



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11020.722057/2017-06
ACÓRDÃO	2202-011.922 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JUCIMARA DALL AGNOL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2012

DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA.

O dever de desconsiderar os atos e negócios jurídicos, a fim de aplicar a lei sobre os fatos geradores efetivamente ocorridos, é corolário da atribuição da autoridade fiscal de efetuar o lançamento e decorre da própria essência da atividade de fiscalização tributária, que deve buscar a verdade material com prevalência da substância sobre a forma.

SOCIEDADE ANÔNIMA. DISTRIBUIÇÃO DESPROPORCIONAL DE LUCROS. VEDAÇÃO.

Somente em 2021 foi alterada a legislação para permitir que sociedades anônimas fechadas com receita bruta anual inferior a R\$ 78M realizem a distribuição desproporcional de lucros, nos termos do § 4º inserido ao artigo 294, pela Lei Complementar nº 182.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. O conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino acompanhou o relator pelas conclusões e apresentou declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Henrique Perlatto Moura – Relator

Assinado Digitalmente

Ronnie Soares Anderson – Presidente

Participaram da reunião os conselheiros Andressa Pegoraro Tomazela, Henrique Perlatto Moura, Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Raimundo Cassio Goncalves Lima (substituto[a] integral), Thiago Buschinelli Sorrentino, Ronnie Soares Anderson (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração lavrado para exigir da parte Recorrente Imposto de Renda Pessoa Física com relação a lucros distribuído pela pessoa jurídica Única Saúde considerando que esta foi criada com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador relativo à prestação de serviço realizada por terceiro sem vínculo empregatício.

Por bem retratar os fatos ocorridos até o julgamento da impugnação, colaciono abaixo trecho relatório do acórdão recorrido:

Foi lavrado Auto de Infração de lançamento de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física contra a contribuinte acima identificada do exercício de 2013, no valor total do crédito tributário de R\$ 23.697,49, conforme descrição dos fatos e enquadramento legal de fls. 1044 a 1059.

A autoridade fiscal efetuou o lançamento de ofício em face de omissão de rendimentos tributáveis do trabalho considerados pelo impugnante como lucros distribuídos de pessoa jurídica, com a constituição da empresa Única Saúde com esse objetivo, dissimulando a natureza jurídica dos rendimentos.

A contribuinte apresentou sua impugnação alegando em síntese o seguinte:

a) preliminarmente a nulidade por vício material pelo fato de que não houve omissão de rendimentos, mas, no máximo uma classificação indevida de rendimentos tributáveis em isentos, já que os valores recebidos pelo impugnante a título de distribuição de lucros assim informados pela fonte pagadora, foram realocados pela fiscalização para a condição de rendimentos do trabalho recebidos de pessoa jurídica sem vínculo empregatício.

Conseqüentemente se os valores informados na DAA como rendimentos isentos foram reclassificados à condição de rendimentos tributáveis, não se pode falar em omissão de rendimentos, e, sendo a descrição dos fatos e enquadramento legal elementos substanciais e próprios da obrigação tributária, os equívocos na

realização do ato administrativo de lançamento ensejam a sua nulidade por vício material, requerendo seja reconhecida a nulidade do Auto de Infração;

b) Para a fiscalização as importâncias pagas aos sócios da ÚNICA SAÚDE dentre eles o impugnante, foram retribuições pelos serviços prestados e constituíram-se em rendimentos tributáveis, reclassificando tais retribuições como pagamentos de serviços prestados, sujeitos ao imposto de renda retido na fonte e rendimentos tributáveis na DAA, fazendo extenso relato contendo pretensas irregularidades apuradas no PAF 11065.722869/2016-46, que não tem força probatória para desqualificar o vínculo societário do impugnante junto à empresa para reclassificar os rendimentos recebidos, tendo por base também o fato de as distribuições terem ocorrido de forma desproporcional à participação nº capital social;

c) Apesar dos esclarecimentos prestados pela empresa, a fiscalização tentou deturpar tais esclarecimentos, eis que, em nenhum momento foi reconhecido que os valores pagos aos sócios decorreram unicamente dos trabalhos executados pelos sócios, mas, pelo contrário, que o resultado da companhia, apurado em observância às regras contábeis e aos ditames legais e estatutários foi distribuído entre os sócios de forma desproporcional à participação societária e atendendo a critérios definidos em comum acordo, tais como, a colaboração na geração das receitas obtidas, e, por consequência do próprio resultado objeto da distribuição, não havendo falar que, mesmo agindo pessoalmente na prestação dos serviços os sócios passam a agir em nome próprio e ou distantes da finalidades da sociedade;

d) A lógica fiscal de que a distribuição de lucros deve respeitar a participação do capital destoa do cenário societário contemporâneo, no qual, não raras vezes os sócios contribuem diferentemente para o resultado da sociedade. Ocorre que a gestão empresarial por diversos sócios pode importar em contribuições para o negócio, que extrapolam a simples participação no capital. No caso específico da ÚNICA SAÚDE, os sócios são profissionais da saúde e executam a gestão técnica da Companhia, de modo que a distribuição do resultado observa o quanto desse resultado relaciona-se a cada sócio, ou seja, proporcionalmente a sua colaboração na geração de receitas e envolvimento profissional nº período base, guardando relação com a gestão técnica e não com a quantidade de ações possuídas com a quantidade de consultas, atendimentos ou horas de plantão dos sócios como presumiu a fiscalização;

e) Os valores distribuídos não ostentam natureza de rendimentos do trabalho como alegado pela fiscalização, até porque, os sócios não prestam serviços à Companhia, mas, sim a terceiros em nome da Companhia de forma a realizar o seu objetivo social, sendo juridicamente plausível a distribuição de lucros por critérios outros que não a proporcionalidade ao capital social, estando esses lucros despidos da natureza de honorários profissionais ao contrário da conclusão fiscal e nos termos da doutrina e legislação de regência não se trata de honorários profissionais de contraprestação por serviços prestados;

f) A menção à lei 11.196/2005, afirma a possibilidade de os sócios prestarem serviços de caráter personalíssimo ou não com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, sujeitando-se tão somente à legislação aplicável à pessoa jurídica, para fins fiscais e previdenciários;

g) Ressalta ao final que o entendimento fiscal no sentido que a lei societária veda a distribuição desproporcional de lucros está equivocado, pois, de conformidade do artigo 17, parágrafos 2º a 4º da lei 6.404/76 deixa claro que a ação com dividendo fixo não participa dos lucros remanescentes e a ação com dividendo mínimo participa dos lucros divididos em igualdade de condições com as ordinárias, depois de estar assegurado o dividendo igual ao mínimo, salvo disposição estatutária em contrário, ou seja, a lei prevê a possibilidade de dividendos desproporcional à participação societária com isonomia dentro de cada classe de ação;

h) No caso da ÚNICA SAÚDE está expressamente estabelecido que os resultados sejam partilhados de forma desproporcional (Estatuto Social cláusula 27, parágrafos 1º e 2º), sendo que os minoritários receberam dividendos majorados à sua participação acionária, e uma eventual infração à legislação societária do ponto em discussão, não terá o condão de atribuir natureza de verba remuneratória aos pagamentos efetuados a título de lucro pela Companhia, isentos através da lei 9.249/95, que também não obriga que a distribuição de lucros seja proporcional à participação no capital social, transcrevendo ementa do CARF;

i) Quanto à multa de ofício, caso mantida a autuação, requer seu cancelamento, considerando, considerando que apresentou sua DAA de conformidade com o informe entregue pela ÚNICA SAÚDE, que informavam ser ele beneficiário de "isenção" indevida, levando-o a incorrer em erro;

j) requer ainda seja reconhecida a nulidade ou improcedência do lançamento e a exclusão da multa de ofício.

Sobreveio o acórdão nº 04-47.189, proferido pela 1ª Turma da DRJ/CGE, com dispensa de ementa, que entendeu pela improcedência da impugnação, (fls. 1086-1090).

Cientificada em 05/12/2018 (fl. 1095), a Recorrente interpôs Recurso Voluntário em 14/12/2018 (fls. 1099-1111), em que alega:

- Preliminar de nulidade do auto de infração por inexistir omissão de rendimentos, mas requalificação de rendimentos declarados em DAA;
- No mérito, alega que a Recorrente é acionista da sociedade empresária Única Saúde, pois constava do quadro social e prestava serviços a terceiros,

sendo remunerada pelo resultado do serviço que ela própria gerou na sociedade;

- Exclusão da multa de ofício pois houve, se muito, erro no preenchimento da declaração, o que autorizaria o afastamento da multa de ofício com base na aplicação da Súmula CARF nº 73.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Henrique Perlatto Moura**, Relator

Conheço do Recurso Voluntário pois é tempestivo e preenche os pressupostos de admissibilidade.

A lide versa sobre a possibilidade de requalificação de rendimentos recebidos de pessoa jurídica declarados como isentos na hipótese de se constar a ocorrência de fraude decorrente da utilização de estrutura societária pela cessão de 1 quota à Recorrente, que passou a receber sua remuneração pelo trabalho isenta de imposto de renda. A Recorrente alega nulidade do lançamento, que houve regularidade de sua conduta e pede aplicação da Súmula CARF nº 73.

A Recorrente alega que houve nulidade por se tratar de requalificação dos rendimentos e não de omissão, matéria que em verdade se confunde com o mérito. Isso, pois as nulidades decorrem de atos praticados com preterição de direito de defesa ou por autoridade incompetente, como prevê o artigo 59, do Decreto 70.235, de 1972. Dessa forma, a nulidade alegada será cotejada com o mérito.

Como consta do relatório fiscal, a sociedade ÚNICA SAÚDE se estruturou na forma de sociedade anônima e tinha como objeto prestar serviços de saúde. É válido transcrever trechos do relatório fiscal abaixo:

A ÚNICA SAÚDE é sociedade anônima localizada no município de Taquara/RS, Rua Emílio Lúcio Esteves, nº 1131, sala 409, bairro Centro (também referida neste documento como “empresa”, “companhia”, “sociedade” e “pessoa jurídica”). Conforme Estatuto Social (docs. 04 e 23), a “companhia tem por objeto a exclusiva prestação de serviços de saúde, em todas suas especialidades e áreas, a administração e gestão de serviços de saúde, além de quaisquer atividades afins, correlatas, acessórias ou complementares às descritas anteriormente, atuando na iniciativa pública e privada, podendo ainda, participar do capital de outras sociedades, como sócia, sócia-quotista ou acionista”.

Em consonância com os objetivos sociais, a empresa firmou contratos de prestação de serviços com entes públicos e privados. A análise dos dispositivos pactuados indica claramente a atuação empresarial, desenvolvendo as atividades inerentes à prestação de serviços mediante contraprestação econômica (por exemplo, supervisão e fiscalização dos seus colaboradores, emissão de notas fiscais, recebimento de pagamentos e, destaque-se, responsabilidade sobre as obrigações trabalhistas, tributárias, sociais e previdenciárias decorrentes das relações com seus trabalhadores).

(...)

Obviamente, para prestar os serviços a que se propunha, a empresa valeu-se de profissionais pessoas físicas (médicos, dentistas, psicólogos, enfermeiros, assistentes sociais e outros) e remunerou-os, de fato, pelos trabalhos desenvolvidos e não pela condição de sócios.

Como se detalha a seguir, em vez de pagar salários ou honorários aos seus colaboradores e recolher os encargos tributários e previdenciários legalmente e conseqüentemente devidos, a empresa ÚNICA SAÚDE empreendeu simulação ao caracterizar trabalhadores como sócios da companhia e ao atribuir às remunerações pagas as falsas qualificações de pró-labore e de distribuição antecipada de lucros. Tais valores eram informados como rendimentos isentos nas Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRFs) apresentadas pela empresa, resultando na supressão indevida de obrigações tributárias em prejuízo do erário público (docs. 67 e 68). As DIRFs são apresentadas como arquivos digitais de texto puro, com tipos de registros indicados no início de cada linha do arquivo e com campos delimitados pelo caractere "|". A pessoa física beneficiária de um pagamento é identificada pelo registro "BPFDEC" e o valor de lucros isentos recebido por essa pessoa física consta no primeiro registro "RIL96" após a identificação da pessoa física beneficiária (os valores monetários constantes no arquivo da DIRF são informados em centavos – o valor de R\$ 123.456,78 aparece no arquivo como "12345678").

Conforme constava no sítio da ÚNICA SAÚDE na Internet (doc. 64), a empresa oferecia serviços de consultoria na seleção de pessoal qualificado e na manutenção de escalas de trabalho, comprometendo-se a buscar profissionais qualificados para o fechamento das escalas dos clientes contratantes. Além disso, uma relação de "Plantões Disponíveis" era disponibilizada no sítio da empresa e quaisquer profissionais podiam se candidatar a atuar nos plantões oferecidos, mediante preenchimento de formulário no próprio sítio. Ou seja: a empresa não buscava novos sócios; na verdade, recrutava pessoal especializado para prestar os serviços a que se propunha.

Todavia, em vez de firmar contratos de trabalho com os profissionais selecionados e pagar os honorários pelos serviços prestados, a empresa fazia-os preencher um documento chamado "Termo de Transferência de Ações" (docs. 58 a 63), pelo qual o profissional formalizava a aquisição de 1 (uma) ação da companhia, no valor de

R\$ 1,00 (um real), passando a figurar como sócio da empresa e a receber as remunerações pagas pelos serviços prestados disfarçadas de pró-labore e de antecipações de distribuição de lucros. Nas respectivas Declarações de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPFs), os profissionais contratados informavam a parcela de remuneração recebida sob a denominação de distribuição de lucros como isentos do imposto (ou, por vezes, deixavam de informar esses valores na sua totalidade), omitindo renda tributável em prejuízo do erário. Corroboram essa narrativa os fatos e os argumentos expostos abaixo.

O primeiro fato que merece atenção diz respeito à correção e à confiabilidade dos documentos que formalizavam o ingresso no quadro societário da companhia, os denominados “Termos de Transferência de Ações”. A ÚNICA SAÚDE foi constituída em fevereiro de 2010, com capital social de R\$ 5.000,00 dividido em 5.000 ações ordinárias nominativas no valor individual de R\$ 1,00, das quais 4.500 ações foram integralizadas por Rogério Luís Boff(...) e 500 ações foram integralizadas por Rafael Nikolay (...) – dados colhidos na ata de constituição (docs. 04 e 23) e nos sistemas da Receita Federal do Brasil (RFB). A partir de junho de 2010, passaram a ingressar novos “acionistas” na sociedade, sempre com a transferência de uma única ação do sócio minoritário original (Rafael Nikolay) para o sócio ingressante (na realidade, um novo profissional prestador de serviço para a empresa visando ao cumprimento dos contratos por ela firmados). Até outubro de 2014, a ÚNICA SAÚDE contava com mais de 230 “acionistas” proprietários de somente uma ação. Nenhuma das transferências unitárias de ações foi informada à RFB, apesar de terem sido informadas as transferências de ações entre os sócios de fato:

Rogério Luís Boff, Rafael Nikolay (que saiu da sociedade em 03/12/2012) e Bruno Rodrigo Ferreira (que ingressou na sociedade em 03/12/2012).

A análise dos “Termos de Transferência de Ações” mostra claramente que esses documentos contêm importantes inconsistências. Segundo eles, no dia 20/06/2010, às 8h, um “investidor” adquiriu uma das 500 ações pertencentes a Rafael Nikolay. No mesmo dia, uma hora depois, às 9h, outro “investidor” adquiriu, de idêntica forma, uma dentre as 500 ações de propriedade de Rafael. Três dias depois, em 23/06/2010, às 9h, mais um “investidor” adquiriu, igualmente, uma das 500 ações que eram de Rafael. Nos registros documentais, contudo, não se confirmam tais ocorrências. Por exemplo: segundo o termo de 23/06/2010, mesmo após já ter, em tese, alienado duas ações, Rafael continuava possuindo 500 ações (e não 498 ações como seria o esperado após as duas primeiras transferências).

Apesar de, excepcionalmente, haver termos de transferência fazendo menção a quantidades menores do que 500 ações pertencentes a Rafael Nikolay, a quase totalidade dos termos de transferência registra que ele detinha 500 ações no momento de cada repasse, mesmo após a ocorrência, em princípio, de

transferência anteriores. Exemplo disso é o termo emitido em favor de um dos “investidores” em 26/05/2011 (doc. 60), no qual Rafael continuava com a posse de 500 ações da ÚNICA SAÚDE mesmo após ter, supostamente, transferido mais de 100 ações a outros “investidores” anteriormente.

Da análise dos termos de transferência, conclui-se que eles constituíam mera formalidade executada quando um novo trabalhador era admitido na empresa. As falhas nas informações neles registradas podem ser explicadas pela falta de atenção no seu preenchimento, porque não havia suporte factual para os documentos: tais transferências de ações não ocorriam na realidade e os termos eram elaborados somente para atribuir aos empregados a falsa condição de acionistas da companhia, justificando o pagamento de salários tributáveis como antecipações de distribuição de lucros (os quais são isentos de imposto de renda e se encontram fora do campo de incidência da contribuição previdenciária).

Na Ata da Assembleia Geral Extraordinária nº 001/2012 (docs. 04, 23 e 57), realizada 03/12/2012, consta que o sócio Rafael Nikolay saiu da sociedade, transferindo a totalidade de sua participação para Bruno Rodrigo Ferreira (CPF nº 017.837.250-10): 500 ações no valor individual de R\$ 1,00 (correspondentes a 10% do capital social da ÚNICA SAÚDE). O teor desse documento explicita, da mesma forma, que não houve qualquer outra alienação de ação até a data da realização dessa assembleia. Ou seja: todas as supostas transferências de ações aos empregados contratados não existiram.

Quanto ao verdadeiro quadro societário da companhia, as evidências demonstram que os únicos acionistas de fato da empresa no período fiscalizado foram Rogério Luís Boff (proprietário de 4.500 ações), Rafael Nikolay (proprietário de 500 ações até 03/12/2012) e Bruno Rodrigo Ferreira (proprietário, a partir de 03/12/2012, das 500 ações anteriormente pertencentes a Rafael Nikolay). Embasa essa conclusão o comportamento da ÚNICA SAÚDE, em várias oportunidades, de não considerar como acionistas da companhia os profissionais que adquiriram somente uma ação por meio dos “Termos de Transferência de Ações”. Os seguintes fatos exemplificam esse comportamento:

a) De acordo, também, com a Ata da Assembleia Geral Extraordinária nº 001/2012, realizada em 03/12/2012, o sócio Rafael Nikolay saiu da sociedade, transferindo integralmente sua participação para Bruno Rodrigo Ferreira. Segundo as informações registradas na ata, Rafael alienou 500 ações no valor individual de R\$ 1,00 (correspondentes a 10% do capital social da ÚNICA SAÚDE) para Bruno. Todavia, os registros da ata ignoraram por completo a existência de outros sócios da companhia, apesar de a companhia já ter pagado, até aquela data, “antecipações de distribuição de lucros” para 169 profissionais que, supostamente, possuíam uma ação, cada um, adquirida de Rafael Nikolay.

b) Ainda sobre os atos registrados na ata citada no parágrafo anterior, constou que a respectiva assembleia foi realizada às 10h do dia 03/12/2012 na sala comercial nº 503 do edifício localizado na Rua Dr. Edmundo Lauffer, nº 299, na

cidade de Igrejinha/RS, e que “houve confirmação da totalidade dos acionistas presentes, todos em pleno gozo de seus direitos, a saber, encontram-se presentes os subscritores de 100% das ações do capital social”. Ou seja, teria havido o comparecimento da totalidade dos acionistas da empresa na assembleia. Conforme relatado nº Termo de Intimação Fiscal nº 02 do procedimento fiscal junto à empresa (doc. 48), a fiscalização da RFB esteve nessa sala comercial – já que o local, à época da lavratura do termo, constava nos cadastros da RFB como sede da companhia – e constatou que se tratava de uma sala comercial de pequenas dimensões. Entretanto, no mesmo mês da assembleia, dezembro de 2012, a empresa realizou pagamentos a título de antecipações de distribuição de lucros a pelo menos 85 supostos sócios (profissionais prestadores de serviços), quantidade de pessoas que não caberia na sala que era sede da companhia na data da assembleia. Além do mais, sendo profissionais de saúde os supostos acionistas, não é crível que todos tenham se ausentado de seus trabalhos, plantões e consultórios, para comparecer à assembleia em um dia útil. Assim, apenas uma entre as seguintes hipóteses é viável: ou não houve o comparecimento da totalidade dos sócios e os registros da ata estão equivocados, ou o comparecimento dos detentores de 100% das ações da companhia (totalidade dos sócios) referiu-se somente a Rogério Luis Boff e a Rafael Nikolay, únicas pessoas cujas assinaturas constaram na ata. Essa segunda hipótese é convergente com as demais evidências e reforça que os profissionais trabalhadores contratados não eram acionistas da empresa.

c) Acrescente-se que, na referida ata de dezembro de 2012, registrou-se que todos os sócios presentes “apuseram suas assinaturas no livro de presenças”. Mediante o item 03 do Termo de Intimação Fiscal nº 03 (doc. 52) e o item 01 do Termo de Intimação Fiscal nº 04 (doc. 55), a fiscalização solicitou o livro no qual foram registradas as presenças de sócios nas assembleias, mas a empresa não atendeu à solicitação: não apresentou o livro e a própria existência do livro não foi comprovada. Apesar dessa omissão da empresa não provar nada de forma isolada, a não apresentação do livro de presenças corrobora a conclusão de que a ÚNICA SAÚDE somente teve três sócios nº período fiscalizado, os quais são os únicos assinantes da ata de assembleia analisada.

d) Na ata da Assembleia Geral Extraordinária nº 001/2013, realizada em 05/06/2013 (docs. 04, 23 e 57), foi registrado que “o presidente declara em nome da empresa que a mesma está incluída na exceção constante nº artigo 294, inciso II da Lei nº 6.404/76, conforme balanço patrimonial anexo”. A regra do artigo 294 da Lei nº 6.404/76 dispensa a companhia fechada que tiver menos de vinte acionistas e patrimônio líquido inferior a R\$ 1.000.000,00 de publicar suas demonstrações financeiras, relatório da administração, parecer do conselho fiscal e outros documentos.

Embora a companhia informasse já ter pago antecipações de distribuição de lucros a 200 supostos acionistas, continuava declarando possuir menos de 20 sócios na ata de junho de 2013. Ou seja, a própria empresa, mais uma vez, não

considerou que os profissionais prestadores de serviços (supostamente possuidores de apenas uma ação) eram acionistas da pessoa jurídica, ratificando a conclusão de que apenas Rogério Luis Boff, Rafael Nikolay e Bruno Rodrigo Ferreira foram, de fato, sócios da empresa no período fiscalizado.

e) Por fim, em consonância com todos os fatos já relatados, cabe ressaltar que os cadastros da RFB atualizados pela própria ÚNICA SAÚDE sempre contiveram como sócios somente Rogério Luís Boff, Rafael Nikolay e Bruno Rodrigo Ferreira. Aquele com 95,00% do capital social durante todo período fiscalizado, esse com 5% até sua saída em 03/12/2012 – com a venda de sua participação –, este com 5,00% a partir do seu ingresso em 03/12/2012 – com a aquisição da totalidade da participação de Rafael Nikolay.

Frente aos fatos relatados, conclui-se que os profissionais prestadores de serviços que, supostamente, possuíam uma única ação da empresa no valor de R\$ 1,00, nunca foram reais sócios da empresa, o que lhes impediria de receber quaisquer lucros da companhia.

Todavia, mesmo que fosse ignorado o artifício utilizado pela empresa para mascarar o corpo clínico prestador dos serviços como composto por acionistas (dissimulando os pagamentos efetuados às pessoas físicas sob a denominação de antecipações de distribuição de lucros isentos), mesmo que se admitisse que os profissionais foram realmente sócios da empresa, o tratamento dado pela companhia aos honorários pagos pelos serviços prestados não guardaria qualquer correlação com a verdadeira natureza jurídica de tais pagamentos, conforme exposto a seguir.

Em primeiro lugar, a remuneração dos colaboradores pessoas físicas, foi realizada mediante pagamentos mensais e em montantes calculados em função dos volumes e modalidades dos serviços executados por cada profissional, sem correlação alguma com a participação social, com o capital empregado na companhia ou com os resultados da empresa. Por óbvio, nos períodos (meses ou anos) em que determinado trabalhador não prestou serviços, não houve qualquer pagamento àquele prestador de serviços, mesmo permanecendo ele como um dos supostos sócios da empresa. Portanto, os valores pagos decorreram unicamente dos trabalhos executados (por exemplo, consultas, atendimentos e horas de plantão), deixando transparecer claramente a natureza de rendimento do trabalho e não de rendimento do capital.

(...)

Contudo, o parágrafo 1º do artigo 27 do estatuto social da companhia (docs. 04 e 23) estabeleceu que “havendo concordância da maioria do capital social, poderá ser elaborado Acordo Social dispendo sobre participação nos lucros e nas perdas sem obedecer a proporcionalidade do capital, desde que atendido os requisitos legais para tanto”, ilegalmente permitindo a distribuição de lucros de forma desproporcional à participação acionária.

Nitidamente, os mentores da simulação perpetrada pela ÚNICA SAÚDE copiaram dispositivo contratual permitido a outras formas de organização empresarial (por exemplo, às sociedades simples e às de responsabilidade limitada), ignorando a espécie sob a qual foi organizada a empresa (sociedade anônima) e afrontaram manifestamente a vedação legal de dividir resultados de forma desproporcional nas companhias.

Observa-se que o montante pago a cada profissional dependia da “colaboração na geração de receitas e envolvimento profissional” (como informou a própria empresa). Ou seja: os valores pagos variaram única e exclusivamente em função dos trabalhos executados que resultaram nas receitas geradas individualmente para a sociedade, sem correlação alguma com o capital social ou com a quantidade de ações.

Os lucros de uma companhia são o resultado positivo das atividades da sociedade em determinado período e são normalmente apurados ao final do exercício social. Não há problema na prática empresarial de adiantar parcela dos possíveis lucros e confrontá-la com os lucros efetivamente auferidos somente ao término do exercício social, para que sejam feitos os devidos ajustes entre o que foi adiantado e o que cada sócio efetivamente teve direito, entretanto a ÚNICA SAÚDE efetuou pagamentos de antecipações de lucros que nunca sofreram o ajuste com os lucros efetivamente apurados ao final de cada exercício social. De acordo com os dados contábeis da empresa, os profissionais receberam sempre valores mensais que, ao final do exercício social, foram transferidos para resultado sem sofrer ajuste algum. Ou seja, os valores mensalmente pagos a cada “acionista” prestador de serviços nunca foram ajustados pelo lucro empresarial do exercício. Tal fato manifesta, mais uma vez, que os pagamentos decorreram unicamente dos trabalhos realizados, não tendo ligação alguma com os lucros da empresa apurados ao final de cada exercício social.

(...)

Verifica-se que os pagamentos efetuados aos profissionais prestadores de serviços (“acionistas” com uma ação de R\$ 1,00) foram feitos mensalmente e proporcionalmente às receitas dos serviços de saúde realizados por cada um, deduzindo os tributos incidentes sobre tais receitas e um valor para atender “os custos e despesas necessárias à administração e gestão da companhia”. Independentemente da apuração de lucros, os profissionais prestadores de serviços foram remunerados, o que mostra, novamente, a natureza de rendimentos por trabalho.

Cabe ainda ressaltar que os pagamentos efetuados a título de “antecipações de lucros” além de não sofrerem confronto com o resultado final do exercício social, não ocorriam em todos os meses. Mesmo que fosse cogitado que a empresa apurasse seus resultados e distribuisse os respectivos dividendos mensalmente, verifica-se que, em muitos meses, um grande número de profissionais não recebeu “adiantamento de lucros”, ainda que permanecesse na condição de

“acionista”. Pelas informações apresentadas pela ÚNICA SAÚDE, isso teria ocorrido porque, naqueles meses, tais profissionais não colaboraram na geração de receitas e não se envolveram profissionalmente (logicamente, não trabalharam, não fazendo jus, assim, aos seus pagamentos). A inexistência de lucros "adiantados" aos acionistas detentores de uma ação evidencia, mais uma vez, que os valores pagos aos profissionais naqueles meses em nada se relacionavam com distribuição de lucros.

Relativamente à denominação adotada pela ÚNICA SAÚDE para os pagamentos ao seu corpo profissional, vale lembrar que, no direito tributário, o conteúdo prevalece sobre a forma. O fato de os honorários profissionais pagos pelos serviços prestados terem sido denominados de “adiantamentos de lucros” não tem o condão de desnaturar a qualidade de rendimento do trabalho que tais pagamentos tinham e, tampouco, pode afastar a incidência das normas tributárias. Por conseguinte, já que os pagamentos efetuados foram rendimentos do trabalho, são tributáveis pelo imposto de renda e sofrem incidência de contribuições previdenciárias, sendo irrelevante a denominação jurídica, o “nomen iuris” atribuído pela companhia.

Pelas razões expostas, conclui-se que as importâncias pagas aos profissionais foram retribuições pelos serviços e constituíram rendimentos tributáveis dos trabalhos por eles prestados. Conseqüentemente, a ÚNICA SAÚDE cometeu infração tributária ao não efetuar a retenção de imposto de renda na fonte a que estava obrigada por força do disposto no artigo 717 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda).

Da mesma forma, por estarem no campo de incidência das contribuições previdenciárias (já que a empresa não recolheu ou declarou a Contribuição Previdenciária Patronal devida conforme artigo 22, inciso III, da Lei nº 8.212/91), restou verificada falta de pagamento e de declaração da contribuição previdenciária patronal. (fls. 1047-1054)

Veja-se que a fiscalização demonstrou a existência de uma artificialidade na forma com a qual a sociedade buscava sócios no mercado, dado que estes seriam em verdade os empregados que prestariam os serviços ao final. Neste caso a artificialidade se agrava pela constatação de que as distribuições se davam de forma desproporcional ao capital social, dado que o artigo 202 da Lei nº 6.404, de 1976, estabelece a forma de fixação dos dividendos devidos a cada acionista, que não podiam ter tratamento discriminatório com relação ao valor a ser distribuído, nos termos abaixo colacionados:

Art. 202. Os acionistas têm direito de receber como dividendo obrigatório, em cada exercício, a parcela dos lucros estabelecida no estatuto ou, se este for omissivo, a importância determinada de acordo com as seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001) (Vide Lei nº 12.838, de 2013)

I - metade do lucro líquido do exercício diminuído ou acrescido dos seguintes valores: (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001)

a) importância destinada à constituição da reserva legal (art. 193); e (Incluída pela Lei nº 10.303, de 2001)

b) importância destinada à formação da reserva para contingências (art. 195) e reversão da mesma reserva formada em exercícios anteriores; (Incluída pela Lei nº 10.303, de 2001)

Somente em 2021 foi alterada a legislação para permitir que sociedades anônimas fechadas com receita bruta anual inferior a R\$ 78M a realização de distribuição desproporcional de lucros, nos termos do § 4º inserido ao artigo 294, pela Lei Complementar nº 182, conforme redação abaixo:

Art. 294. A companhia fechada que tiver receita bruta anual de até R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) poderá:

(...)

§ 4º Na hipótese de omissão do estatuto quanto à distribuição de dividendos, estes serão estabelecidos livremente pela assembleia geral, hipótese em que não se aplicará o disposto no art. 202 desta Lei, desde que não seja prejudicado o direito dos acionistas preferenciais de receber os dividendos fixos ou mínimos a que tenham prioridade.

Veja-se, portanto, que não se está diante de um mero erro na qualificação dos rendimentos, em verdade a Recorrente participou de um esquema fraudulento que tinha como fito suprimir a tributação incidente sobre folha de pagamento, dado que as contratações eram realizadas mediante cessão de ações de companhia fechada sem que, em verdade, as partes envolvidas possuísem um vínculo societário efetivo, inclusive com ofensa à lei pela existência da distribuição desproporcional.

Também pelo motivo anterior, não se aplica a este caso a Súmula CARF nº 73, quando o erro praticado pelo contribuinte se dá em razão de informação incorreta prestada pela fonte pagadora. Neste caso a Recorrente participou da operação e obteve um ganho momentâneo relativo à supressão da tributação incidente sobre a sua remuneração, além de ter deixado de contribuir com a previdência social. Essa situação não configura mero erro, razão pela qual entendo que deve ser mantida a multa de ofício aplicada no patamar legal.

Dessa forma, entendo que não merece acolhida o pleito recursal.

Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e negar provimento.

Assinado Digitalmente

Henrique Perlatto Moura

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Thiago Buschinelli Sorrentino**

Dirijo do entendimento pontual do relator, chegando, contudo, ao mesmo resultado.

Adiro tão-somente à constatação da circunstância da existência de impeditivo legal à distribuição proporcional, expresso no seguinte trecho, retirado de transcrição *per relationem* constante no aludido voto:

Nitidamente, os mentores da simulação perpetrada pela ÚNICA SAÚDE copiaram dispositivo contratual permitido a outras formas de organização empresarial (por exemplo, às sociedades simples e às de responsabilidade limitada), ignorando a espécie sob a qual foi organizada a empresa (sociedade anônima) e afrontaram manifestamente a vedação legal de dividir resultados de forma desproporcional nas companhias.

Em relação aos demais pontos, notadamente a errônea rejeição da remuneração baseada em produtividade como critério para distribuição de lucros desproporcionais, remeto ao meu entendimento constante de outros julgados, como, e.g., RV 15956.720051/2017-96 (Ac. 2202-011.608) e RV 15956.720169/2016-33 (Ac. 2202-011.605).

Ante o exposto, acompanho o relator, pelas conclusões, e menor extensão nas razões.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino