



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15956.720159/2018-60
ACÓRDÃO	2402-013.411 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
EMBARGANTE	RAQUEL BRASILEIRO LIMA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adota-se os fundamentos da decisão recorrida, nos termos do inc. I, § 12, do art. 144, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 - RICARF.

CLASSIFICAÇÃO INDEVIDA DE RENDIMENTOS. COMPROVAÇÃO DA NATUREZA TRIBUTÁVEL.

Comprovado que os valores pagos a diversos profissionais médicos, entre eles a 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário interposto.

Assinado Digitalmente

Gregório Rechmann Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Alexandre Correa Lisboa, Gregório Rechmann Junior, João Ricardo Fahrion Nüske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Marcus Gaudenzi de Faria e Rodrigo Duarte Firmino (presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 1ª Turma da DRJ/CGE, consubstanciada no Acórdão 04-47.924 (p. 141), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Na origem, trata-se de Auto de Infração (p. 02) com vistas a exigir débitos do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) em decorrência da constatação, pela Fiscalização, da seguinte infração cometida pela Contribuinte: classificação indevida de rendimentos na DIRF.

De acordo com o Termo de Verificação de Infração (p. 90), tem-se que:

(...) o sujeito passivo foi cientificado do início do procedimento fiscal instaurado contra si em relação ao IRPF pertinente aos anos-calendário 2014 a 2016, bem como das apurações até então realizadas pelo Fisco, decorrentes do procedimento fiscal desenvolvido junto à empresa Desidério Plantões Médicos Ltda, e dos documentos colhidos no curso daquele procedimento e em diligências junto a terceiros.

3) Resumidamente, foi-lhe informado que em razão da fiscalização na Desiderio, a Receita Federal do Brasil apurou fatos que descaracterizavam os valores pagos por ela a título de "distribuição de lucros" a centenas de profissionais, dentre eles o sujeito passivo então intimado. Em seu item 3, foi demonstrado o *modus operandi* utilizado pelos partícipes (empresa e profissionais de saúde-médicos-) para sonegar tributos, notadamente as contribuições previdenciárias e o imposto de renda, em detrimento dos cofres públi-cos.

3.1) Ficou demonstrado que o profissional era inserido no quadro social da empresa, mediante o aporte de um real (R\$ 1,00), passando a desfrutar a partir daí, do privilégio de não pagar imposto sobre os valores de seus rendimentos. Demonstrou-se que não raras vezes, os profissionais começavam a receber a retribuições pela prestação de seus serviços antes mesmo de fazer parte do quadro societário da empresa.

3.1.1) O investimento do sujeito passivo na sociedade foi de **R\$ 1,00 (UM REAL)** conforme se denota da alteração contratual que o "admitiu nos quadros da Desiderio", o que representava apenas **0,03% do capital**. Naquela oportunidade, o

Capital da "sociedade" era composto por **3.000 quotas**, sendo que o sócio majoritário e administrador, Sr. Vagner Luís Desidério possuía **2.970 quotas**.

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

3.3) A fiscalização esclareceu que a distribuição de "lucros" **era ainda efetuada a inúmeros profissionais, mesmo antes de fazerem parte do "quadro societário" da empresa**, o que corroborava a assertiva de que a denominação lucro não correspondia à realidade.

3.3.1) Nesse aspecto, o Acórdão 15-44.776, exarado nos autos do PAF 15956.720190/2017-10, que trata do Auto de Infração lavrado em face da Desidério para exigência das contribuições previdenciárias sobre os valores dos falsos "lucros distribuídos" pagos aos médicos, foi claro: ***"Naturalmente, os balancetes mensais e as demonstrações de resultado juntados aos autos pelo impugnante não refletem a realidade da empresa. Ao ocultar da sua contabilidade as remunerações dos profissionais não integrantes do seu quadro societário, os resultados apresentados estão distorcidos"***

Cientificada do lançamento fiscal, a Contribuinte apresentou a sua competente defesa administrativa (p. 105), esgrimindo suas razões de defesa nos seguintes pontos, em síntese:

- * declaração de nulidade do auto de infração pelo simples fato de que está consagrado no direito brasileiro ampla liberdade de contratar, exceção feita às hipóteses defesas em lei, o que não ocorreu no caso em comento;

- * a sociedade uniprofissional é mais do que legítima, estando devidamente registrada na Junta Comercial deste Estado, com as demais inscrições nos órgãos próprios;

- * não há óbice em ter-se sócios com uma ou várias cotas do capital social, tal como previsto em lei, *in casu*, no artigo 1.055, do Código Civil. O regime jurídico da sociedade distribuidora dos lucros está estatuído como lucro presumido, oportunizando sua distribuição de modo igualitário ou não, tal como previsto no contrato social;

- * olvidou o Sr. Auditor o fato de que, para imputar imposto, seria necessário instaurar o devido processo legal, com direito a ampla defesa do sujeito passivo da obrigação tributária e, somente após a apuração dos fatos é que seria possível impor qualquer lançamento de imposto ou coisa que o valha;

- * a distribuição de lucro está prevista nos artigos 1.007 e 1.008 do Código Civil, bastando que, para tanto, o sócio faça parte do contrato social, como é o caso presente;

* em resumo, considerando que a contabilidade da sociedade Desidério, de onde proveio este auto de infração impugnado, não foi desconsiderada, sendo idônea, porque não houve demonstração de qualquer irregularidade para não merecer fé e os lucros apurados, demonstrados contabilmente e assim distribuídos na forma como acordado pelos sócios, não deve subsistir o lançamento.

A DRJ julgou improcedente a impugnação, nos termos do susodito Acórdão nº 04-47.924 (p. 141), conforme ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Exercício: 2015, 2016, 2017

NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL. INOCORRÊNCIA.

Não há de se falar em nulidade da ação fiscal realizada se não restaram violados quaisquer incisos do artigo 59 do Decreto n.º 70.235/72 que regula o processo administrativo fiscal.

CLASSIFICAÇÃO INDEVIDA DE RENDIMENTOS. COMPROVAÇÃO DA NATUREZA TRIBUTÁVEL.

Comprovado que os valores pagos a diversos 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. DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO.

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 desconsideração do suposto negócio jurídico realizado e a exigência do tributo incidente sobre a real operação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada dos termos da decisão de primeira instância, a Contribuinte apresentou o recurso voluntário de p. 172, reiterando, em síntese, os termos da impugnação.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de Auto de Infração (p. 02) com vistas a exigir débitos do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) em decorrência da constatação, pela Fiscalização, da seguinte infração cometida pela Contribuinte: classificação indevida de rendimentos na DIRF.

Em sua peça recursal, a Contribuinte, reiterando os termos da impugnação, defende, em síntese, os seguintes pontos:

- * declaração de nulidade do auto de infração pelo simples fato de que está consagrado no direito brasileiro ampla liberdade de contratar, exceção feita às hipóteses defesas em lei, o que não ocorreu no caso em comento;
- * a sociedade uniprofissional é mais do que legítima, estando devidamente registrada na Junta Comercial deste Estado, com as demais inscrições nos órgãos próprios;
- * não há óbice em ter-se sócios com uma ou várias cotas do capital social, tal como previsto em lei, *in casu*, no artigo 1.055, do Código Civil. O regime jurídico da sociedade distribuidora dos lucros está estatuído como lucro presumido, oportunizando sua distribuição de modo igualitário ou não, tal como previsto no contrato social;
- * olvidou o Sr. Auditor o fato de que, para imputar imposto, seria necessário instaurar o devido processo legal, com direito a ampla defesa do sujeito passivo da obrigação tributária e, somente após a apuração dos fatos é que seria possível impor qualquer lançamento de imposto ou coisa que o valha;
- * a distribuição de lucro está prevista nos artigos 1.007 e 1.008 do Código Civil, bastando que, para tanto, o sócio faça parte do contrato social, como é o caso presente;
- * em resumo, considerando que a contabilidade da sociedade Desidério, de onde proveio este auto de infração impugnado, não foi desconsiderada, sendo idônea, porque não houve demonstração de qualquer irregularidade para não merecer fé e os lucros apurados, demonstrados contabilmente e assim distribuídos na forma como acordado pelos sócios, não deve subsistir o lançamento.

Considerando que tais alegações de defesa em nada diferem daquelas apresentadas em sede de impugnação, estando as conclusões alcançadas pelo órgão julgador de primeira instância em consonância com o entendimento perfilhado por este Relator, em vista do disposto

no inc. I, § 12, do art. 144, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 – RICARF, não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adoto os fundamentos da decisão recorrida, *in verbis*:

Nulidade do Lançamento.

Pugna a contribuinte pela nulidade do lançamento, sob o argumento de que há falta de poderes e/ou atribuição do agente fiscal em poder desqualificar o contrato social de uma sociedade legalmente constituída.

A arguição de nulidade nos remete, inicialmente, às exigências para a validade do auto de infração, preconizadas no Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, que regula o processo administrativo fiscal.

(...)

O auto de infração ora impugnado e o termo de verificação de infração que o acompanha atendem a todas as prescrições do art. 10 do Decreto nº 70.235/72, posto que identifica por nome e CPF o autuado, foi lavrado na DRF Ribeirão Preto/SP, 21:25 horas do dia 12/12/2018 e descreve adequadamente os fatos que deram suporte ao lançamento, mencionando os procedimentos realizados durante o curso da ação fiscal e as irregularidades apuradas, estando, portanto, devidamente motivado.

Além disso, verifica-se que foram apontadas as disposições legais infringidas e determinada a exigência com a respectiva intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo legal, contendo também a assinatura e matrícula do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB) autuante.

Não obstante, ainda que omissões dessa natureza tivessem ocorrido, elas não seriam suficientes para eivar de nulidade o Auto de Infração em comento.

(...)

Da leitura dos dispositivos legais anteriormente transcritos, depreende-se que somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Outras irregularidades não importariam nulidade. Simplesmente deveriam ser sanadas se capazes de prejudicar o contribuinte ou se influíssem na solução do litígio, circunstância que não se verificou nos autos.

Como já mencionado antes, o auto de infração foi lavrado por AFRFB, servidor competente para efetuar o lançamento, perfeitamente identificado pelo nome, matrícula e assinatura em todos os atos emitidos pelo mesmo, no decorrer do procedimento fiscal, conforme designação pelo Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF-F) – Fiscalização nº 08.1.09.00-2018-00535-4.

Verifica-se, ainda, pelo exame do processo, que foram atendidas todas as exigências legais supracitadas, tendo sido concedido ao sujeito passivo o mais amplo direito ao contraditório e ampla defesa, pela oportunidade de apresentar, já na fase de instrução do processo, em resposta às intimações que recebeu, argumentos, alegações e documentos no sentido de tentar elidir as infrações apuradas pela fiscalização.

Tendo o contribuinte ingressado com a impugnação, demonstrando de forma clara e inequívoca seu pleno conhecimento do processo fiscal, não cabe a alegação de que teria restado prejudicada sua. Ademais, no Termo de Verificação de Infração, que é parte integrante do Auto de Infração, há um exaustivo detalhamento dos fatos e razões que levaram ao lançamento em análise.

Percebe-se, portanto, que o contribuinte teve pleno conhecimento pleno do ilícito tributário e pode exercer, sem qualquer restrição, seu direito de defesa e também ao contraditório, estando obedecido o devido processo legal. Corrobora tal conclusão o conteúdo da impugnação apresentada, que contestou cada ponto da imposição fiscal.

Isto posto, conclui-se que não se pode acatar a preliminar de nulidade suscitada.

Descaracterização da contabilidade da desidério.

Não pode ser acatada a alegação de que o lançamento não procede em razão de não ter sido caracterizada a contabilidade da sociedade Desidério.

Conforme já se viu, a autoridade fiscal está obrigada a constituir o crédito tributário, quando julgar presentes as circunstâncias previstas na legislação como necessárias e suficientes à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, em obediência aos artigos 114 e 142 do CTN.

No presente caso, embora a autoridade fiscal tenha feito constar no Termo de Constatação e Intimação Fiscal e no Termo de Verificação de Infração as informações relativas ao procedimento fiscal instaurado contra a empresa DESIDÉRIO, a apuração da infração tributária no auto de infração em tela independe de decisões posteriores em procedimentos fiscais referentes a essa pessoa jurídica. Mesmo assim, no Termo de Verificação Fiscal a autoridade fiscal menciona em diversos trechos a simulação feita pela DESIDÉRIO e os sócios que recebiam os rendimentos isentos

(...)

Observe-se que, embora a fiscalização tenha se baseado nos mesmos elementos de prova constantes do auto de infração lavrado em face da DESIDÉRIO, houve a formalização de procedimento administrativo próprio visando à verificação da regularidade das apurações e recolhimentos do IRPF efetuados pelo contribuinte.

Assim, não obstante o conjunto probatório seja comum, não há qualquer relação de dependência entre os lançamentos, uma vez que os fatos jurídicos que dão fundamento às exigências, bem como a legislação aplicável, são totalmente

distintos, sendo diversas as exigências formuladas e as correspondentes legislações de regência.

Por conseguinte, a análise dos elementos de prova apresentados no presente processo bastam para o bom julgamento da lide, não se justificando o sobrestamento de tal análise em função da necessidade de descaracterização da contabilidade da pessoa jurídica.

Registre-se, ainda, que tendo em vista a impugnação apresentada pelo interessado, o crédito tributário exigido no presente processo encontra-se com a exigibilidade suspensa até o julgamento final do contencioso, a teor do que dispõe o art. 151, III, da Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional – CTN.

Rendimentos Classificados Indevidamente.

O presente feito teve início em razão de fiscalização efetuada contra a empresa DESIDERIO PLANTOES MEDICOS LTDA, CNPJ nº 17.875.313/0001-96, a qual realizava prestação de serviços médicos, por meio de seus sócios.

Conforme o Termo de Verificação de Infração, apurou a fiscalização que a mencionada sociedade simulou a forma de contratação dos médicos prestadores de serviços como sócios, para que, assim, seus participantes (empresa e médicos) pudessem eximir-se dos encargos tributários, notadamente contribuições previdenciárias e imposto de renda. Concluiu, então, que os valores pagos sob a forma de distribuição de lucros, pela participação nos quadros da sociedade, a esses profissionais, entre os quais, o contribuinte, tratava-se, na verdade, de remunerações pelos serviços prestados.

Assim, os valores declarados pela contribuinte, a título de lucros distribuídos pela empresa nos anos-calendário de 2014, 2015 e 2016, foram considerados indevidamente classificados como rendimentos isentos e reclassificados como rendimentos tributáveis.

Em sede de impugnação, o interessado argumenta que a distribuição de lucros está prevista nos artigos 1.007 e 1.008 do Código Civil, bastando para tanto que o sócio faça parte do contrato social, podendo este lucro ser distribuído de maneira desproporcional à participação no capital social.

De tudo o acima exposto, infere-se que o cerne do presente litígio consiste sobretudo em definir se os valores pagos à pessoa física (contribuinte) pela pessoa jurídica (DESIDÉRIO) representam contraprestação por serviços profissionais prestados e, portanto, configuram rendimentos tributáveis, tese defendida pela fiscalização, ou lucros distribuídos, constituindo-se, por conseguinte, em rendimentos isentos, tese defendida pelo impugnante.

Para tanto, não se deve analisar apenas os elementos formais da relação jurídica existente entre a sociedade e os “sócios”, sendo necessário identificar a realidade fática envolvida na execução dos serviços profissionais que geraram os rendimentos objeto de tributação nesses autos.

Desse modo, não obstante os argumentos expendidos pelo impugnante no sentido da regularidade e licitude na constituição da DESIDÉRIO, diversos são os indícios coletados pela fiscalização que põem em dúvida o pressuposto fático da existência de uma sociedade, que é a cooperação mútua e participação efetiva e direta de todos os sócios na consecução dos objetivos comuns, a chamada *affectio societatis*.

A DESIDÉRIO arregimentava os médicos para trabalhar em seu nome, inserindo-os no quadro social da empresa mediante o aporte de um real, passando a desfrutar a partir daí do privilégio de não pagar imposto sobre os valores de seus rendimentos. Em algumas situações os profissionais passavam a receber a retribuição pela prestação de serviços antes mesmo de fazer parte do quadro societário da empresa, fato este que contraria 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*”.

A contribuinte chegou a receber diversos pagamentos a título de distribuição de lucros em um mesmo mês, fato demonstrado pela contabilidade da empresa.

(...)

Os médicos, ao entrarem na referida sociedade, abriam mão de seu direito de decidir diretamente no rumo da sociedade empresarial, delegando poderes, por procuração a outrem (inclusive o de excluir a ele próprio, outorgante, do quadro societário). 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.

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 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, a Cláusula Dez do contrato social da DESIDÉRIO previu que a distribuição do lucro da sociedade seria proporcional à participação de cada sócio na execução dos serviços prestados para obtenção das receitas da sociedade (f. 29)

A par disso, a Cláusula Doze da supracitada alteração contratual estipulou que, além do balanço patrimonial elaborado ao final de cada exercício social (período de 1º de janeiro a 31 de dezembro), poderiam ser levantados balanços

intermediários ou intercalares, com base nos quais poderiam ser distribuídos os lucros (f. 29).

Todavia, as planilhas acostadas aos autos (f. 92) demonstram que os supostos lucros foram distribuídos ao impugnante várias vezes, inclusive dentro do mesmo mês, não havendo registro de que tais distribuições tenham sido suportadas por balanços ou balancetes mensais.

Percebe-se, portanto, 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 DESIDÉRIO, 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.

Ao contrário do que afirma a defesa, a conjugação de diversos fatos coligidos, devidamente motivados e demonstrados pela fiscalização, evidenciam a inexistência de fato de um vínculo social entre a DESIDÉRIO e os médicos associados.

Os profissionais eram, na verdade, mão-de-obra qualificada, essencial ao desempenho das atividades da empresa, que lhes atraía com a benesse da não incidência tributária sobre os valores a eles pagos, remunerando-os pelo seu labor, consoante trabalho nas unidades tomadoras dos serviços da empresa.

Observe-se que o esquema engendrado sugeria vantagem para todas as partes envolvidas.

Os contratantes (prefeituras, hospitais, casas de saúde, planos de saúde) se beneficiavam porque não formavam vínculos com os prestadores diretos de serviços (médicos) e não suportavam encargos previdenciários e trabalhistas incidentes sobre os mesmos.

A cedente (DESIDÉRIO), 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 (médicos prestadores de serviços), por outro lado, recebiam a remuneração como rendimento isento (lucro) e deixavam de pagar o imposto de renda da pessoa física incidente sobre os rendimentos recebidos.

Esclareça-se que a controvérsia acerca da existência ou não de vínculo de emprego é irrelevante para a incidência do imposto de renda devido pela pessoa física, posto que ambos constituem-se em rendimentos produzidos pelo trabalho

e, como tal são tributáveis, sujeitando-se à retenção do imposto de renda pela fonte pagadora, no momento de sua percepção, e também à tributação na declaração de ajuste anual pelo contribuinte.

(...)

Assim, segundo se depreende do art. 2º deste último diploma legal, o imposto será devido à medida do recebimento dos rendimentos, sem prejuízo do ajuste anual previsto em seu art. 11, que, por sua vez, remete à base de cálculo prevista no art. 10, que é a diferença entre a soma de todos os rendimentos recebidos durante o ano-calendário, incluindo-se os rendimentos do trabalho com ou sem vínculo empregatício, e a soma das deduções previstas em seu art. 8º.

Dessa maneira, tanto os rendimentos do trabalho assalariado (com vínculo empregatício) quanto os rendimentos do trabalho não assalariado (sem vínculo empregatício) devem ser somados para a determinação da base de cálculo do ajuste anual. A forma de tributação no ajuste anual, portanto, não difere em função da existência ou não de vínculo de emprego, como quer fazer crer o autuado, já que ambos os rendimentos são somados à base de cálculo do imposto para fins de apuração do imposto devido na declaração.

Por esse motivo, não cabe a essa instância julgadora analisar se presentes ou não os requisitos previstos na Consolidação das Leis do Trabalho – CLT para fins de determinação da existência de vínculo de emprego entre a interessada e a DESIDÉRIO. Tal discussão tem importância apenas na seara trabalhista, em face dos eventuais benefícios que o vínculo empregatício poderia proporcionar ao empregado, não tendo a mínima relevância nestes autos.

É de se ressaltar também que, a teor do § 4º, art. 3º, da Lei nº 7.713, de 22/12/1988, a incidência do imposto de renda vincula-se ao rendimento como benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título, independentemente da denominação ou classificação contábil adotada pela fonte pagadora. Portanto, a denominação atribuída aos pagamentos no comprovante de rendimentos fornecido pela sociedade à interessada não tem o condão de alterar a sua natureza e, tampouco, pode afastar a incidência das normas tributárias.

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

Pelo exposto, em relação aos anos-calendário 2014, 2015 e 2016 não há reparos a fazer no tocante à apuração do imposto de renda, estando corretos os lançamentos efetuados.

Simulação. Desconsideração do Negócio Jurídico

No Direito Brasileiro, o conceito de simulação, em que pese inserir-se na Teoria Geral do Direito, encontra-se positivado no Código Civil em vigor:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

A respeito do tema, esclarece Washington de Barros Monteiro, em sua obra Curso de Direito Civil, 25ª ed., São Paulo: Saraiva, 1985, vol I, pág. 207-208:

Como o erro, simulação traduz uma inverdade. Ela caracteriza-se pelo intencional desacordo entre a vontade interna e a declarada, no sentido de criar, aparentemente, um ato jurídico que, de fato, não existe, ou então oculta, sob determinada aparência, o ato realmente querido. Como diz Clóvis, em forma lapidar, é a declaração enganosa da vontade, visando a produzir efeito diverso do ostensivamente indicado.

(...)

A própria causa simulandi tem as mais diversas procedências. Ora visa a burlar a lei, ora a fraudar o fisco, ora a prejudicar a credores, ora a guardar em reserva determinado negócio.

Outros estudiosos da teoria geral do direito também se debruçaram sobre o tema. Marcos Bernardes de Mello assim conceitua simulação (*Teoria do fato jurídico: plano de validade*, 1ª ed., São Paulo: Saraiva, 1995, p. 153):

Simular significa, na linguagem comum, aparentar, fingir, disfarçar. Simulação é o resultado do ato de aparentar, produto do fingimento, da hipocrisia, do disfarce. O que caracteriza a simulação é, precisamente, o não ser verdadeira, intencionalmente, a manifestação de vontade. Na simulação quer-se o que não aparece, não se querendo o que efetivamente aparece. Ostenta-se o que não se quis; e deixa-se, inostensivo, aquilo que se quis’.

Do ponto de vista jurídico, no entanto, a simulação somente constitui defeito invalidante do ato jurídico quando praticada com a intenção de prejudicar terceiros, mesmo quando não havendo má-fé, efetivamente lhes cause dano. À base do ato simulado estão o seu caráter mentiroso e sua natureza danosa a terceiros.

Alberto Xavier também oferece uma grande contribuição, tendo em vista a sua precisão ao explicar a simulação (Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva):

Simulação é um caso de divergência entre a vontade (vontade real) e a declaração (vontade declarada) procedente de acordo entre o declarante e o declaratário e determinada pelo intuito de enganar terceiros.

Hermes Marcelo Huck, em Evasão e Elisão — Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário, São Paulo: Saraiva, 1997, pág. 117 e 118, assim trata a matéria:

A par da fraude, a simulação serve como instrumento constantemente utilizado na elaboração dos planos e práticas de natureza evasiva. Vício do ato jurídico, a simulação consiste na celebração de um ato com aparência jurídica normal, mas que, na verdade, não visa ao efeito que juridicamente deveria produzir.

Poderá ser então definida a simulação como a declaração de vontade irreal, emitida conscientemente, mediante acordo entre as partes, objetivando a aparência de negócio jurídico que não existe ou que, se existe, é distinto daquele que efetivamente se realizou, com o fito de iludir terceiros. No ato simulado ocorre uma divergência entre a declaração aparente e externa feita pelo sujeito ou sujeitos, que pretendem as partes seja visível em relação a terceiros (ou ao Fisco), e a vontade ou declaração interna, que pretendem seja a vigente entre elas, declaração essa necessária para que tenha eficácia a real intenção das partes, escondidas por trás da declaração aparente. Há um contraste entre a forma extrínseca do ato praticado e a vontade íntima (e real) das partes que o praticam. No processo de simulação há uma deformação da declaração de vontade das partes, conscientemente desejada, com o objetivo de induzir terceiros ao erro ou engano. No caso de planejamento tributário ou estratégias fiscais com objetivos evasivos, o processo simulatório visa a enganar e iludir o Fisco.

Prossegue o referido autor, fazendo a distinção entre simulação absoluta e relativa (pág. 119 e 120):

É absoluta a simulação quando as partes praticam de forma ostensiva um ato, mas não pretendem, no íntimo, realizar qualquer negócio. O intuito é apenas o de enganar maliciosamente terceiros. As partes não têm em vista a realização de qualquer negócio e, por conseguinte, não esperam qualquer efeito do ato simulado que executaram. A simulação absoluta conduz a uma aparência de negócio, a um negócio sem conteúdo e inexistente quanto a seus efeitos. É o caso da venda simulada de bens para fraudar credores. O intuito não é o de alienar bens, mas apenas subtraí-los à eventual execução, não havendo entre as partes a intenção de qualquer negócio alternativo que o simulado pretendesse encobrir.

A simulação relativa ocorre quando as partes desejam negócio distinto do pactuado e aparente, quando o sujeito é diverso daquele que integra a relação jurídica aparente ou ainda quando há falsidade em qualquer outro elemento da relação jurídica. Exemplo típico, sempre lembrado pelos doutrinadores, é o da venda de bem para ocultar doação, sendo esta tributariamente mais

onerosa do que aquela. Nesses casos, o que se tem é um negócio verdadeiro, mas dissimulado, que se caracteriza de ordinário numa contradecaração, e ele a sobreposta, ocultando-o, o negócio aparente, dito simulado. Na simulação relativa, mascara-se com um determinado tipo de negócio um outro negócio, este efetivamente querido pelas partes, e distinto do primeiro. Por vezes, constata-se a existência de dois contratos na simulação relativa, o contrato que se simula, destinado regra geral a fugir à aplicação da lei, e o contrato de fato realizado, que consubstancia o negócio escondido pela simulação.

Assim, há simulação absoluta quando as partes praticam de forma ostensiva um ato, mas não pretendem, no íntimo, realizar qualquer negócio. O intuito é tão-somente o de enganar maliciosamente terceiros, pois as partes não pretendem, de fato, realizar qualquer negócio e, por conseguinte, não esperam qualquer resultado do ato simulado que executaram. Verifica-se, então, uma aparência de negócio, um negócio sem conteúdo e inexistente quanto a seus efeitos. A simulação relativa fica caracterizada quando as partes desejam negócio distinto do pactuado e aparente, quando o sujeito é diverso daquele que integra a relação jurídica aparente ou ainda quando há falsidade em qualquer outro elemento da relação jurídica.

No âmbito do direito tributário, são encontradas situações que suscitam a simulação da segunda espécie, ou seja, a relativa. Nesses casos, ao Fisco só interessa provar que ocorreu o negócio encoberto.

É dever do Fisco buscar a realidade material dos fatos economicamente valorados pela norma fiscal, que deverá prevalecer sobre a forma estabelecida entre as partes. Nesse sentido, o artigo 118 do Código Tributário Nacional, a seguir reproduzido, dispõe que a definição do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados.

(...)

O parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, incluído pela Lei Complementar nº 104/2001, veio elucidar eventuais dúvidas sobre a questão:

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

(...)

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

A exposição de motivos que acompanhou o Projeto que resultou na Lei Complementar nº 104/2001 assim justifica a criação desta norma antielisiva:

A inclusão do parágrafo único ao art. 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade da elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário adotados com abuso de forma ou de direito.

Questão bastante debatida, tanto na doutrina como na jurisprudência, é a distinção entre a economia fiscal legítima, conhecida como elisão fiscal, e a redução ilegal da carga tributária, denominada evasão fiscal. Enquanto a primeira caminha pelas oportunidades dadas pela lei de modo que o contribuinte possa optar pela via que lhe proporcione melhor resultado fiscal, a segunda utiliza-se de caminhos à margem da lei de forma a ocultar do Fisco a ocorrência do fato gerador.

Na doutrina brasileira a elisão é definida como uma conduta lícita do contribuinte, antes da ocorrência do fato gerador, sem envolver nenhuma prática simulatória, com o escopo de obter uma carga tributária menor, legalmente aceita.

Quando se afirma que a simulação para fins tributários fundamenta-se em práticas ilegais não significa que os atos em si examinados separadamente sejam, necessariamente, todos ilegais e não previstos em lei. Para caracterizar a simulação basta que o procedimento adotado, mesmo que formado pelo conjunto de atos legais, se desvie das normas tributárias. Com muita propriedade Marco Aurélio Grecco (Planejamento Tributário, Dialética, São Paulo, 2011, p.283) trata do tema:

Outra forma que aparece nos debates sobre planejamento tributário é o abuso de formas jurídicas.

Quando se fala em abuso de formas, vários doutrinadores afirmam que não é só o negócio simulado que está vedado; também a utilização abusiva pelo contribuinte das formas jurídicas lícitas para obter a redução do imposto poderia ser questionada pelo Fisco e neutralizado seus efeitos.

A simulação, pela sua própria definição, sempre decorre de conduta fraudulenta, já que sempre é resultado de vontade deliberada do contribuinte que, conhecendo a formalidade correta, opta pela via transversa com o único intuito de não recolher o tributo que seria devido.

Assim, identificada a simulação, cabe à autoridade fiscal, com fundamento nos artigos 121, parágrafo único, inciso I, 142 e 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional, identificar o verdadeiro sujeito passivo, revelar o real fato gerador da obrigação tributária e constituir o crédito tributário dela decorrente, anteriormente ocultados pelo manto da simulação, aplicando também a multa qualificada, prevista no artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

Entretanto, a prova da simulação é uma tarefa trabalhosa, em decorrência da própria natureza dos atos simulados, que são praticados justamente para ludibriar, buscando esconder os atos efetivos.

Sobre esse tema, manifesta-se Francisco Ferrara (*A simulação nos negócios jurídicos*, Campinas: Red Livros, 1999), *verbis*:

A simulação como divergência psicológica da intenção dos declarantes, escapa a uma prova directa. Melhor se deduz, se pode arguir, se infere por intuição do ambiente em que surgiu o contrato, das relações entre as partes, do conteúdo do negócio, das circunstâncias que o acompanham. A prova da simulação é uma prova indirecta, de indícios, conjectural (per coniecturas, signa et urgentes suspiciones), e é esta que fere verdadeiramente a simulação, porque a combate no seu próprio terreno.

Dessa forma, dificilmente haverá prova direta da verdadeira motivação que norteou os atos praticados, sendo o conjunto probatório, por excelência, indiciário, indireto, colhido nas circunstâncias do ambiente no qual o ato ou negócio foi produzido.

A comprovação material é passível de ser produzida não apenas a partir de uma prova única, concludente por si só, mas também como resultado de um conjunto de indícios que, isoladamente nada atestam, mas, agrupados, têm o condão de estabelecer a inequivocidade de uma dada situação de fato. Nestes casos, a comprovação é deduzida como consequência lógica destes vários elementos de prova, não se confundindo com as hipóteses de presunção.

Portanto, a prova indireta, resultante da soma de indícios convergentes, é meio idôneo para referendar exigências tributárias. Em outras palavras, se os fatos relatados pelo fisco forem convergentes, vale dizer, se todos levarem ao mesmo ponto, a prova estará feita.

É certo que a Constituição Federal, em seu art. 170, assegura a todos o livre exercício de atividade econômica independente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei e, portanto, em regra, não cabe ao Fisco interferir na forma de administração das empresas.

Entretanto, é atribuição do Fisco a busca da realidade jurídica e de seus efeitos tributários e, por isso, tem a Administração Tributária o poder-dever de desconsiderar os negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária e, verificando a ocorrência do real fato gerador da obrigação tributária, lançar o tributo devido.

No caso concreto sob análise, como já demonstrado, o trabalho fiscal está calcado num encadeamento lógico de indícios convergentes que convencem o julgador de que a DESIDÉRIO Corpo Médico Ltda agiu como empresa interposta, contratando profissionais médicos, dentre eles a contribuinte, para prestar serviços a terceiros, tais como órgãos públicos (prefeituras) e outras empresas privadas (hospitais,

casas de saúde, planos de saúde). Para tanto, simulou a forma de contratação dos médicos prestadores de serviços como sócios e remunerou-os sob a forma de distribuição de lucros pela participação nos quadros da sociedade.

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 desconsideração do suposto negócio jurídico realizado e a exigência do tributo incidente sobre a real operação.

Adicionalmente às razões de decidir supra reproduzidas, ora adotadas como fundamento no presente voto, cumpre destacar que, conforme noticiado pela Autoridade Administrativa Fiscal, *foi lavrado Auto de Infração em face da empresa Desidério, objeto do PAF 15956.720190/2017-10, para exigência das contribuições previdenciárias sobre os valores dos falsos "lucros distribuídos" pagos aos médicos.*

O recurso voluntário interposto no referido processo não foi conhecido, nos termos do Acórdão nº 2401-009.987, em face da propositura pelo contribuinte de ação judicial anulatória do auto de infração, atraindo a aplicação da Súmula CARF nº 1.

A Ação Anulatória em questão (nº 5009853-92.2019.4.03.6100) foi julgada improcedente, conforme se infere dos excertos abaixo reproduzidos da sua respectiva sentença, *in verbis*:

Trata-se de ação sob o rito ordinário, com pedido de antecipação dos efeitos da tutela, através da qual o Autor pretende a anulação do Auto de Infração e dos lançamentos fiscais dele derivados, sob a fundamentação de equívoco no procedimento e nas normas utilizadas pelo fiscal quando de sua lavratura, inexistindo a situação de fato que foi descrita, que desconsiderou a personalidade jurídica da empresa e entendeu que os sócios são, na verdade, empregados, o que determinou os créditos tributários descritos.

(...)

Pretende o Autor a anulação do lançamento derivado do Processo Administrativo 15956.720.190/2017-10, formado após a lavratura do Auto de Infração que concluiu pela ocorrência de simulação, pela empresa autora, que formalizou como sócios os médicos que, na verdade, prestam serviços como empregados, com a finalidade de não recolhimento de tributos, incluindo a contribuição social prevista na Lei 8212/91, em seu artigo 22, inciso III.

Alega, para tanto, a regularidade da sociedade e de sua forma de atuação. Para fundamentar seus argumentos, apresentou dois pareceres, um jurídico, que embasa a petição inicial e outro contábil, que afirmam o seguinte (negritos nossos):

(...)

De todo o exposto, o que se conclui é que, realmente, a empresa autora foi formalmente constituída nos termos da legislação regente da matéria, tendo registro na Junta Comercial do Estado de São Paulo, contrato social, contabilidade, etc.

Entretanto, essa formalidade cumprida foi utilizada para evitar o recolhimento de tributos, nomeando prestadores de serviço como sócios que, na verdade, pelo relatório da fiscalização, não detinham nenhum papel nessa empresa, que era totalmente administrada pelo seu sócio majoritário, coautor na presente demanda.

(...)

Desta forma, de acordo com a documentação trazida aos autos, entendo caracterizada a simulação com intuito de obtenção de vantagem indevida, consubstanciada no não recolhimento de tributos devidos a empregados prestadores de serviço, nos termos da conclusão da Receita Federal.

Por fim, cabe ressaltar que o procedimento administrativo obedeceu todos os princípios do devido processo legal, oportunizando o contraditório e ampla defesa, não havendo qualquer mácula capaz de abalar sua legitimidade.

Entendo, assim, deva ser rejeitado o pedido veiculado na inicial.

Posto isto, **julgo improcedente o pedido, nos termos do artigo 487, inciso I, do Código de Processo Civil.**

Neste esboço, considerando que já existe manifestação judicial (desfavorável às pretensões da Recorrente, ressalte-se) acerca da matéria que deu origem ao lançamento fiscal objeto do presente PAF, não há qualquer provimento a ser dado ao apelo recursal.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário interposto.

Assinado Digitalmente

Gregório Rechmann Junior