apurados em 2013 e 2014, R\$ 860.000,00 foram transferidos para conta de capital social, a título de "integralização de lucros acumulados no capital social".

Portanto, como o capital social era de R\$ 640.000,00 com a integralização de parte do lucro apurado em 2013 e 2014, no valor de R\$ 860.000,00, resultou no novo capital social de R\$ 1.500.000,00 citado acima.

Esse capital da sociedade permaneceu inalterado na 11ª Alteração Contratual (fls. 107/209), no valor de R\$ 1.500.000,00, quando ingressaram diversos outros sócios (gratuitamente), havendo, como em todas as demais ocasiões uma simples redistribuição de quotas no percentual de 0,01% para cada novo sócio, por cedência das quotas da sócia majoritária Rosa Maria Rogonni.

De suma importância ainda relembrar o contido no Relatório Fiscal (fl.

277) de que não houve distribuição dos lucros remanescentes (apurados em 2013 e 2014), mantido o saldo de R\$ 685.018,21 até o final do exercício de 2014. Em 2015 a empresa apurou um prejuízo igual a R\$ 1.240.176,64.

A partir da contabilidade da GLOBO MED, a fiscalização constatou que "os lucros" eram pagos aos sócios sem a demonstração de que a empresa os obteve no período e, algumas vezes, antes mesmo do efetivo ingresso dos sócios no quadro social da empresa, contrariando o disposto no art. 1.001 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), segundo o qual "as obrigações dos sócios começam imediatamente com o contrato, se este não fixar outra data, e terminam quando, liquidada a sociedade, se extinguirem as responsabilidades sociais."

É de se ter em conta que os lucros de uma entidade correspondem ao resultado contábil positivo da sociedade em determinado período e são normalmente apurados ao final do exercício social. Em nada interessa na apuração dos lucros de uma empresa, as datas e as formas de repasses de valores pagos pelos contratantes dos serviços da empresa.

Em princípio, a distribuição de lucros deve acontecer de forma a privilegiar a devida proporção das quotas sociais que cada sócio possui. No entanto, o artigo

1.007 do Código Civil traz exceção a esta regra, ao estabelecer a possibilidade de ser estipulada forma diversa de distribuição de lucros.

Na situação dos autos, na Cláusula Sexta (Item 6.10) da 2ª Alteração do Contrato Social da GLOBO MED (fl. 39) foi previsto que a participação nos resultados da empresa poderia ser desproporcional ao percentual de participação do quadro societário.

A par disso, a Cláusula Décima da supracitada alteração contratual estipulou que (fls. 40/41):

"10.1 - A sociedade deliberará em reunião dos sócios, devidamente convocada, a respeito da distribuição dos resultados e dos prejuízos e perdas apuradas, podendo ser desproporcional aos percentuais de participação do quadro societário, segundo autoriza o artigo 1.007 da Lei nº 10.406/2002.

10.2 - A sociedade poderá levantar demonstrações financeiras intermediárias e distribuir lucros apurados, observadas limitações legais, e ainda distribuir lucros com base nos lucros acumulados ou reserva de lucros constantes do último balanço patrimonial, observada a reposição de Lucro quando a distribuição afetar o Capital Social, conforme estabelece o artigo 1.059 da Lei nº 10.406/2002".

Todavia, não foram apresentados na peça impugnatória registros de que as distribuições de lucro ao Impugnante tenham sido suportadas em balanços ou balancetes mensais, assim como a empresa não realizou reunião de deliberação dos sócios sobre a distribuição dos lucros (obrigatória). A fiscalização assim se manifestou (fl. 279):

"Uma vez que a empresa não registrou em atas as deliberações dos sócios, não comprovou que efetuou reuniões de deliberações de distribuição de resultados, e, ainda, que não levantou demonstrações financeiras intermediárias que suportassem tal distribuição, verificou-se a total ilegalidade dos seus procedimentos, desqualificando, portanto, os históricos dos lançamentos contábeis efetuados na conta contábil nº 541- DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS, subconta 54101 - DISTRIBUIÇÃO, relativamente aos pagamentos que efetuou a todos os sócios;" E a Fiscalização ainda relatou que diante da negativa da empresa, em atender ao contido nos Termos de Intimação, no âmbito da ação em razão da GLOBO MED, encaminhou ofício à Junta Comercial do Paraná, solicitando cópias de todas as atas registradas pela GLOBO MED naquele órgão estadual. Em resposta ao ofício, a Junta Comercial informou que nenhuma ata foi levada a registro pela empresa no período fiscalizado.

Assim, ao contrário do afirmado na peça impugnatória, existia sim um acordo formal entre o Impugnante e a empresa, que era o Contrato Social registrado na Junta Comercial e que previa a obrigatoriedade de reunião dos sócios para deliberar sobre a distribuição desproporcional de lucros, o que não ocorreu, portanto, se houvesse realmente lucro a distribuir, deveria ter sido distribuído para cada sócio conforme a sua participação no quadro social.

Por todo o exposto, percebe-se que o contribuinte era remunerado independentemente da apuração de lucros, o que indica que os valores percebidos não eram verdadeiramente lucros, mas simples contraprestação pelos serviços individuais prestados, tal qual prescreve o art. 43 do Código Tributário Nacional – CTN, ou seja, remuneração disfarçada de lucro.

Patente, pois, a prestação de serviços pelo sujeito passivo e demais médicos participantes do esquema em favor da GLOBO MED, a qual se interpôs entre o médico e o real contratante dos serviços e assumiu diretamente a incumbência de remunerar os profissionais, exercendo controle sobre os serviços prestados pelos mesmos e a coordenação da atividade laboral.

Assim, reputa-se comprovada a natureza tributável dos rendimentos recebidos da GLOBO MED pelo contribuinte e correta a reclassificação promovida pela fiscalização.

(...)

Da Multa Qualificada

Defende o contribuinte que a multa aplicada é indevida, pois a sua incidência está condicionada à comprovação do dolo do sujeito passivo, que não restou demonstrado nos autos. E caso não se decida pela exclusão da multa de ofício, pede o reconhecimento de que a presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício.

A apresentação da declaração de ajuste anual constitui obrigação acessória na acepção do artigo 113, § 2º do Código Tributário Nacional, que determina:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória(...)

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

(...)” O artigo 122 do mesmo diploma legal assim dispõe:

“Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.” As normas aplicáveis ao imposto de renda das pessoas físicas atribuem a estas o dever de informar os fatos alcançados pela tributação ocorridos no ano-calendário, mediante a apresentação da declaração de ajuste anual.

A teor do § 4º, art. 3º, da Lei nº 7.713, de 22/12/1988, a incidência do imposto de renda vincula-se a natureza do rendimento, independentemente da denominação ou classificação contábil adotada pela fonte pagadora. Portanto, a denominação atribuída aos pagamentos no comprovante de rendimentos fornecido pela sociedade ao interessado não tem o condão de alterar a sua natureza e, tampouco, pode afastar a incidência das normas tributárias.

Destaque-se também que o fato de a pessoa jurídica ter que responder por irregularidades tributárias não exclui a responsabilidade de todos os envolvidos no negócio jurídico de tributar corretamente os valores auferidos.

Sobre a aplicação da multa prevista nos casos de lançamento de ofício, cabe transcrever o art. 44, da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15/06/2007, que, assim, determina, in verbis:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 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.

No que tange ao conceito de sonegação, fraude ou conluio, cuja caracterização pressupõe a constatação do dolo, assim dispõem os referidos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64:

(...)

Como se percebe, uma vez instaurado o procedimento de ofício e constatada infração à legislação tributária, a multa de ofício com percentual de 75% é obrigatória, incidindo na cobrança de imposto suplementar, por falta de declaração ou declaração inexata, independentemente da gravidade da infração, má-fé ou intenção do contribuinte.

A mera inadimplência verificada em procedimento de ofício é supedâneo à sua exigência, não podendo a autoridade lançadora furtar-se à sua aplicação, pois sua atividade é plenamente vinculada, sob pena de responsabilidade funcional (art. 3º e parágrafo único do artigo 142 do CTN).

Por seu turno, dentro da concepção de que as penalidades devem guardar uma proporcionalidade em relação à reprovabilidade da conduta que se pretende coibir, a multa de ofício será de 150% do tributo não recolhido quando o sujeito

passivo pratica atos fraudulentos para burlar a legislação tributária, conforme prevê o § 1º do art. 44 da mencionada lei.

A fraude fiscal pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, um propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à Fazenda Pública, onde se utilizando subterfúgios escamoteiam a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

O conceito de dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Decreto-lei nº 2.848, de 07 de dezembro de 1940 - Código Penal, que dispõe ser o crime doloso aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo. A doutrina decompõe, ainda, o dolo em dois elementos: o cognitivo, que é o conhecimento do agente do ato ilícito; e o volitivo, que é a vontade de atingir determinado resultado ou em assumir o risco de produzi-lo.

Na aplicação da multa qualificada de 150%, a autoridade fiscal deve subsidiar o lançamento com elementos probatórios que mostrem de forma irrefutável a existência destes dois elementos formadores do dolo, elemento subjetivo dos tipos relacionados nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, aos quais o § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430 de 1996 faz remissão. É, pois, esta comprovação nos autos requisito de legalidade para aplicação da multa qualificada.

A correta identificação do elemento subjetivo, intencional quando do cometimento do fato típico, é indispensável à configuração tanto da fraude quanto da sonegação e trata-se de elemento que deve restar plenamente comprovado nos autos.

Como demonstrado, ciente da natureza tributável dos rendimentos recebidos ao longo dos dois anos-calendário (2014 e 2015), o contribuinte optou por não oferecê-los à tributação nas correspondentes declarações de ajuste anual, informando-os como rendimentos isentos e não tributáveis, a título de distribuição de lucros.

Ainda mais, se levamos em conta as vantagens que a opção pelo pagamento dos serviços por intermédio de pessoa jurídica acarretaria para os sócios, como a possibilidade de uma remuneração mais vantajosa, em face da economia de tributos, contribuições e de outros encargos trabalhistas e previdenciários gerados para os contratantes e também para a GLOBO MED.

Assim, não restam dúvidas de que a participação do contribuinte no esquema acima mencionado foi feita de forma consciente, isto é, que o mesmo tinha pleno conhecimento da ilicitude cometida e assumiu o risco de adotá-la, objetivando com tal prática a obtenção de vantagem financeira (aumento da remuneração e redução da carga tributária).

Como bem afirma a autoridade lançadora, também o conluio restou caracterizado, em face do interesse recíproco da GLOBO MED e da pessoa física na economia tributária obtida. O dolo, portanto, restou demonstrado.

Como já discorrido, a fiscalização apurou que o contribuinte utilizou-se de simulação para obter uma tributação mais benéfica, a qual, todavia, não se confunde com simples elisão fiscal. O procedimento foi adotado conjuntamente pelo contribuinte, na qualidade de sócio, e pela pessoa jurídica GLOBO MED.

Destarte, estando prevista pela legislação de regência e, tendo sido apurados todos os pressupostos para sua aplicação, encontra-se plenamente justificada a aplicação da multa qualificada de 150%

1.1 RETROATIVIDADE BENIGNA

Entretanto, apesar da improcedência dos argumentos levantados pelo recorrente, verifica-se que o art. 44 da Lei n. 9.430/96 foi alterado pelo art. 8º da Lei n. 14.689/23, passando a ter a seguinte redação:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado 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, e passará a ser de:

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões.

Como se vê, a alteração legislativa promovida estabelece que a multa qualificada deverá ser lançada no montante de 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício. A multa de 150% passa a ser aplicável apenas nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.

Nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN a lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a

prevista na lei vigente à época da prática da infração. É nesse sentido o que determina, inclusive, o Parecer SEI n. 3950/2023/MF.

Deste modo, deve-se aplicar a retroação da multa da Lei n. 9.430/96, art. 44, § 1º, VI, reduzindo-a ao percentual de 100% (cem por cento).

2 CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e dar-lhe parcial provimento, para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100% (cem por cento).

Assinado Digitalmente

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo