



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>11065.722869/2016-46</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2302-004.102 – 2 <sup>a</sup> SEÇÃO/3 <sup>a</sup> CÂMARA/2 <sup>a</sup> TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	13 de agosto de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	SÓLIO S.A.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2013

CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA. SÚMULA CARF Nº 2.

Para que o julgador administrativo o caráter confiscatório da multa aplicada, haveria necessariamente de adentrar no mérito da constitucionalidade da lei que estabelece a mencionada sanção, o que se encontra vedado pela Súmula CARF nº 2.

DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DO ARTIGO 173, I DO CTN. NÃO OCORRÊNCIA.

Caracterizada as hipóteses previstas no final do § 4º, do artigo 150 do CTN, aplica-se, em matéria da determinação da decadência, a regra do inciso I do artigo 173, do CTN.

COMPETÊNCIA DO AUDITOR FISCAL DA RFB. ATRIBUIÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

Tratando-se de atividade administrativa plenamente vinculada, nos termos do art. 142 do CTN, o AFRB tem o dever de identificar o sujeito passivo, seja ele pessoa física ou jurídica, seja contribuinte ou responsável.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ATO LESIVO À LEGISLAÇÃO. COMPROVAÇÃO DO DOLO.

Demonstrada de maneira clara a ocorrência do dolo dos sócios para prática de ato em afronta à lei, imperiosa é a aplicação do art. 135, do CTN, atribuindo responsabilidade solidária aos sócios.

RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA REDUZIDA A 100%.

As multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica. A Lei nº 14.689/23 alterou o percentual da multa qualificada, reduzindo-a a 100%.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa qualificada para 100%, nos termos da Lei nº 14.689/2023.

*Assinado Digitalmente*

**Rosane Beatriz Jachimovski Danilevitz** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Johnny Wilson Araujo Cavalcanti** – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Carmelina Calabrese, Roberto Carvalho Veloso Filho, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevitz, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recursos voluntários interpostos em face do acórdão nº 14-67.700, julgado pela 7ª Turma da DRJ/RPO, na qual os membros daquele colegiado, por unanimidade de votos, julgaram improcedente a impugnação, com a manutenção integral do crédito tributário exigido.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou (e-fls. 1409-1435):

### **Relatório**

(...)

### Da Ação Fiscal

De acordo com o Relatório de Procedimento Fiscal (folhas 1.236 a 1.261), em sintonia com seus objetivos sociais - "prestação de serviços de saúde, em todas suas especialidades" -, o contribuinte firmou contratos de prestação de serviços com entes públicos e privados e a análise dos dispositivos pactuados indica claramente sua atuação empresarial, desenvolvendo atividades inerentes à prestação de serviços mediante contraprestação econômica, tais como supervisão e fiscalização dos seus colaboradores, emissão de notas fiscais, recebimento de pagamentos e responsabilidade sobre as obrigações trabalhistas, tributárias, sociais e previdenciárias decorrentes das relações com seus trabalhadores.

A título de exemplo, transcreve trechos do contrato celebrado entre a autuada e a Prefeitura Municipal de Taquara, afirmando que, para prestar os serviços a que se propunha, a fiscalizada valeu-se de profissionais pessoas físicas (médicos, dentistas, psicólogos, assistentes sociais etc.), remunerando-os pelos trabalhos desenvolvidos.

Porém, em vez de pagar-lhes salários ou honorários e recolher os consequentes encargos tributários e previdenciários legalmente devidos, a autuada valeu-se de simulação, mascarando os trabalhadores como sócios e atribuindo às remunerações pagas as falsas roupagens de pró-labore e de distribuição antecipada de lucros, resultando na supressão indevida de obrigações tributárias e previdenciárias.

Afirma o Relatório de Procedimento Fiscal que a empresa oferecia, via internet, serviços de consultoria na seleção de pessoal qualificado e manutenção de escalas de trabalho, comprometendo-se a buscar profissionais qualificados para o fechamento das escalas dos clientes contratantes.

Além disso, em seu site, era disponibilizada uma relação de plantões disponíveis, onde constava a especialidade do plantão, a localidade da vaga, os dias da semana e os horários em que deveriam ser executados os trabalhos, a quantidade de horas e a remuneração líquida a ser paga, sendo que quaisquer profissionais podiam candidatar-se a atuar nos plantões oferecidos, devendo, para tanto, apenas preencher o formulário disponibilizado.

Ou seja, a empresa não buscava novos sócios - o que ela fazia caracterizava recrutamento de pessoal especializado para prestar os serviços a que se propunha.

Em vez firmar contratos de trabalho com os trabalhadores selecionados e pagar os respectivos honorários pelos serviços prestados, a empresa fazia-os preencher um documento denominado Termo de Transferência de Ações, pelo qual o profissional contratado formalizava a aquisição de 1 (uma) ação da companhia no valor de R\$ 1,00 (um real), recebendo a roupagem de sócio da empresa e atribuindo às remunerações pagas pelos serviços prestados as falsas qualificações de pro labore e de antecipações de distribuição de lucros pagos a sócios.

(...)

A seguir, a fiscalização apresenta seus argumentos no sentido de que o verdadeiro quadro societário da autuada, no período fiscalizado, era composto apenas pelos sócios Rogério Luís Boff (4.500 ações em todo o período), Rafael Nikolay (500 ações até 03/12/2012) e Bruno Rodrigo Ferreira (500 ações a partir de 03/12/2012):

(...)

Em função dos fatos relatados, a fiscalização concluiu que os profissionais prestadores de serviços que supostamente possuíam uma única ação da empresa, no valor de R\$ 1,00, não eram realmente sócios, o que lhes impediria de receber lucros da companhia.

Outro aspecto destacado no Relatório de Procedimento Fiscal é que a remuneração das pessoas físicas foi feita 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 ou o capital empregado na companhia ou os seus resultados, ou seja, os valores pagos decorreram unicamente dos trabalhos executados, tais como consultas, atendimentos ou horas de plantão, deixando transparecer claramente a natureza de rendimento do trabalho e não do capital, conforme resposta dada pela contribuinte ao Termo de Intimação Fiscal nº 01 (folha 303), na qual afirma que o valor da receita apurada, após descontados os tributos, assim como os custos e despesas administrativas, era dividido entre os acionistas, proporcionalmente à sua colaboração na geração de receitas e envolvimento profissional, sendo que, normalmente, os lucros de uma empresa são distribuídos aos sócios tomando por base sua participação social.

Diferentemente das sociedades de pessoas e das sociedades limitadas, onde a distribuição não igualitária dos resultados aos sócios participantes é possível, desde que prevista em instrumento próprio, em se tratando de sociedades anônimas, a lei societária veda de forma expressa tal possibilidade (art. 109, I, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.404/76).

Outro aspecto analisado pela auditoria foi o fato de que os lucros de uma empresa são normalmente apurados ao final do exercício social, sendo que, no caso de adiantamento de parcela dos possíveis lucros, ocorre o confronto posterior, após o término do exercício social, dos lucros efetivamente auferidos, fazendo-se os devidos ajustes entre o que foi adiantado com o que cada sócio teve direito, o que nunca ocorreu no presente caso, pois, conforme os dados contábeis da fiscalizada, os profissionais receberam sempre valores mensais que ao final do exercício social foram transferidos para o resultado sem sofrer ajuste algum, caracterizando, mais uma vez que decorreram unicamente dos trabalhos realizados, não tendo ligação alguma com os lucros da empresa apurados ao final de cada exercício social.

Finalmente, com relação à denominação adotada pela empresa para o pagamento, lembra o auditor que, no direito tributário, o conteúdo prevalece sobre a forma e o fato da autuada ter denominado de "adiantamentos de lucros" os honorários profissionais pagos pelos serviços prestados não tem o condão de desnaturar tais pagamentos e, tampouco, pode ter a força de 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 como são chamados.

#### Da Contribuição Previdenciária

Em função de todo o anteriormente exposto, os pagamentos efetuados a título de adiantamento de lucros foram considerados base de cálculo da contribuição previdenciária patronal, com exceção dos valores pagos aos sócios Rogério Luís Boff, Rafael Nikolay e Bruno Rodrigo Ferreira, por não terem tido descaracterizada sua condição de sócios, conforme demonstrado no quadro na folha 1.250.

#### Da Multa de Mora

A celebração de negócio jurídico simulado de mascarar seu corpo funcional como sócios com a intenção de ludibriar o fisco mediante a alteração das características essenciais dos honorários profissionais pagos, de modo a evitar a incidência da contribuição previdenciária patronal, caracteriza fraude conforme preceitua o art. 72 da Lei nº 4.502/64 e a falsa roupagem de lucros atribuída aos honorários

tributáveis pagos serviu aos propósitos dos profissionais beneficiários, pois estes incluíram tais rendimentos como se isentos fossem em suas declarações de renda, participando ativamente da engenharia jurídica utilizada pela autuada para reduzir fraudulentamente a carga tributária, implica dizer que houve conluio entre as partes, conforme art. 73 da Lei nº 4.502/64, razão pela qual a multa de ofício foi aplicada no percentual de 150%, conforme dispõe o art. 44, I e § 1º da Lei nº 9.430/96.

#### Do Imposto de Renda Não Retido

Sobre os mesmos valores foi apurado o imposto de renda não retido, bem como multa isolada e juros de mora isolados. Embora o Relatório de Procedimento Fiscal detalhe essas apurações, o referido tributo é objeto de outro processo - o de nº Comprot 11065.722868/2016-00 -, no qual o tema será especificamente discutido.

#### Dos Responsáveis Tributários

Com base no art. 135, III do Código Tributário Nacional - CTN, os sócios administradores devem ser pessoalmente responsabilizados pelos créditos tributários constituídos neste procedimento fiscal:

- Rogério Luís Boff atuou como Presidente em todo o período fiscalizado;
- Rafael Nikolay atuou como Diretor até 03/12/2012, devendo ser responsabilizado pelos créditos do período de 01/2011 a 12/2012; e
- Bruno Rodrigo Ferreira assumiu o cargo de Diretor em 03/12/2012, devendo ser responsabilizado pelos créditos de 12/2012 a 12/2013.

#### Da Representação Fiscal para Fins Penais

Por terem sido constatados, no curso dos procedimentos fiscais, fatos que, em tese, configuram crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, foi formalizada Representação Fiscal Para Fins Penais, que poderá ser encaminhada ao Ministério Público da União.

(...)

A contribuinte apresentou Impugnação (e-fls. 1278-1291) disserendo sobre: a) a decadência do lançamento; b) as supostas irregularidades fiscais contestando a aplicação de multa de ofício qualificada de 150%; c) o contrato pactuado com a Prefeitura Municipal de Taquara/RS; d) o sítio na internet, alegando não haver provas de que os sócios ingressaram na sociedade através do site na internet; e) os termos de transferência de ações e atas das assembleias; f) a DIPJ; g) a natureza jurídica dos pagamentos; h) a distribuição desproporcional de lucros; i) Impossibilidade de aplicação da multa qualificada em face da inexistência de dolo específico; j) efeito confiscatório da multa aplicada.

Os sócios também apresentaram Impugnação (e-fls. 1350-1403) sustentando, primeiramente, a incompetência para imputação de responsabilidade solidária, visto ser competência exclusiva da PGFN, no âmbito do processo judicial de cobrança (execução fiscal), bem como a necessária exclusão da solidariedade passiva. Na sequência, apresentaram as mesmas alegações da empresa.

Em julgamento a DRJ firmou a seguinte posição:

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2013

**JURISPRUDÊNCIA. EFEITOS.**

A vinculação da RFB aos entendimentos do Poder Judiciário com efeito erga omnes, desfavoráveis à Fazenda Pública, somente ocorre a partir da manifestação da PGFN por meio de Nota Explicativa, nos moldes previstos no art. 19 da Lei n.º 10.522 de 19 de julho de 2002.

**DECADÊNCIA - OCORRÊNCIA DAS HIPÓTESES LEGAIS PREVISTAS NO PARÁGRAFO QUARTO DO ARTIGO 150 DO CTN. APLICAÇÃO DO ARTIGO 173, I DO CTN.**

Caracterizada a ocorrência das hipóteses legais previstas no final do parágrafo 4º do artigo 150 do CTN, aplica-se, em matéria da determinação da decadência, a regra do inciso I do artigo 173 desse diploma legal.

**MULTA. EFEITO CONFISCATÓRIO. ARGUIÇÕES DE ILEGALIDADE OU INCONSTITUCIONALIDADE. VINCULAÇÃO ADMINISTRATIVA.**

Na aplicação da multa, à autoridade administrativa cabe cumprir a determinação legal, aplicando o ordenamento vigente aos fatos geradores e infrações concretamente constatadas, não sendo competente para discutir a constitucionalidade da lei e se esta fere ou não dispositivos e/ou princípios constitucionais.

**AUDITOR FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. IMPUTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. COMPETÊNCIA.**

O Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil é a autoridade responsável pela determinação da responsabilidade tributária quando da lavratura de autos de infração.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.**

Comprovada a prática de atos visando fraudar a ocorrência do fato gerador, bem com ocultar do Fisco o conhecimento da obrigação tributária, aplica-se a multa de ofício no percentual de 150%.

**Impugnação Improcedente**

**Crédito Tributário Mantido**

Cientificado do acórdão, tanto a contribuinte quanto os sócios apresentaram Recurso Voluntário (e-fls. 1464-1486 e 1487-1546) com os mesmos apresentados em sede de Impugnação.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheira Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Relatora

## 1. Admissibilidade

Os Recursos Voluntários são tempestivos e atendem aos demais requisitos de admissibilidade.

Todavia, o argumento relativo ao efeito confiscatório da multa aplicada, não pode ser conhecido, uma vez que se trata de matéria estranha à competência deste Colegiado, tendo em vista que, para tanto, estaria o órgão administrativo realizando controle de constitucionalidade, o que é exclusivo do Poder Judiciário (Súmula CARF nº 2). Assim, conheço em parte do recurso.

## 2. Mérito

Os Recorrentes, limitando-se a reproduzir o que foi alegado na impugnação, se insurgem contra a decisão recorrida alegando, em síntese:

a) decadência do lançamento visto que estariam decaídos os créditos tributários relativos aos fatos geradores anteriores a 12/2011, já que a ciência do auto de infração deu-se em 01/12/2016;

b) que o contrato firmado com a Prefeitura Municipal de Taquara consiste em um contrato elaborado pelo ente público e utilizado como modelo para toda e qualquer contratação, semelhante a um contrato de adesão, sem atenção à boa técnica de redação jurídica;

c) não há prova, nos autos, de que seus sócios ingressaram na sociedade através do site na internet e os serviços ali oferecidos não guardam relação com o objeto dos contratos nos quais os sócios estão envolvidos, tratando-se de consultoria na seleção de pessoal qualificado para os clientes, podendo englobar a gestão das escalas;

d) quantos aos termos de transferência de ações e atas das assembleias, aduzem que as imprecisões contidas nos termos de transferência de ações, que mostram o sócio minoritário, cujas ações eram transferidas aos novos sócios - uma para cada novo sócio -, quase sempre com suas 500 ações originárias, não passam de meros erros de preenchimento e, no máximo, revelam a pouca experiência dos diretores nesse tipo societário, jamais podendo servir de argumento para sustentar a inexistência das transferências de ações aos acionistas;

e) sobre a DIPJ, afirmam que a fiscalização deduziu que a "Ficha 60 - Identificação de Sócios ou Titular" da DIPJ do ano-calendário de 2012 evidencia o verdadeiro quadro societário da companhia, esquecendo-se, de o contribuinte ter se equivocado ao preencher a "Ficha 60" da DIPJ 2012, todos os acionistas - minoritários e majoritários - foram devidamente identificados na "Ficha 61A - Rendimentos de Dirigentes, Conselheiros, Sócios ou Titular" da mesma declaração.

f) sobre a distribuição desproporcional de lucros apontam que o art. 10 da Lei nº 9.249/95 não obriga que a distribuição dos lucros/dividendos seja proporcional à participação no capital social e, ainda, sustentam não restar comprovado nos autos que quem recebeu

pagamentos a título de lucro não era sócio e tampouco que o que se distribuiu não era lucro, razão pela qual não há falar em fraude ou simulação;

g) quanto à aplicação da multa qualificada sustentam que somente pode ser aplicada nas hipóteses em que há a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo, nos termos da Súmula nº 14 do CARF, e isso não restou comprovado pela fiscalização;

h) os sócios sustentam a incompetência para imputação de responsabilidade solidária, tendo em vista que tal competência é exclusiva da PGFN, no âmbito do processo judicial de cobrança (execução fiscal);

i) e, por fim, os sócios alegam que para a sujeição passiva solidária com fundamento no art. 135, III do CTN, é necessário que se identifique expressamente o ato infracional que gerou o enquadramento.

Em que pesem as razões dos Recorrentes, inexiste argumento e/ou justificativa capaz de demonstrar a presença de equívoco no acórdão recorrido e, por concordar com ele, decido mantê-lo por seus próprios fundamentos, valendo-me do artigo 114, §12, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, com a reprodução dos seguintes trechos:

**Voto**

(...)

Sobre o contrato pactuado com a Prefeitura Municipal de Taquara/RS

(...)

Muito embora o referido contrato possa ser padronizado, trata-se de um documento assinado pelas partes, tendo validade suas cláusulas, mesmo que redigidas sem a boa técnica de redação jurídica.

Conforme destaca a auditoria no Relatório de Procedimento Fiscal, “*a análise dos dispositivos pactuados indica claramente a atuação empresarial do contribuinte, desenvolvendo as atividades inerentes à prestação de serviços mediante contraprestação econômica (...) e responsabilidade sobre as obrigações trabalhistas, tributárias, sociais e previdenciárias decorrentes das relações com seus trabalhadores.*”

Fica evidente, conforme pretendia demonstrar a fiscalização, a sintonia entre os objetivos sociais da empresa e o contrato de prestação de serviço exemplificado, tendo a fiscalizada, para prestar os serviços a que se propunha, se valido de profissionais pessoas físicas (médicos, dentistas, psicólogos, enfermeiros, assistentes sociais, etc), remunerando-os por seus trabalhos.

Sobre o sítio na internet

(...)

Quanto a não haver prova, nos autos, de que seus sócios ingressaram na sociedade através do site na internet, entendemos tal fato ser irrelevante para o processo em tela, uma vez que a convicção da auditoria se baseou em outros

elementos conforme podem ser constatado nos argumentos apresentados no Relatório de Procedimento Fiscal.

Já, com relação à afirmação que os serviços ali oferecidos não guardam relação com o objeto dos contratos nos quais os sócios estão envolvidos, tratando-se de serviços de consultoria na seleção de pessoal qualificado para os clientes, a interessada não traz aos autos quaisquer documentos que comprovem essa alegação.

Sobre os termos de transferência de ações e atas das assembleias

(...)

esclarecemos que, por se tratar de documentos importantes, visto serem as assembleias elementos de deliberação dos sócios e de definições acerca do rumo da empresa, suas atas devem ser rigorosamente fiéis, retratando corretamente as decisões tomadas, merecendo, por parte da fiscalização, análise correta e criteriosa, o que, de forma alguma, caracteriza exacerbado apego ao formalismo.

A AGE nº 001/2016, a que se refere a manifestante, foi realizada em 01/08/2016, data posterior ao início da ação fiscal (02/01/2015), sendo que não consta nos autos a comprovação de realização de quaisquer assembleias com a presença dos sócios detentores de apenas uma ação no período fiscalizado - 2011 a 2013.

Com relação à conclusão que o conjunto de provas constante nos autos é insuficiente para levar à convicção de ter o contribuinte agido com dolo, fraude ou de simulação, tendo como sócias pessoas que efetivamente exercem a condição de sócio, cabe esclarecer que tais provas, individualmente analisadas podem ser consideradas apenas indícios, mas, tomadas em conjunto, em um contexto mais amplo, formam um quadro que leva à convicção de que a fiscalização está correta em sua conclusão de que tais profissionais caracterizam-se como segurados individuais autônomos contratados para a prestação de serviços pela autuada.

Sobre a DIPJ

(...)

Não tem razão o contribuinte, pois, a identificação dos sócios feita na Ficha 60, mostra totalização de 100% do capital (95% para Rogério Luís Boff e 5% para Rafael Nikolay), não deixando margem para outros sócios na repartição do capital.

Já a Ficha 61A, cujo título é “Rendimentos de Dirigentes, Conselheiros, Sócios ou Titular”, abre o leque, possibilitando o lançamento de rendimentos a outras pessoas envolvidas na empresa, além dos sócios.

Tivesse a impugnante, como alega, cometido erro no preenchimento da Ficha 60, era de se esperar que promovesse a retificação da DIPJ, apresentando-a devidamente corrigida em sua impugnação, o que não ocorreu, impossibilitando o eventual acatamento de suas alegações.

Outro aspecto a se considerar, com relação à Ficha 61A, são os valores ali lançados a título de “Remuneração do Trabalho” (pro labore), onde constam valores anuais relativamente baixos para serem assim considerados - os valores variam de R\$ 622,00 a R\$ 7.464,00, que representam média mensal de mensal de R\$ 51,83 a R\$ 622,00, incompatíveis com os honorários dos profissionais da saúde

que prestaram os serviços, ao passo que os valores lançados a título de lucros/dividendos, muito superiores, são compatíveis com tais honorários.

Também, embora haja previsão estatutária de distribuição de lucro desproporcional ao capital, foge a qualquer lógica o fato de que sócios com apenas uma ação, no valor irrisório de R\$ 1,00 façam jus a montantes de lucros variando entre R\$ 1.600,00 a R\$ 556.886,00, havendo nesse intervalo uma gama muito grande de valores intermediários.

(...)

#### Sobre a distribuição desproporcional de lucros

(...)

Observe-se que o art. 17, §§ 2º e 4º da Lei nº 6.404/76 trata especificamente da questão de ações preferenciais e ordinárias, não se aplicando ao caso concreto em discussão, até porque a empresa, de forma genérica, cita tais disposições, mas não traz nenhuma comprovação efetiva das suas alegações, nem comprova existir em estatutos determinações que justifiquem a aplicação de tais determinações legais.

Além disso, o que consta de concreto em todo o verificado pela fiscalização é que a empresa distribui lucros de forma desproporcional à quantidade de ações, mas proporcional ao volume de trabalho de cada sócio, o que só confirma a conclusão fiscal de que estamos diante de remuneração pelo trabalho e não pelo capital.

Já questão de que o art. 10 da Lei nº 9.249/95 não obriga que a distribuição de lucros/dividendos seja proporcional à participação societária, não exime a empresa de apresentar razões e critérios de distribuição consistentes que amparem seus procedimentos, de forma a legitimar suas distribuições feitas de forma diferenciada, que não seja o trabalho executado por cada pessoa física, uma vez que tal alegação, diante de todos os elementos fáticos trazidos aos autos, apenas confirma a convicção de que estamos diante de verbas remuneratórias sobre as quais devem incidir a cobrança de IRPF e contribuições previdenciárias.

Como afirmou o Relatório de Procedimento Fiscal, no direito tributário o conteúdo prevalece sobre a forma, sendo que os principais argumentos apresentados para justificar a descaracterização dos pagamentos efetuados como distribuição de lucros e considerá-los como remuneração por serviços prestados são:

- as ações eram distribuídas aos novos sócios (uma única ação no valor de R\$ 1,00 para cada um), transferidas da cota do sócio Rafael Nikolay, que, na grande maioria das vezes, continuava com suas 500 ações;
- quando deixou a empresa, houve a alienação da totalidade das 500 ações de Rafael Nikolay a Bruno Rodrigo Ferreira, sem se levar em conta as transferências a sócios minoritários supostamente efetuadas, sendo que até aquele momento, já haviam sido pagas antecipações de distribuição de lucros a 169 profissionais que supostamente possuíam, cada um, uma ação adquirida de Rafael Nikolay;
- no período fiscalizado - 2011 a 2013 -, não constam registros de assembleias com a presença de sócios proprietários de apenas uma ação, o que só ocorreu, de acordo com os documentos acostados aos autos, em 01/08/2016;

- o estatuto social da empresa prevê a distribuição de lucros de forma não proporcional ao capital dos sócios, mas em função de sua “colaboração na geração de receitas e envolvimento profissional, ou seja, em função do trabalho desenvolvido por cada um dos sócios portadores de apenas uma ação;
- os pagamentos efetuados a título de antecipações de lucros não ocorriam a todos os sócios minoritários todos os meses, mesmo continuando eles a serem acionistas, tendo a empresa informado que o não pagamento ocorreu nos meses nos quais os profissionais não colaboraram na geração de receitas, ou sejam, quando não trabalharam.

Embora a empresa alegue ter cometido alguns erros - não corrigidos - em procedimentos e preenchimento de declarações, ou mesmo ter eventualmente justificado algumas alegações, tais como a confrontação com o resultado final do exercício social ou os dispositivos da Lei das S/As, os argumentos acima, minuciosamente detalhados do Relatório de Procedimento Fiscal, levam à convicção de que, neste caso, o conteúdo prevalece sobre a forma, com a constatação, parafraseando o citado relatório, que *“a empresa empreendeu simulação, mascarando os trabalhadores como sócios da companhia e atribuindo às remunerações pagas as falsas roupagens de pro labore e de distribuição antecipada de lucros, cujo resultado foi a supressão indevida de obrigações tributárias e previdenciárias em prejuízo do erário”, com beneficiamento dos profissionais contratados, que “incluíram tais rendimentos como se isentos fossem em suas declarações de renda, participando, portanto, ativamente da engenharia jurídica utilizada pela fiscalizada para reduzir fraudulentamente a carga tributária. Tais fatos implicam dizer que houve conluio entre as partes”*.

Portanto, mantém-se as conclusões da fiscalização no sentido da consideração dos valores pagos a título de distribuição de lucros, inclusive quanto ao dolo.

#### Decadência do Lançamento Tributário

(...)

Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação (que é exatamente o caso de que se cuida), há a regra geral, que, entretanto, admite exceções:

- Regra geral: nos termos do art. 150, § 4º do CTN o prazo decadencial é de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador.
- Exceções: a parte final do mesmo dispositivo prevê exceções a esta regra, quais sejam: *“salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”*, sendo que, ocorrendo uma destas hipóteses, deve-se aplicar a regra especial de contagem do prazo prevista no art. 173, I do mesmo CTN: o prazo decadencial é de cinco anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Conforme demonstrado no item “6 Responsáveis Tributários” do Relatório de Procedimento Fiscal e conforme os fatos, elementos e documentos colhidos pela fiscalização, foi constatado que o contribuinte cometeu fraude e agiu com dolo ao considerar como distribuição de lucros os pagamentos efetuados para remuneração do trabalho prestado, de forma consciente, levando ao impedimento ou ao retardamento do conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador das contribuições exigidas.

Como, no presente caso, a primeira competência com valores de contribuições apurados é 01/2011, a fiscalização teria até 01/01/2017 para efetuar o lançamento e, tendo o sujeito passivo sido notificado em 01/12/2016, não há que se falar em decadência.

**Impossibilidade de Aplicação da Multa Qualificada. Inexistência de Dolo Específico**

Como bem destacado no Relatório de Procedimento Fiscal e abordado em tópico anterior, a supressão ou redução de tributo obtida através do mascaramento como sócios do corpo clínico prestador dos serviços contratados, dissimulando os pagamentos efetuados às pessoas físicas como antecipações de lucros isentos de contribuições previdenciárias, bem como o fato da falsa roupagem de lucros atribuída aos honorários tributáveis pagos ter servido aos propósitos dos profissionais beneficiários, visto que estes incluíram tais rendimentos como se isentos fossem em suas declarações de renda, participando ativamente da engenharia jurídica utilizada pela autuada para reduzir fraudulentamente a carga tributária, configuram o dolo, a fraude e o conluio entre as partes, crimes contra a ordem tributária, o que dá ensejo ao lançamento de ofício com a aplicação da penalidade qualificada.

Não resta dúvida de que tal procedimento expõe o evidente intuito de fraude, porém, o dolo - elemento subjetivo do tipo qualificado tributário ou do tipo penal - também está presente, uma vez que da consciência e da vontade do agente para a prática da conduta derivam os atos que têm por finalidade impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador e de suas circunstâncias materiais, necessárias à sua mensuração.

Diante de tais circunstâncias, não se concebe que outra tenha sido a intenção do sujeito passivo que não a de ocultar do fisco a ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária principal, de modo a evitar seu pagamento, o que evidencia o intuito de fraude e obriga à qualificação da penalidade.

Caso não houvesse a administração tributária iniciado o procedimento fiscal que culminou com a lavratura do auto de infração em discussão, indiscutivelmente tal inércia resultaria em perda irremediável do crédito tributário apurado.

(...)

**Da Incompetência para Imputação de Responsabilidade Solidária**

(...)

Razão não lhes assiste.

Nos termos do art. 142 do CTN, compete à autoridade administrativa a constituição do crédito tributário e, no caso dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, o art. 6º da Lei nº 10.593/02 determina as atribuições do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil – AFRFB:

(...)

Evidentemente, tratando-se de uma ação fiscal desenvolvida em uma empresa, faz-se necessária a identificação de seus responsáveis e, sendo o AFRFB o servidor competente para a lavratura do auto de infração, também cabe a ele apontar os responsáveis tributários no momento da autuação.

**Da Solidariedade Passiva**

Em seu Relatório de Procedimento Fiscal, a auditoria trata a questão de forma clara e objetiva, justificando a fundamentação da sujeição passiva solidária no art. 135, III do CTN:

#### *“6 RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS*

*O Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966), no artigo 135, inciso III, estabeleceu que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas do direito privado respondem pelas obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, qualificando tais administradores como responsáveis pelos créditos tributários que forem exigidos da pessoa jurídica.*

*Ou seja, aquelas pessoas que tinham poderes de gestão na pessoa jurídica na época da ocorrência dos fatos geradores, se constatada a prática de atos que corresponderam à infração de lei, devem ser erigidas à condição de responsáveis tributários pelas exações devidas pela pessoa jurídica. Ainda, anotemos que a lei desrespeitada não precisa ser tributária, bastando que as consequências do ato ilegal praticado tenham efeitos tributários.*

*Como demonstramos anteriormente, ao dissimular os profissionais integrantes do seu corpo de colaboradores pessoas físicas como sócios da companhia e tratar os honorários profissionais pagos como se lucros fossem, a contribuinte praticou fraude fiscal. Conduta esta perpetrada conscientemente com vistas a suprimir a Contribuição Previdenciária Patronal incidente e deixar de reter o Imposto de Renda na fonte, ou seja, as ações fraudulentas foram dolosas.*

*Não obstante, a pessoa jurídica é uma ficção da lei, não sendo capaz de implementar ações por si própria, mas sim por meio da atuação dos seus diretores, gerentes e representantes, os quais demonstram capacidade de discernimento e consciência, elementos subjetivos necessários para caracterizar o ato ilícito, do qual resulta a responsabilidade.*

*Assim, por força do inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional, os sócios-administradores devem ser pessoalmente responsabilizados pelos créditos tributários constituídos neste procedimento fiscal.”*

*(...).*

Desta forma, considerando que a Recorrente é responsável pela sua contabilidade, não há razão para a reforma da decisão recorrida.

Entretanto, no caso concreto, cabe ser observada a superveniência da Lei nº 14.689/23, que alterou o percentual da multa qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/96, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN.

Assim sendo, a multa qualificada de 150% deve ser reduzida para 100%.

### **3. Conclusão**

Por todo o exposto, voto por conhecer em parte do Recurso Voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa qualificada para 100%, nos termos da Lei nº 14.689/2023.

*Assinado Digitalmente*

**Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz**