



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10980.725221/2018-99
ACÓRDÃO	2101-003.457 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	8 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GUILHERME ROBERTO ZAMMAR
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2014, 2015

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, constituiu-se, na verdade, em remuneração por serviços prestados, cuja natureza é tributável, correta é a reclassificação desses rendimentos promovida pela fiscalização.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Estando comprovada nos autos a prática de omissão deliberada da base de cálculo do tributo, com o objetivo de reduzir o pagamento dos tributos devidos, torna-se cabível 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, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

Sílvio Lúcio de Oliveira Júnior – Relator

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Ana Carolina da Silva Barbosa, Debora Fofano dos Santos, Heitor de Souza Lima Junior, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Silvio Lucio de Oliveira Junior, Mario Hermes Soares Campos (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por GUILHERME ROBERTO ZAMMAR (e-fls. 741/756) em face do Acórdão nº. 10-64.129 (e-fls. 714/734), que julgou a Impugnação improcedente, mantendo o lançamento do crédito tributário.

O presente processo administrativo foi lavrado pela Fiscalização contra o contribuinte, para lançamento do Imposto de Renda da Pessoa Física, em razão da constatação da infração de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, relativos ao recebimento de valores da empresa Globo Med Serviços Médicos Ltda., que teriam sido declarados como distribuição de lucros e foram reclassificados para rendimentos tributáveis. Foi aplicada multa de ofício qualificada de 150%.

O contribuinte foi intimado pela via postal em 25/09/2018, conforme Aviso de Recebimento (e-fl. 351) e apresentou sua Impugnação (e-fls. 355/381), em 18/10/2018, assim resumida pela decisão de piso:

O Impugnante alega que ingressou no quadro societário da empresa GLOBO MED SERVIÇOS MÉDICOS LTDA, por ocasião da sua 5ª Alteração Contratual, devidamente registrada na Junta Comercial do Paraná em 22/08/2014, através da cessão de quotas pela sócia majoritária Rosa Maria Rogonni. É o que se extrai da sua Cláusula Primeira, intitulada "DO QUADRO SOCIETÁRIO E QUOTAS SOCIAIS". onde consta expressamente o ingresso do sócio Guilherme Roberto Zammar.

Assim lhe foi assegurado o direito de participação nos resultados da pessoa jurídica, podendo a distribuição dos lucros ocorrer de maneira desproporcional ao percentual de participação no quadro social, tal como autoriza o art. 1.007 do Código Civil e reconhecido pelo próprio autuante no Relatório Fiscal.

Que conforme a Cláusula Décima do Contrato Social da empresa, denominada "DAS DISTRIBUIÇÕES DE LUCROS E DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS", a sociedade poderá levantar demonstrações financeiras intermediárias e distribuir lucros

apurados, observadas limitações legais, e ainda distribuir lucros com base nos lucros acumulados ou reservas de lucros constantes do último balanço patrimonial".

Que a Certidão Simplificada emitida pela Junta Comercial do Estado do Paraná, datada de novembro de 2015 (anexada às fls. 439/448), corrobora as informações anteriormente mencionadas, elencando entre os sócios que possuem participação no capital social da empresa o Sr. Guilherme Roberto Zammar.

Salienta que, conforme reconhecido pelo próprio auditor-fiscal, os pagamentos efetuados a título de distribuição de lucros aos sócios, inclusive o Sr. Guilherme, foram devidamente contabilizados na conta contábil nº 541 - DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS, subconta 54101 - DISTRIBUIÇÃO, constando, ainda, no histórico dos lançamentos a informação no tocante aos "LUCROS DISTRIBUÍDOS A SÓCIOS" e ao "ADIANTAMENTO DE DIVIDENDOS".

Que houve a efetiva apuração de lucro pela pessoa jurídica, ainda que com base nos lucros acumulados, mencionando o Auto de Infração que o lucro líquido no exercício de 2013 foi de R\$ 163.349,36 (saldo credor) e para o exercício de 2014 foi de R\$1.381.668,86 (saldo credor), sendo que apenas para o exercício de 2015 teria sido apurado prejuízo de R\$ 1.240.176,64, o qual, entretanto, com a transferência dos lucros acumulados nos exercícios anteriores, manteve o saldo credor de R\$ 685.018,21.

Com a existência de lucros na sociedade, informa que anexa os extratos bancários que atestam as transferências realizadas pela empresa GLOBO MED durante o período de janeiro de 2014 a dezembro de 2015, em detrimento da conta corrente de titularidade do Impugnante, via TED - Transferência Eletrônica Disponível. Também foram costados os Comprovantes de Rendimentos Pagos e de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte fornecidos pela própria empresa GLOBO MED para os anos-calendário 2014 e 2015, onde consta expressamente se tratar de rendimentos isentos e não tributáveis, na condição de "lucros e dividendos, apurados a partir de 1996, pagos por pessoa jurídica (lucro real, presumido ou arbitrado)".

Entende que está amplamente comprovado que a empresa obteve lucros contábeis e que procedeu à consequente distribuição ao sócio, circunstância que afasta a omissão de rendimentos que fora imputada pelo Fisco.

E que eventual equívoco que tenha sido averiguado pelo Fisco durante a distribuição de lucros, deve ser atribuído exclusivamente à pessoa jurídica, que é parte diretamente beneficiada pela suposta omissão envolvendo o imposto sobre a renda e não ao Impugnante que é sócio minoritário, não possuindo qualquer ingerência sobre a forma como o repasse foi realizado pela empresa, sob a orientação de seus sócios administradores.

Informa que os pagamentos eram efetuados segundo critérios jurídicos estabelecidos pela própria pessoa jurídica, em especial, a quantidade de horas

que cada sócio médico realizava plantões junto às Prefeituras Municipais que contratavam os serviços da empresa GLOBO MED SERVIÇOS MÉDICOS LTDA. Os documentos anexados, sobretudo as escalas referentes ao período de março/2014 a dezembro/2015 e pelo Livro Ponto do interregno de novembro/2013 a agosto de 2017, certificam que o Sr. Guilherme Roberto Zammar prestava socorro médico perante o Serviço de Atendimento Móvel de Urgência -SAMU da Prefeitura Municipal de Araucária/PR.

Aduz que se os valores recebidos eram proporcionais ao desempenho de cada médico durante os plantões realizados, abrangendo, portanto, o alcance de metas para o cumprimento dos contratos vigentes da empresa, fica evidente que eles também estavam vinculados aos lucros auferidos pela pessoa jurídica no período.

Que havendo a efetiva comprovação acerca da distribuição dos lucros, afasta-se a suposta infração fiscal atinente à omissão de rendimentos recebidos pelo Impugnante, revelando-se premente a nulidade da autuação fiscal em apreço, com o consequente cancelamento do crédito tributário nela indevidamente constituído. Também mostra-se indevida a qualificação da multa de ofício, para o percentual de 150%, pois ausente qualquer dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte.

No Item II - Fundamentação Jurídica - o contribuinte transcreve o art. 10 da Lei nº 9.249/95 (fls. 360/361) defendendo que desde 1996, por vontade soberana do legislador, os lucros distribuídos passaram a ser tributados apenas na pessoa jurídica.

Que a Instrução Normativa RFB nº 1700, de 2017, reforça essa premissa(transcrição nas fls. 361/362).

Completando os dispositivos aplicáveis, o art. 8º da Instrução Normativa RFB nº 1500, de 2014 reconhece que são isentos do IRPF os rendimentos decorrentes de participações societárias envolvendo lucros ou dividendos pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas (transcrição nas fls.362/363).

Que a legislação de regência mencionada tem sido aplicada, em sua integralidade, pela jurisprudência do Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais -CARF e cita Acórdãos emitidos.

Reafirma que (fl. 364): "Dessa maneira, em havendo a previsão em Contrato Social da pessoa jurídica acerca da forma como será efetuada a distribuição de lucros, com a consequente verificação da existência de lucro no exercício respectivo, acompanhada da comprovação do efetivo recebimento pela pessoa física, mostra-se inarredável a conclusão de se tratar de distribuição de lucros e não de remuneração em virtude de eventual prestação de serviço."

Refere que (fl. 365): "Em suma, para que a distribuição de lucros seja efetuada de maneira correta, devem ser preenchidos os seguintes requisitos: 1) o contrato social deve prever, expressamente, a possibilidade de distribuição de lucros; 2) a pessoa jurídica não pode apresentar prejuízo no período anterior; 3) os valores

pagos aos sócios devem ser identificados e contabilizados pela empresa; 4) os valores distribuídos devem ser efetivamente recebidos pela pessoa física".

Afirma que todos os requisitos foram atendidos e cita mais alguns Acórdãos do CARF.

Referindo-se ao art. 110 do CTN, alega que a autoridade administrativa não pode desqualificar a distribuição de lucros ocorrida no plano fático, desconsiderando os atos jurídicos praticados por ambas as partes, tratando-os como se remuneração fossem. Que os conceitos são diametralmente distintos. 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 na realização do seu objeto social.

Que não houve qualquer demonstração por parte do Fisco de um acordo formalizado pelas partes para a retribuição por um serviço prestado, não podendo o ente tributante desvirtuar a natureza jurídica que permeia o instituto da remuneração.

E, que se hipoteticamente, suprimirmos o trabalho que fora supostamente imputado ao sócio, tem-se que a importância que ele iria receber a título de distribuição de lucros não seria igual a zero, o que demonstra tratar-se de rendimentos do capital investido e não de remuneração por eventual serviço prestado.

Reafirma que, conforme o art. 1007 do Código Civil, o Contrato Social previu a distribuição de lucros de forma desproporcional à participação societária, devendo-se afastar a infração fiscal atinente à suposta omissão de rendimentos.

Observa (fl. 369) que: "... o repasse não era realizado aleatoriamente, mas segundo critérios jurídicos que eram estabelecidos pela própria pessoa jurídica, tais como, por exemplo, a quantidade de horas que cada sócio médico se colocava à disposição para a realização de plantões junto às municipalidades, que eram os principais contratantes da empresa GLOBO MED SERVIÇOS MÉDICOS LTDA. Especificamente no caso em apreço, os valores eram proporcionais às horas mensais que eram empenhadas pelo Sr. Guilherme Roberto Zammar perante o Serviço de Atendimento Móvel de Urgência - SAMU da Prefeitura Municipal de Araucária/ PR".

Conclui que o êxito nesta tarefa implicava no aumento de lucro que seria distribuído posteriormente. Que as metas atribuídas aos sócios eram, assim, gerais e objetivas, sendo acordado que o repasse referente ao lucro ocorreria à medida que elas fossem atingidas.

No Item II.II (fls. 370 em diante) defende a ilegitimidade da qualificação da multa de ofício por inexistência de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, citando Acórdãos do CARF.

Alega que o entendimento da Corte Administrativa tem sido pela aplicação da essência de sua Súmula 14, pelo qual se dispõe que "a simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo".

Afirma que (fl. 373): "Dessa maneira, para que o Fisco possa impor a multa qualificada de 150% prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, é imprescindível a demonstração da conduta dolosa do contribuinte, não podendo o intuito de fraude ser presumido. Em se tratando de sanções tributárias, a sua análise deve ser feita com cautela, de modo a evitar o cometimento de abusos e arbitrariedades em prejuízo ao contribuinte. Logo, não bastam meros indícios, devendo estar perfeitamente identificadas e comprovadas as circunstâncias materiais do fato, com vistas a configurar o dolo específico supostamente praticado".

Solicita o cancelamento integral do Auto de Infração e, se não for esse o entendimento, ao menos, a redução da multa de ofício aplicada, para o patamar original de 75% previsto no 'caput' do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Sobreveio o julgamento da Impugnação, e foi proferido o Acórdão nº. 10-64.129 (e-fls. 714/734), que restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2014, 2015

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, constituiu-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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte foi intimado do resultado de julgamento pela via postal, em 22/03/2019, conforme Aviso de Recebimento (e-fl. 738), e apresentou o Recurso Voluntário (e-fls. 741/756), em 05/04/2019 (e-fls. 739), trazendo praticamente os mesmos argumentos apresentados em sede de Impugnação, assim sintetizados:

INTROITO RELEVANTE | Alega que integra o quadro societário da empresa Globo Med desde 22/08/2014, conforme 5ª Alteração Contratual, e que os valores recebidos a título de distribuição de lucros teriam sido devidamente declarados em sua DIRPF. Destaca que a empresa apurou lucro no período e que seu contrato previa a distribuição. Ademais, destaca que os lucros distribuídos aos sócios teriam sido devidamente escriturados/contabilizados pela empresa.

DA TEMPESTIVIDADE DO PRESENTE RECURSO | Alega que o recurso foi interposto dentro do prazo de 30 dias a contar da intimação, nos termos do art. 33 do Decreto nº. 70.235/72.

DA NÃO TRIBUTAÇÃO DOS VALORES RECEBIDOS PELO SÓCIO A TÍTULO DE DISTRIBUIÇÃO DE LUCRO | Alega que o art. 1007 do Código Civil e o Contrato social da Globo Med preveem a possibilidade de distribuição de lucros desproporcional ao percentual da participação. Reitera o argumento de que a empresa teria escriturado os lucros apurados e distribuídos aos sócios no período e defende que os valores recebidos a título de distribuição de lucros seriam isentos, conforme declaração apresentada. Afirma que não há provas de que os valores recebidos tivessem sido recebidos a título de remuneração pela prestação de serviços médicos e não a título de lucros distribuídos, como sustenta a autuação.

DA JURISPRUDÊNCIA DO CARF ACERCA DA DISTRIBUIÇÃO DOS LUCROS: CUMPRIMENTO DAS EXIGÊNCIAS CONSIGNADAS NAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS E CASO IDÊNTICO ANALISADO POR OCASIÃO DO ACÓRDÃO 2301-005.705 ENVOLVENDO SOCIEDADES DE MÉDICOS | Afirma que a jurisprudência do CARF teria se consolidado no sentido de que a distribuição de lucros não poderia ser desconsiderada se houvesse a comprovação de que a empresa obteve lucros e a sua escrituração na pessoa jurídica. Discorre sobre vários acórdãos que afirma terem decidido casos semelhantes ao presente em sentido favorável aos contribuintes.

DA ILEGITIMIDADE DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO PARA O PERCENTUAL DE 150%. INEXISTÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO E PRECEDENTES DO CARF ACERCA DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS | Alega que

não há comprovação do dolo e pede a aplicação da Súmula CARF nº. 14 e requer a desqualificação da penalidade imposta.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Sílvio Lúcio de Oliveira Júnior**, Relator.

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº. 70.235/72. Portanto, o recurso deve ser conhecido.

2. Resumo da autuação

A presente fiscalização decorreu da ação fiscal promovida contra a empresa GLOBO MED SERVICOS MEDICOS LTDA (processo nº 10980-721.028/2018-89), da qual o recorrente é sócio desde a sua 5ª Alteração Contratual (22/08/2014).

A empresa tem como objeto social: “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 da saúde, através de exames complementares e do fornecimento para atendimento exclusivo em postos de saúde, pronto socorro, hospitais, clínicas médicas e laboratórios, de médicos, médicos especialistas, fisioterapeutas, psicólogos, enfermeiros, técnicos e auxiliares de enfermagem”.

Conforme relatado pela fiscalização, se constatou nos arquivos digitais contábeis fornecidos pela empresa que os pagamentos contabilizados na conta contábil nº 541 - DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS, subconta 54101 – DISTRIBUIÇÃO, referem-se à contabilização de pagamentos relativos à suposta distribuição e/ou adiantamentos de lucros a sócios da empresa. Estes pagamentos, quando efetuados especificamente aos médicos sócios são, na realidade, decorrentes dos seus trabalhos pessoais, despendidos em favor da consecução dos objetivos sociais da empresa, em nada se assemelhando à distribuição de lucros, conforme consta nos históricos dos lançamentos contábeis.

A fiscalização considerou que as distribuições de lucros eram simuladas, tendo indicado as seguintes justificativas:

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.

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.

Problemas na contabilidade da Globo Med também foram apontados pela fiscalização que considerou que os pagamentos não teriam a natureza de distribuição de lucros:

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. 327/328).

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".

(...)

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. 330): "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. 330.

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.

Após ter sido intimado para responder sobre os valores recebidos da empresa Globo Med, o recorrente afirmou que os valores recebidos da empresa GLOBO MED, variam mês a mês de acordo com os lucros da empresa, assim como as datas de pagamento eram variáveis de acordo com o fluxo de caixa, que conforme recebia de suas fontes pagadoras apurava os respectivos lucros e fazia o referido repasse.

O lucro era apurado de acordo com a participação de cada um na respectiva competência mês. Como a sociedade é de médicos cada profissional tinha sua escala de trabalhos

estabelecida e que ao final do período apurava-se o resultado e distribuía-se o valor de cada um de acordo com a escala realizada.

Embasando o entendimento da fiscalização, ainda foram mencionados os fatos de que nenhuma ata foi levada a registro na Junta Comercial do Paraná para justificar a distribuição de lucros desproporcional à participação dos sócios e que não teria levantado demonstrações financeiras intermediárias que suportassem tal distribuição, de modo que foram desqualificados 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.

Diante de tais constatações, considerou-se que os pagamentos realizados pela empresa se deram a título de remuneração e não a título de distribuição de lucros, o que justificou a desconsideração da isenção do Imposto de Renda da Pessoa Física e a consequente autuação.

Vale destacar que o processo da Globo Med (Processo nº 10980-721.028/2018-89) foi julgado pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF em 02/10/2024, quando foi proferido o Acórdão nº 2402-012.834, que confirmou a simulação e a desconsideração dos lucros distribuídos pela empresa, bem como o lançamento das contribuições previdenciárias devidas pela empresa, tendo reduzido a penalidade aplicada em razão da Lei nº. 14.689/2023. O acórdão foi assim ementado:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/06/2013 a 31/12/2015

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. NÃO PRONUNCIAMENTO O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula CARF nº 2).

CERCEAMENTO DE DEFESA.INOCORRÊNCIA Inexiste cerceamento de defesa em lançamento que cumpre os requisitos legais e expõe exaustivamente os fatos e fundamentos jurídicos com ampla instrução probatória.

PRESTADOR DE SERVIÇO.AUSENTE VÍNCULO EMPREGATÍCIO O prestador de serviço ou sócio da empresa não possui vínculo de emprego.

IMPUGNAÇÃO GENÉRICA.NEGATIVA GERAL A defesa administrativa deve expor os motivos de fato e de direito em que se fundamenta os pontos de discordância e as razões e provas que possuir sendo inadmissível alegação genérica.

INACEITÁVEL A UTILIZAÇÃO DE INSTRUMENTOS LEGAIS PARA PRÁTICA DE ILÍCITOS A utilização de instrumentos legais como a entrada de sócios na empresa e a distribuição de lucros não dá azo à prática de ilegalidade tal como a sonegação de tributos.

RESPONSABILIDADE PESSOAL DE ADMINISTRADORES.POSSIBILIDADE Há responsabilidade pessoal dos administradores pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei.

MULTA CONFISCATÓRIA.NÃO PRONUNCIAMENTO O Carf não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária que determine a aplicação de multa.

RETROATIVIDADE BENIGNA.POSSIBILIDADE Tratando-se de lançamento não definitivamente julgado em instância administrativa a lei se aplica a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa.

Estes foram os principais pontos que embasaram a autuação, passar-se-á, na sequência, à análise do recurso voluntário.

3. Mérito: Omissão de rendimentos

O recorrente alega que integra o quadro societário da empresa Globo Med desde 22/08/2014, conforme 5ª Alteração Contratual, e que os valores recebidos a título de distribuição de lucros teriam sido devidamente declarados em sua DIRPF como isentos. Destaca ainda que a empresa teria apurado lucro no período e que seu contrato social previa a distribuição desproporcional. Ademais, destaca que os lucros distribuídos aos sócios teriam sido devidamente escriturados/contabilizados pela empresa, de modo que deveria ser respeitada a sua natureza jurídica de lucros distribuídos nos termos da legislação vigente.

Não assiste razão ao recorrente.

Ao contrário do que sustenta o recorrente, a fiscalização e a decisão de piso não discutem se, em tese, é possível a distribuição dos lucros de forma desproporcional ao capital do sócio. Tal questão se encontra pacificada pelo disposto no art. 1007 do Código Civil¹ e em Soluções de Consulta² da Receita Federal.

¹ Art. 1.007. Salvo estipulação em contrário, o sócio participa dos lucros e das perdas, na proporção das respectivas quotas, mas aquele, cuja contribuição consiste em serviços, somente participa dos lucros na proporção da média do valor das quotas.

² "SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 46, DE 24 DE MAIO DE 2010 IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS AOS SÓCIOS. ISENÇÃO. A distribuição de lucros aos sócios é isenta de imposto de renda (na fonte e na declaração dos beneficiários), contanto que sejam observadas as regras previstas na legislação de regência, atinentes à forma de tributação da pessoa jurídica. Estão abrangidos pela isenção os lucros distribuídos aos sócios de forma desproporcional à sua participação no capital social, desde que tal distribuição esteja devidamente estipulada pelas partes no contrato social, em conformidade com a legislação societária. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 9.249/1995, art. 10; Decreto nº 3.000/1999 Regulamento do Imposto de Renda RIR/99, art. 39, inc. XXIX; Lei nº 10.406/2002, arts. 997, incs. IV e VII, 1.007, 1.008, 1.053 e 1.054; IN nº 93/1997, art. 48, caput, e §§ 1º a 8º. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS AOS SÓCIOS. NÃO INCIDÊNCIA. O sócio cotista que receba pró-labore é segurado obrigatório do RGPS, na qualidade de contribuinte individual, havendo incidência de contribuição previdenciária sobre o pró-labore por ele recebido. Não incide a contribuição previdenciária sobre os lucros distribuídos aos sócios quando houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho (pró-labore) e a proveniente do capital social (lucro) e tratar-se de resultado já apurado por meio de demonstração do resultado do exercício.- DRE. Estão abrangidos pela não incidência os lucros distribuídos aos sócios de forma desproporcional à sua participação no capital social, desde que tal distribuição esteja devidamente estipulada pelas partes no contrato social, em conformidade com a legislação societária. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei No 8.212/1991, art. 12, inc. V, alínea "f"; Decreto No- 3.048/1999 - Regulamento da Previdência Social - RPS, art. 201, caput e §§ 1º e 5º, incs. I e II; Lei No 10.406/2002, arts. 997, incs. IV e VII, 1.007, 1.008, 1.053 e 1.054. 76.

A distribuição de lucros, de forma desproporcional ao capital, não descaracteriza a natureza dos lucros distribuídos como remuneração do capital, tem recebido acolhida deste CARF quando expressamente previsto nos documentos constitutivos da sociedade e quando a contabilidade comprovar a aferição de lucro a ser distribuído, e a previsão contratual de distribuição desproporcional (se for o caso). Nesse sentido, exemplificativamente, entenderam os Acórdãos nº 2401-005.677, 2402-006.980, e a CSRF no Acórdão nº 9202-010.159.

A principal questão aqui debatida é quanto à natureza atribuída aos valores pagos ao sócio. Se seriam realmente lucros distribuídos (remuneração do capital), ou se seriam remuneração do trabalho (pró-labore).

As evidências coletadas pela fiscalização mostram que, ao invés de refletirem a apuração e distribuição de lucro pela sociedade, os montantes recebidos pela recorrente correspondem a mera remuneração por serviços médicos prestados e que a denominação “lucro” foi usada para macular e para afastar a responsabilidade fiscal da contribuinte e da empresa da qual figura como sócia.

A decisão de piso fez importantes destaques sobre as provas coletadas pela fiscalização:

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, Sr.^a 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). E é o caso do Sr. Guilherme Roberto Zammar.

As planilhas anexadas à peça impugnatória (fls. 505/528) já continham escala de plantões desde o dia 13 de junho de 2014 (fl. 510), assim como o Livro Ponto que confirma os plantões desde o dia 13 e 14 de junho de 2014 (fl. 556).

Observe-se que o pagamento realizado pela GLOBO MED foi em 24/07/2014, no valor de R\$ 5.243,00 sob o histórico "TED 104.1286GLOBO M SERV"(conforme extrato bancário fornecido pelo contribuinte, fls. 272 e 461) e o ingresso na sociedade se deu, efetivamente no dia 22/08/2014, quando do registro na Junta Comercial do Paraná (fl. 70), inclusive reconhecido pelo Impugnante na peça impugnatória (fl. 356).

Esses pagamentos realizados pela GLOBO MED anteriormente ao efetivo ingresso do Impugnante no quadro social da empresa reforçam a comprovação de que na realidade todos os pagamentos se referem à remuneração por serviços prestados, vinculados aos plantões médicos.

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. 19/21).

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. 19/21) e que, como comprovado, é o caso do Impugnante, Sr. Guilherme Roberto Zammar, 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).

Observe-se que a empresa GLOBO MED formalizou o Contrato de Prestação de Serviços - Nº 22/2014 (fls. 208/215) 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. 223/229) com o Município de Campo Largo, ocorreu em JUNHO/2014, sendo que a 5ª Alteração Contratual da GLOBO MED admitiu 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 19/08/2014 (fls. 216/222). No dia anterior, em 18/08/2014 nova Alteração Contratual da GLOBO MED (6ª Alteração) foi realizada para admissão (gratuita) de mais sócios médicos, por cedência das quotas da sócia majoritária, que teve suas quotas diminuídas para 98,43%, mantido o capital social inalterado de R\$ 320.000,00.

Sequer havia sido registrada a 5ª Alteração Contratual na Junta Comercial e, com a formalização de outro contrato com órgão público, nova alteração foi feita apenas para admissão de mais sócios (médicos).

As planilhas dos plantões (escalas) anexadas pelo Impugnante aos autos (fls. 505/528) somente corroboram que os valores pagos mensalmente eram de acordo com os plantões realizados.

O próprio fiscalizado afirmou (fl. 323) que:

Item 1.1.3 "A remuneração dos sócios era feita de forma desproporcional em relação a participação societária, porém proporcional a outros critérios estabelecidos pela sociedade, como por exemplo desempenho pessoal em relação as metas da empresa quanto ao cumprimento dos contratos vigentes à época."

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. 367): "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 é afirmado (fl. 369) que "... o repasse não era realizado aleatoriamente, mas segundo critérios ...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. Guilherme Roberto Zammar...". (grifei)

O recorrente admitiu que presta serviços pela recorrente na execução de contratos firmados entre ela e seus clientes, o contrato social da pessoa jurídica autoriza a distribuição de lucros de forma desproporcional entre os sócios, mas ficou bem evidenciado que a contabilidade da empresa não respalda as afirmações do recorrente no sentido de que foram obtidos lucros a serem distribuídos ou que estes teriam sido devidamente escriturados/contabilizados. Como concluiu a decisão de piso:

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"

Ao contrário do que afirma o recorrente, ficou comprovado nos autos que a empresa Globo Med não cumpriu a legislação vigente para distribuir lucros de forma desproporcional aos sócios, conforme destacou :

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. 37) foi previsto que a participação nos resultados da empresa poderia ser desproporcional ao percentual de participação do quadro societário. A Cláusula Sexta (Item 6.10) da 5ª Alteração Contratual mantém a mesma redação (fls. .

A par disso, a Cláusula Décima da supracitada alteração contratual, com redação mantida integralmente na 5ª Alteração Contratual (fl. 65):

"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 reservas de lucros constantes do último balanço patrimonial, observada a reposição de Lucros 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).

E concluiu que a simulação estaria caracterizada:

A GLOBO MED, ao tipificar os prestadores de serviços como sócios, buscava livrar-se da incidência de contribuições sociais, previdenciárias e outros encargos

trabalhistas decorrentes das contratações, e, ao remunerá-los sob a forma de lucro, eximia-se de uma tributação mais gravosa.

Os sócios, por outro lado, recebiam a remuneração como rendimento isento (lucro) e se eximiam de pagar o imposto de renda da pessoa física incidente sobre os rendimentos recebidos.

Pelo exposto, evidenciado que, por trás da verdade declarada (recebimento de rendimentos isentos, a título de lucros, pelos sócios), existia uma outra verdade, qual seja, a remuneração por serviços prestados de forma individual), 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.

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

Não vejo reparos a fazer na decisão de piso e na autuação, frente à ausência de comprovação de que os valores teriam sido efetivamente recebidos a título de distribuição de lucros, devem ser submetidos à tributação pelo Imposto de Renda da Pessoa Física, restando caracterizada a infração de omissão de rendimentos.

4. Da Multa Qualificada

No que diz respeito à multa de ofício, como se viu, foi aplicada na forma qualificada (150%), com fulcro no artigo 44, I da Lei n.º 9.430/1996, e a recorrente alega que não teria ficado comprovada sua conduta dolosa. Ademais, alega que o caso se enquadra na Súmula CARF n.º. 14, que tem o seguinte teor:

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo

Entendo que não assiste razão à recorrente e a multa qualificada deve ser mantida.

No tocante à multa qualificada, a redação atual do art. 44 da Lei n.º. 9.430/96, alterado pela Lei n.º. 14.689/2023, determina a aplicação do percentual de 150% “nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 1964” e quando houve reincidência na infração:

Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

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

(Vide Lei n.º 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)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; (Vide Lei n.º 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

[...]

§ 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: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)(...)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)

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.

Para a configuração as condutas dos art. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, exige-se sempre o dolo, elemento subjetivo do tipo. É dizer, para haver dolo não basta o agente querer o resultado, é indispensável à vontade consciente de se praticar a conduta prevista no tipo.

Da leitura do Termo de Verificação Fiscal, vê-se que a fiscalização descreve a atitude simulatória da recorrente e da empresa Globo Med, que contratou os médicos à medida em que formalizava contratos de prestação de serviço, que promovia a inclusão dos médicos na sociedade por meio de cessão de quotas sem aumento de capital, que distribuiu em forma de lucros a sócios, valores que em verdade eram remuneração pelos serviços prestados, que teria contabilizado os pagamentos de forma simulada, visando reduzir a tributação incidente sobre os valores a serem pagos aos médicos contratados que, como o recorrente, declaravam o recebimento dos valores como isentos, agindo em conluio e plenamente consciente da estrutura adotada. O Relatório Fiscal assim caracteriza a infração:

Contudo, diante da demonstração inequívoca dos fatos, demonstrados quando da fiscalização da empresa GLOBO MED, claro está que os pagamentos efetuados pela empresa ao profissional e sócio Guilherme Roberto Zammar, são decorrentes dos seus trabalhos pessoais, despendidos em favor da consecução dos objetivos sociais da empresa, em nada se assemelhando a distribuição de lucros, conforme apresentado em suas DIRPF. Além disso, conforme demonstrado em seus registros contábeis, nos anos-calendário de 2014 e 2015, a empresa GLOBO MED, não distribuiu lucros e dividendos aos sócios.

Por fim, ao ser intimado a esclarecer se tais pagamentos eram decorrentes dos serviços prestados à GLOBO MED., o fiscalizado declarou que os pagamentos recebidos eram realizados de acordo com a escala realizada e, portanto, remuneração por serviços prestados.

A multa para esta infração foi qualificada, em virtude do evidente intuito de fraude, por parte da empresa, caracterizado pelo conluio através dos administradores com o sócio Guilherme Roberto Zammar, 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.

A decisão de piso corroborou o entendimento da fiscalização:

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.

Ciente da natureza salarial (tanto que havia escalas de plantões, Livro Ponto e os valores pagos correspondiam às horas trabalhadas) e, portanto, 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 levarmos 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 recorrido, 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%.

No caso concreto, a qualificação está devidamente justificada pela fiscalização e reforçada pela decisão de piso. Entendo que a conduta dolosa da empresa e da recorrente e o conluio com os médicos contratados ficou explicitada. Sem o referido conluio a manobra contábil não seria bem-sucedida para impedir ou dificultar a identificação da distribuição simulada de lucros.

Contudo, é necessário ajustar o valor da multa qualificada, pois, nos termos da alteração promovida pela Lei nº. 14.689/2023, ela foi reduzida de 150% para 100%, nos casos de não 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.

Portanto, deve-se aplicar a retroação disposta na Lei n. 9.430/96, art. 44, § 1º, VI, reduzindo o percentual da multa de ofício para 100%.

5. Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

Sílvio Lúcio de Oliveira Júnior