



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15586.720026/2017-68
RESOLUÇÃO	1003-000.482 – 1ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	INTENSIVIX MEDICINA INTENSIVA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Declinação de Competência para Julgamento

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, declinar a competência em prol da 2ª Seção de Julgamento, nos termos do voto do relator.

Assinado Digitalmente

Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Presidente em Exercício

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário em face do Acórdão de Impugnação nº 15-43.789, da 6ª Turma da DRJ/SDR, de 31 de outubro de 2017, por meio do qual aquele Colegiado julgou a impugnação Procedente em Parte.

Assim restou assentada a decisão ora recorrida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014

ATOS CONSTITUTIVOS. ALTERAÇÃO CONTRATUAL. EFEITOS. REGISTRO.

Os documentos relativos à constituição, alteração, dissolução e extinção das sociedades devem ser apresentados para registro no prazo de trinta dias contados da sua assinatura, a cuja data retroagirão os seus efeitos. Se forem apresentados fora desse prazo, o registro somente produzirá efeito a partir da data da sua concessão.

LUCROS DISTRIBUÍDOS. SÓCIOS E NÃO SÓCIOS. NATUREZA DE RENDIMENTOS PELO TRABALHO. VERDADE MATERIAL. PREVALÊNCIA.

No Direito Tributário, prevalecem o princípio da verdade material e a real natureza dos atos praticados e dos fatos ocorridos.

O pagamento de rendimentos pelo trabalho de forma simulada a título de distribuição de lucros a profissionais que prestaram serviços à sociedade, abrangendo pessoas integrantes e não integrantes do quadro societário, afronta o contrato social, a lei civil e a legislação tributária, exigindo o lançamento de ofício dos créditos tributários decorrentes.

SIMULAÇÃO, FRAUDE OU CONLUIO. MULTA ISOLADA. ALÍQUOTA DUPLICADA.

A alíquota da multa aplicada em lançamentos de ofício de créditos tributários deve ser duplicada nas hipóteses de comprovação da ocorrência de simulação, fraude ou conluio.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIO ADMINISTRADOR. EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTOS. APLICABILIDADE.

O sócio administrador da pessoa jurídica está sujeito a responder pessoalmente com o seu patrimônio pela totalidade dos créditos tributários decorrentes dos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIO ADMINISTRADOR DE FATO. ATOS DE GESTÃO. A imputação de responsabilidade tributária a sócio administrador de fato da pessoa jurídica exige a demonstração da prática de atos de gestão.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido

Acórdão

Acordam os membros da 6ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar PROCEDENTE EM PARTE a impugnação, mantendo o Auto de Infração em sua integralidade e a imputação de responsabilidade tributária pelo crédito lançado aos sócios administradores da empresa, com EXCLUSÃO da

responsabilidade tributária de Gedealvares a partir de 12/11/2014 e de Jander e Wallace até 11/11/2014, nos termos do voto do relator.

Como o valor exonerado do crédito em relação à exclusão parcial da responsabilidade tributária é inferior ao limite de alçada previsto no art. 1º da Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017, combinado com o art. 366, §3º, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, este Acórdão não se submete a recurso de ofício.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ:

1 Auto de Infração Trata-se de créditos tributários lançados em face do contribuinte acima identificado e dos responsáveis tributários GEDEALVARES FRANCISCO DE SOUZA JUNIOR, CPF nº 080.136.217-23, JANDER FORNACIARI PISSINATE, CPF nº 052.794.127-16, e WALLACE KADRATZ KLEMZ, CPF nº 079.029.637-39, por meio do Auto de Infração discriminado abaixo:

Tabela I – Discriminação do Auto de Infração

Tabela I – Discriminação do Auto de Infração

DESCRIÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO	VALOR ORIGINAL
IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE: Período: 01/2012 a 12/2012	
Juros de mora exigidos isoladamente em decorrência de falta de retenção na fonte do Imposto de Renda incidente sobre rendimentos tributáveis pagos a sócios e a não-sócios. Código Receita DARF: 6583	55.897,36
Multa exigida isoladamente em decorrência de falta de retenção na fonte do Imposto de Renda incidente sobre rendimentos tributáveis pagos a sócios e a não-sócios. Código Receita DARF: 3488 Multa aplicada: 150%	1.275.955,70

Conforme relatório fiscal (fls. 40-141), durante procedimento fiscal realizado na empresa autuada, foi constatado que, nos anos de 2012 a 2014, a mesma pagou mensalmente valores a título de distribuição de lucros a sócios e a pessoas não integrantes do seu quadro societário, proporcionalmente aos serviços médicos prestados, correspondentes de fato a honorários médicos, por meio de simulação. Com tal conduta, a autuada deixou de declarar e recolher as contribuições previdenciárias incidentes sobre tais remunerações pagas aos profissionais que lhe prestaram serviços, na condição de segurados obrigatórios do RGPS como contribuintes individuais, nos termos do art. 22, inciso III, da Lei nº 8.212/91, e deixou de reter na fonte, declarar e recolher o imposto de renda.

(...)

A autuada confessou expressamente que deixou de reter e recolher imposto de renda sobre os rendimentos pagos e o Auditor-Fiscal constatou que a empresa não consta como declarante da Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF no período objeto do lançamento.

Durante o procedimento fiscal, a autuada foi intimada para apresentar documentos e esclarecimentos relacionados aos valores creditados ou pagos aos profissionais e às contratações com os seus tomadores de serviço. Dentre outros documentos, a autuada apresentou a escrita contábil e documentos comprobatórios correspondentes a determinados registros.

Com o objetivo de apurar as características reais das contratações, o Auditor-Fiscal realizou procedimento de diligência nas pessoas jurídicas contratantes da autuada. As intimações fiscais e as respostas da autuada e das contratantes diligenciadas Associação Evangélica Beneficente Espírito Santense (AEBES) e Hospital Santa Mônica Ltda (HSM) integram o Auto de Infração.

A Autoridade Fiscal detectou diversos vícios extrínsecos e intrínsecos na escrita contábil da autuada, resumindo-os da seguinte forma:

100. Para que uma contabilidade seja tida como regular deve cumprir e registrar, da forma como realmente ocorreram, os eventos de natureza contábil propriamente dita, fiscal, previdenciária, trabalhista, societária, falimentar etc., devendo atender as chamadas formalidades intrínsecas e extrínsecas.

[...]

268. Outrossim, não há respaldo documental hábil e idôneo a lançamentos contábeis atinentes a distribuição de lucros, estando a escrituração contábil eivada de irregularidades. As irregularidades podem assim ser sumarizadas, dentre outras demonstradas neste relatório fiscal:

- pagamentos de “lucros isentos” a não-sócios;*
- a empresa revela que houve apuração mensal do resultado do exercício, o que fere o art. 1º da Lei 9.430/96;*
- a contabilidade somente registra apuração e distribuição de lucros (em 2013) no último mês do ano, o que contraria o contrato social e discrepa da movimentação financeira real e dos recibos de distribuição de lucros apresentados;*
- os recibos de pagamentos de distribuição de lucros não consistem em documentação contábil porquanto não correspondem aos assentos contábeis;*
- os recibos de pagamentos de distribuição de lucros são inidôneos, porquanto discrepam da movimentação financeira trazida nas individualizações de TEDs enviadas, seja quanto a valores, seja quanto a datas;*
- no que toca a distribuição de lucros, há descompasso entre a movimentação financeira real (atinentes aos rendimentos*

distribuídos) e aquela contabilizada, o que torna a contabilidade com vícios intrínsecos, fazendo prova contra a empresa;

- ao lançamento contábil de 30/12/2013, de R\$ 429.008,75 faltam os requisitos legais da clareza, individualização e caracterização do documento respectivo, exigidos no art. 1.184 do CCB;*
- o lançamento contábil de 30/12/2013, de R\$ 429.008,75, mesmo se consistisse em lucros (como formalmente ostenta), caracterizaria distribuição em violação ao contrato social, que não prevê a possibilidade de distribuição de lucros proporcionalmente ao capital social;*

Sobre a análise contábil, o Auditor-Fiscal assim assentou:

42. Assim, quanto a todo o período auditado, de 01/01/2012 a 31/12/2014, no caso de empresas tributadas pelo lucro presumido, as sucessivas Instruções Normativas – normas complementares de regência - exigem, como condição para a isenção legal de imposto de renda e para que seja possível distribuir todo o lucro contábil, que a escrituração contábil seja feita com observância da lei comercial.

[...]

70. Assim, repita-se. Os recibos de pagamento de distribuição de lucros apresentados dão conta de distribuições mensais em todos os meses de 2013, datados sempre no último dia do mês, mas na escrituração do Livro Diário e Livro Razão 2013 não consta escriturado nenhuma distribuição de lucro mensal, de janeiro a novembro, NEM MESMO A TÍTULO DE ANTECIPAÇÃO DE LUCRO.

71. Portanto, já aqui, fica claro que a contabilidade não reflete a real movimentação financeira da empresa, em outro dizer, não estão lançados no Diário, da forma em que existiram, todas as operações relativas ao exercício da empresa, em violação ao art. 1.184 do CCB. Por isso, a contabilidade apresenta extenso vício intrínseco que faz prova contra a empresa.

[...]

97. Ao proceder a lançamentos contábeis evidentemente discrepantes dos verdadeiros fatos contábeis, a empresa deixou de observar a lei comercial na sua escrituração contábil. Desatendeu, dentre outras normas legais, a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade CFC 1.330/2011 (D.O.U de 23/03/2011), em seus itens 26 e 26, dentre outros, e a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 2.2.

[...]

98. A contabilização das movimentações financeiras em discrepância com o realmente ocorrido, notadamente no aspecto das datas, traduz ainda

desrespeito ao Princípio Contábil da Oportunidade, previsto no art. 6º da Resolução CFC nº 750/93. É evidente que registros contábeis em datas e valores discrepantes dos fatos reais não atendem aos requisitos da tempestividade e integridade do patrimônio e das suas mutações.

[...]

111. Todavia, os balancetes analíticos fechados trimestralmente no ano 2013, referentes aos trimestres janeiro a março, abril a junho e julho a setembro, constantes do Livro Diário nº 001, não trazem nenhuma apuração de resultado, nem dão conta de nenhuma distribuição de lucro, nas datas estipuladas no art. 1º da Lei 9.430/96, em clara violação a suas disposições. Para 2013, somente o balancete analítico referente ao último trimestre apresenta apuração de resultado, exatamente por conta da apuração em dezembro, repita-se, em valores discrepantes dos recibos e da planilha (ANEXO 1)

112. Frise-se que quanto ao ano 2014, a empresa não cometeu tal violação, procedendo corretamente a apuração do resultado de forma trimestral, revelando que constatou o erro e aperfeiçoou-se, em 2014, ao preconizado na lei, quanto a periodicidade de apuração do resultado.

113. Feito o registro, cabe trazer que, nas respostas trazidas ao TIF nº 004 e 005, de forma contrária à lei, e de forma contraditória a sua escrita contábil, a empresa revela ter procedido (em 2013 e 2014) a apurações de lucros mensais, sempre no último dia do mês. Vejamos a resposta ao TIF nº 004 e 005:

“Esclarecimento: a empresa apura mensalmente o resultado através das suas demonstrações contábeis. Distribuindo apenas o lucro líquido obtido”

114. Ora, se a escrita contábil revela, para 2013, a apuração de resultado somente em 31/12/2013 e para 2014 a apuração trimestral, nos termos do art. 1º da lei 9.430/96, é absolutamente contraditória a resposta acima transcrita, para ambos os anos.

[...]

116. Demonstrado alhures que a suposta apuração de lucro, no último dia do mês, e o consequente pagamento de lucros na mesma data não traduzem negócios reais, porquanto discrepam das verdadeiras movimentações financeiras, tanto em datas como em valores.

117. Assim, ainda que se aceite esses rendimentos como lucros, a distribuição não foi feita na forma da lei e, portanto, também por esse motivo, há incidência do imposto de renda na fonte.

Em resposta formal aos Termos de Intimação Fiscal nº 004 e 005, a empresa autuada afirmou que não se utilizou de profissionais médicos estranhos ao quadro

societário na prestação de serviços aos clientes AEBES e HSM e que não lhe era possível apresentar as escalas de plantão porque elas eram mantidas sob a guarda das contratantes. Com base no contrato social e alterações, nos recibos fornecidos pela própria autuada e na documentação obtida junto às contratantes diligenciadas, o Auditor-Fiscal constatou o seguinte:

128. No caso do empresário, a obrigação de registro do contrato social (e alterações) encontra-se prevista no art. 32, inciso II da Lei 8.934/94 e no art. 968, par. 1º e 2º do Código Civil.

[...]

130. Assim, se o registro se der até trinta dias da assinatura do ato constitutivo, este registro retroagirá a data desta assinatura, operando efeito ex tunc. Caso diverso é quando o registro se dá após 30 dias de assinado o ato; neste caso o efeito do registro opera efeitos ex nunc. É o que asseveram, repita-se, o art.36 da Lei nº8. 934/94 e o art. 1.151 do Código Civil.

[...]

140. O exame da 2ª alteração contratual revela que três sócios ingressaram no quadro societário: Angélica Baptista Segóvia, Claudia Cleto Pavan e Monique da Silva Pessi.

141. Quanto a esses três novos sócios observa-se pagamentos de lucros anteriores mesmo ao ingresso legal no quadro social, o que, repita-se, traduz impossibilidade absoluta.

[...]

162. As escalas de plantões foram obtidas junto à contratante Hospital Santa Monica Ltda, (para os anos 2012, 2013 e 2014) que, em boa organização documental, apresentou assentos contábeis referente aos pagamentos a INTENSIVIX MEDICINA INTENSIVA LTDA (antes HSM Medicina Intensiva Ltda), corroborados por respectivas notas fiscais, escalas de plantões, planilhas de quantificação de horas trabalhadas e valores devidos aos médicos prestadores de serviço.

[...]

164. A documentação apresentada pelo Hospital Santa Monica Ltda, em resposta datada de 30 de junho de 2015, evidencia, nos anos 2013 e 2014, tanto a utilização de médicos que jamais integraram o quadro social da empresa, quanto a utilização de médicos que, ao momento da prestação de serviços à contratante Hospital Santa Monica Ltda não integravam o quadro social da INTENSIVIX MEDICINA INTENSIVA LTDA, mas que, posteriormente, vieram a integrá-lo.

[...]

232. Como se viu acima, É FARTAMENTE DEMONSTRADA A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR NÃO-SÓCIOS, o que contraria o afirmado pela INTENSIVIX MEDICINA INTENSIVA LTDA nas respostas às intimações e demonstra que a escrituração contábil da empresa não reflete a realidade dos fatos.

233. Frise-se. Prestadores de serviços alheios ao quadro social não podem receber lucro.

[...]

280. Na medida em que os supostos sócios se revelam prestadores de serviço e, demonstrado que há farta prestação de serviços (e correspondente retribuição pecuniária) por não sócios, resulta que o lucro é, na verdade, remuneração por serviços prestados, impondo-se a exigência do incidente imposto de renda na fonte e surgindo a obrigação de retenção pela fonte pagadora.

A atuada informou como endereço da sua sede social, na primeira alteração contratual (fl. 128), a “Rodovia do Sol, KM 01, Praia de Itaparica, Anexo ao Hospital Santa Mônica, Vila Velha-ES, CEP:29.102-020”. Essa alteração contratual foi firmada em 20/05/2012 e protocolizada e registrada na Junta Comercial em 22/12/2012 e 03/01/2013, respectivamente. A sede social só veio a ser modificada novamente com a segunda alteração contratual, firmada em 01/07/2014 e protocolizada e registrada na Junta Comercial em 23/10/2014 e 12/11/2014, respectivamente. Como não foram identificados registros contábeis de pagamento de aluguel pela atuada ao Hospital Santa Mônica pelo uso do estabelecimento anexo, o Auditor-Fiscal intimou a atuada e o HSM para esclarecer e comprovar o fato. Em resposta, a atuada afirmou que acordou verbalmente com o Hospital Santa Mônica a utilização de seu endereço, sob cessão gratuita. Por sua vez, o HSM declarou que a atuada “nunca funcionou em suas dependências, que não cedeu área em forma de comodato ou aluguel”, frisando que “conforme notas fiscais anexas a esse protocolo observa-se que o endereço da empresa Intensivix era diferente do Hospital Santa Monica”. Observou-se também que o endereço utilizado pela atuada no contrato de prestação de serviços firmado com a AEBES em 31/07/2014 foi o endereço antigo da sede constante do contrato social inicial, firmado em 2010, corroborando a afirmação do HSM de que a atuada nunca foi sediada em anexo do seu estabelecimento. Diante de tal inconsistência, concluiu-se que “a cláusula contratual que indica o funcionamento da empresa anexa ao Hospital Santa Monica Ltda não é cláusula que expressa a verdade, caracterizando típica forma de simulação de ato jurídico em geral”.

A atuada recusou-se a apresentar as escalas de plantões médicos. Porém, há expressa disposição na cláusula 2ª, parágrafo 3º, alínea “a”, do contrato celebrado com a AEBES: “Será de única e exclusiva responsabilidade da CONTRATADA e de seus sócios a elaboração das escalas dos médicos de plantão necessárias à prestação de serviços objeto desse contrato. Essas escalas deverão

ser encaminhadas à Direção Técnica, que deverá ser notificada sempre que houver qualquer modificação das mesmas com cinco dias de antecedência, salvo alterações emergenciais”. Sobre esse aspecto, o Auditor-Fiscal asseverou que:

257. Portanto, era a INTENSIVIX MEDICINA INTENSIVA LTDA a responsável única e exclusiva pela elaboração das escalas. Comprova-se assim deliberada e inescusável recusa em apresentar as mencionadas escalas de plantão. Dita conduta reveste logicamente o deliberado propósito de não revelar a utilização de profissionais estranhos ao quadro social da empresa e, assim, tentar manter oculto o fato de que os rendimentos pagos eram remuneração por serviços prestados por sócios e não sócios. Objetivava-se assim perpetuar a simulação de que os rendimentos pagos eram lucros distribuídos a sócios.

Diante do conjunto dos fatos constatados e com fundamento no art. 118 do Código Tributário Nacional, a Autoridade Tributária assim concluiu:

47. Assim, em que pese a empresa chamar de “lucros isentos” a totalidade dos rendimentos atribuídos a pessoas físicas, é imperioso perquirir a realidade dos fatos. É irrelevante o nomen iuris que a empresa dá aos rendimentos; a real natureza destes é definida pelo seu conteúdo jurídico.

48. E a realidade demonstra que a empresa adotou a roupagem de lucros distribuídos para esconder a real natureza dos rendimentos pagos a sócios e a não sócios. Demonstraremos que os sócios e não-sócios se revelam prestadores de serviços e que o lucro é, na verdade, remuneração por esses serviços prestados por sócios e por não sócios, de onde decorre o dever de se exigir as contribuições sociais respectivas.

[...]

36. Com isso, repita-se, afasta-se, em qualquer hipótese, a natureza não remuneratória dos rendimentos distribuídos sob a roupagem de lucros, afastando-se a não incidência prevista no parágrafo 1º do art. 201 do Regulamento da Previdência Social.

[...]

262. Assim o quadro real que envolve o negócio celebrado entre a contratada INTENSIVIX MEDICINA INTENSIVA LTDA e os contratantes AEBES e HOSPITAL SANTA MONICA LTDA permite concluir, com sobras, que houve, in casu, triangulação de serviços.

263. Os contratantes se beneficiavam, porque não formavam vínculos com os prestadores diretos de serviços e não suportavam encargos previdenciários e trabalhistas sobre os mesmos.

264. A contratada, por sua vez, ao tipificá-los como sócios, buscava se livrar da incidência de contribuições sociais, e ao somente remunerá-los, pelos serviços prestados, sob a forma aparente de lucro, isentava, a si e aos

supostos sócios, igualmente, das supracitadas tributações. Eis aqui a vantagem também aos sócios. Igual vantagem usufruíam os não-sócios, prestadores de serviços que permaneciam ocultos.

265. Avulta então, incontestável, a prestação de serviços médicos de UTI por profissionais médicos através da INTENSIVIX MEDICINA INTENSIVA LTDA, que age como empresa interposta, contratando os médicos, sob a roupagem de sócios, mantendo ocultos prestadores não-sócios, para os disponibilizar a AEBES e ao HOSPITAL SANTA MONICA LTDA, assumindo, diretamente, o ônus de remunerá-los, estabelecendo controle sobre os serviços prestados pelos mesmos, sem subordinação, mas com coordenação da atividade laborativa.

(...)

Foi atribuída responsabilidade tributária pelos créditos lançados de ofício aos sócios administradores à época da empresa autuada, com fundamento no art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN, em decorrência de infração a lei:

283. A imposição da multa decorre de descumprimento pela empresa da obrigação tributária acessória de retenção do imposto de renda na fonte incidente sobre os rendimentos tributáveis, distribuídos pela empresa sob a roupagem de lucros.

[...]

287. No caso de infração à lei, com consequências tributárias, há responsabilização pessoal dos gerentes, administradores e representantes da pessoa jurídica de direito privado, a teor do art. 135, III do Código Tributário Nacional.

288. A responsabilidade solidária a que alude o art. 135 do CTN recai sobre os representantes existentes ao tempo do fato gerador.

[...]

303. Os sócios-administradores, por expressa disposição da cláusula décima segunda do Contrato Social, exercem a gestão, para quaisquer atos. Assim, por estarem à frente da sociedade, respondem legalmente pela ocultação do fato gerador do imposto de renda, tendo assim responsabilidade pela infração cometida por violação à legislação tributária.

Foi emitida Representação Fiscal para Fins Penais tipificada no art. 83 da Lei 9.430/96 (crime contra a ordem tributária).

A empresa autuada foi cientificada do lançamento de ofício em 02/02/2017 (entrega postal, fls. 1927-1928 e 1944). Os responsáveis tributários Gedealvares, Jander e Wallace foram cientificados em 02/02/2017, 03/02/2017 e 03/02/2017, respectivamente (entregas postais, fls. 1930-1940, 1945-1949).

2 Impugnação

O contribuinte autuado e os responsáveis tributários impugnaram o Auto de Infração conjuntamente, em peça única, em 03/03/2017 (fls. 2006-2023).

Em síntese, os impugnantes alegaram o seguinte:

- a) Houve “desconsideração da escrita contábil, sem que assegurado, previamente, prazo para sua regularização em processo administrativo específico – ato que se caracteriza como arbitramento irregular” do lucro;
- b) “A existência de lucros – fato incontroverso, documentalmente demonstrado e sequer contestado pelo fisco – não autoriza a incidência de imposto de renda retido na fonte e multas correlacionadas com o não recolhimento e informação na DIRF, tampouco a inserção de todo e qualquer valor sob o rótulo de ‘remunerações’”. A fiscalização “não se preocupou sequer em dizer o que seria e porque seria remuneração decorrente do trabalho e o que seria proveniente do capital social. Ao contrário, considerou tudo, absolutamente tudo, o que fora distribuído foi utilizado como base de cálculo para fins de incidência do imposto de renda retido na fonte e multas decorrentes”;
- c) “A falta de registro na Junta [Comercial] é uma mera formalidade e não pode ensejar a desconsideração escrita fiscal e um arbitramento de ‘remuneração’, de modo transversal e implícito como caso concreto. [...] No caso, embora o fisco fale em ausência de registro na junta comercial de determinadas inclusões e exclusões no quadro social, bem como de autenticação irregular do livro 4, por certo que, não havendo irregularidade no Livro Razão e as irregularidades apontadas se limitando à falta de requisito extrínseco, (registro na Junta Comercial, o que foi realizado posteriormente), não cabe a tributação nos moldes levados a cabo”;
- d) “A distribuição de lucros se deu na proporção da produção, tal como previsto em contrato social”, sob autorização do art. 1007, primeira parte, do Código Civil. “A Coordenação-Geral de Tributação da RFB, possibilita que as sociedades assim definam a partição de lucros, conforme se depreende da Solução de Consulta nº 46/2010”;
- e) “Não se pode desconsiderar uma regra de contrato social que defina a maneira como os lucros são distribuídos, de maneira a fazer incidir a exação tributária em questão sobre todo e qualquer valor destinado a sócios e não-sócios, estes últimos já inclusos em instrumento societário e que apenas foi registrado fora do prazo”;
- f) A imposição de multa qualificada não é cabível porque não houve dolo específico na conduta da empresa. Afinal, “se as operações se encontram escrituradas, não há um intuito de lesar”;
- g) A responsabilização pessoal dos sócios não é cabível porque “inexistente prova cabal de prática de ato com excesso de poderes, [...] não podendo a autuação basear-se em meros indícios ou presunções”;

h) É incabível a imposição de responsabilidade pessoal aos sócios Gedealvares, Jander e Wallace em períodos em que já não figuravam no contrato social como sócios administradores: “não há prática de atos de gestão cotidianos e inerentes ao desenvolvimento das atividades, ou o que é pior, inexiste qualquer prova de que as decisões administrativas eram tomadas, nos períodos apontados como de “administração de fato” pelos sócios em questão”.

Os impugnantes pediram o reconhecimento da nulidade, a insubsistência ou a redução do valor do Auto de Infração.

No voto da DRJ, encontramos as razões que levaram à manutenção do lançamento.

Vejamos:

4 Irregularidades e discrepâncias entre receita contábil, recibo, os comprovantes bancários e as faturas de prestação de serviços.

Nessa matéria, percebe-se da leitura do voto que aquele Colegiado percorreu os documentos acostados aos autos pela ora Recorrente, visando compreender a forma de atuação da empresa, descrevendo minuciosamente, como amostra, o mês de fevereiro de 2014, cotejando as notas fiscais emitidas, como a planilha demonstrativa que fora fornecida pelo tomador dos serviços, onde consta a “produção de cada profissional”, com o quadro de sócios existentes no contrato social, a escrita contábil, constatando que nenhum dos *“dos profissionais que não constam do quadro social não foram contabilizados nem foi emitida declaração fiscal previdenciária em relação a eles (as GFIP foram apresentadas todas sem movimento), como asseverou o Auditor-Fiscal”*.

Adicionalmente, revendo as movimentações bancárias (extratos bancários) e os registros contábeis, verificou-se que *“Os valores pagos aos profissionais, demonstrados nos documentos bancários, não estão devidamente contabilizados, seja em relação às datas, seja em relação aos valores, havendo divergências significativas.”*. Apresentou tabela com movimentação e diferenças, inclusivos dos pagamentos alegados à título de lucros.

Afirma que a ora Recorrente (e com os coobrigados) *“não contestaram as irregularidades e discrepâncias, nem apresentaram argumentos ou documentos hábeis para afastá-las ou justificar a sua existência. Do mesmo modo, também não foram contestados os fatos relacionados ao longo lapso temporal para registro das alterações contratuais, que tem impacto na determinação do momento a partir do qual cada alteração teve eficácia contra terceiros, inclusive contra a Administração Tributária (fls. 87-88). Muito pelo contrário, as irregularidades e discrepâncias e o lapso temporal foram admitidos pelos impugnantes, que os consideraram como vícios de baixa significância”*.

Ao fim, conclui por tudo de verificou que as irregularidades na contabilidade são relevantes, “tanto intrínsecas quanto extrínsecas”.

5 Intimação prévia para regularizar a contabilidade

Diferente do que alega a ora Recorrente, a DRJ afirma que o lucro não teria sido arbitrado, não versando o auto-de-infração a exigência de tributo sobre o lucro. Portanto, não havia a necessidade de regularização da contabilidade.

Aponta ainda que *“não houve sequer o arbitramento dos valores pagos aos profissionais, pois foram adotados como tais os próprios valores constantes das planilhas apresentadas pela autuada, que são os mesmos que estão registrados na sua escrita contábil.”*

O que se verifica, assim, é que a desconsideração da escrita se deu tão somente para não se admitir os pagamentos realizados como oriundos de lucros (isento de IRPF). Não se provando a natureza de lucro, tais pagamentos ganham a natureza de rendimentos sujeitos à retenção de fonte, objeto da autuação, com se verá adiante.

6 Eficácia das alterações contratuais

A DRJ utiliza a legislação atinente ao registro público de empresas mercantis – Lei nº 8.934/94, para sustentar que à época de certos pagamentos, havia pessoas que não participavam do quadro social, e os pagamentos a tais pessoas não poderiam ser considerados como lucros. Eis a passagem:

Diante desse fato, ao longo dos anos de 2013 e 2014, além do pagamento realizado a profissionais que sequer apareceram na alteração contratual feita em 2014, a autuada pagou valores a título de distribuição de lucros a diversos profissionais que só vieram a compor o seu quadro social no final de 2014.

É inerente à distribuição de lucros o seu pagamento estritamente aos sócios, assim considerados aqueles que integram formalmente o seu quadro social previamente registrado e arquivado no órgão competente.

Portanto, rejeito a alegação de insignificância dos registros dos atos na Junta Comercial para o fim tributário.

7 Natureza jurídica dos valores pagos a título de distribuição de lucros

Nesse particular, faz uma digressão sobre a legislação que rege as sociedades limitadas, os documentos necessários e os registros necessários para uma alteração do respectivo contrato social, documento onde se verifica o quadro social em cada período. Diante do que tudo já se demonstrou acima, concluiu o Colegiado que *“houve afronta ao contrato social, caracterizada pela distribuição de lucros a pessoas não integrantes do quadro societário”*, pois a natureza jurídica dos pagamentos a pessoas que não compõem o quadro social, não poderia ser *“distribuição de lucros”*, mas de verbas remuneratórias pelos serviços profissionais prestados.

Assim, *“os fatos apurados demonstram que a contabilidade da empresa não reflete a realidade, tendo sido forjada com o objetivo de ocultar o pagamento dos honorários médicos e simular a distribuição de lucros. Nela, não constam os pagamentos reais efetuados pela empresa, nem são identificados os pagamentos efetuados aos médicos não sócios.”*

E mais:

Ainda que, sob análise pontual, a distribuição de lucros aos integrantes do quadro societário de forma desproporcional às suas cotas no capital social não seja óbice para a não incidência tributária, nos termos da Solução de Consulta RFB/COSIT nº 046/2010, os fatos constatados, a conduta simulada e fraudulenta e a afronta ao contrato social e à lei assentam que os valores pagos a título de lucros distribuídos correspondem de fato a rendimentos pelos serviços prestados.

A intenção dos profissionais que aderiram à sociedade foi efetivamente a de afastar a incidência das contribuições previdenciárias e da retenção na fonte do imposto sobre a renda, optando, mediante planejamento tributário abusivo, pela carga tributária da pessoa jurídica, disfarçando os honorários médicos sob a roupagem de lucros distribuídos, simulando o pagamento de uma rubrica sujeita a isenção tributária e apresentando uma escrita contábil desconforme com os registros de pagamentos na movimentação bancária.

Dadas as provas constantes dos autos, assiste razão à Autoridade Tributária ao, sob a égide do art. 118 do CTN, imputar natureza de honorários médicos aos valores pagos a título de distribuição de lucros aos profissionais que prestaram serviços à sociedade, sejam eles integrantes do quadro social ou não, e constituir os créditos tributários decorrentes.

8 Sonegação, fraude, dolo e simulação

A DRJ manteve o agravamento da multa, pois:

Uma vez formada a convicção da natureza remuneratória dos serviços prestados pelos profissionais à autuada, resta analisar o *modus operandi* praticado para avaliar a ocorrência de sonegação, fraude, dolo e simulação.

As diversas irregularidades e divergências demonstradas e as condutas ilegais ou suspeitas, como a de apresentar escrita contábil com recibos e planilha de valores pagos a título de distribuição de lucros em significativa divergência com a movimentação bancária, a de recusar a apresentação das escalas de plantão elaboradas pela própria autuada, pelas quais ela é contratualmente responsável, a de informar em contratos endereço irreal da sua sede, a de calcular a fatura de serviços mediante a aplicação de fator para embutir os tributos federais a cargo da autuada, dentre outros, atestam a intenção de ocultar o pagamento dos honorários médicos aos profissionais, simulando a prática de ato diferente do praticado (distribuição de lucros).

Portanto, houve a prática dolosa de sonegação e fraude, conforme os conceitos definidos pela legislação tributária, previstos nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64:

(...)

Houve também a prática de simulação, conforme conceito definido no art. 167, §1º, do Código Civil, aplicável ao Direito Tributário:

(...)

De fato e de direito, a conduta adotada pelos autuados foi deliberada, intencional, teve por pano de fundo a adoção de planejamento tributário abusivo e visou a afastar a incidência da carga tributária sobre os fatos reais para submeter os rendimentos individuais a uma carga tributária inferior à devida. Os profissionais se beneficiaram da conduta fraudulenta ao deixar de sofrer o desconto da contribuição previdenciária sobre os rendimentos recebidos como contraprestação pelos serviços prestados e ao não ter valores retidos na fonte a título de imposto sobre a renda.

9 Alíquota da multa isolada

Uma vez sendo descritos os fatos, e a conclusão da DRJ como fraude, sonegação e simulação (arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64), a consequência é a aplicação da multa agravada, conforme disposto no art. 9º da Lei nº 10.426/2002, combinado com o inciso I e o §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

10 Responsabilidade tributária dos sócios administradores

Segundo consta do Acórdão de Impugnação, “a *Autoridade Tributária descreveu minuciosamente no relatório fiscal a conduta fraudulenta praticada, e o seu reflexo tributário para afastar a incidência das contribuições previdenciárias e da retenção na fonte do imposto sobre a renda. Os dispositivos legais infringidos foram identificados no relatório fiscal e nos demonstrativos anexos de título “Descrição dos fatos e enquadramento legal”. Creditou título específico no relatório fiscal para dispor sobre a responsabilidade tributária*”

Nesse sentido, aplicou-se as disposições do art. 135, inciso III, do CTN, vez que a conduta fraudulenta “*infringiu frontalmente a lei e o contrato social, então os sócios administradores da pessoa jurídica estão sujeitos a responder pessoalmente com o seu patrimônio pela totalidade dos créditos tributários decorrentes.*”

Porém, nesse instante foram excluídos da responsabilidade de certos períodos, os sócios Gedealvares Francisco de Souza Junior, Jander Fornaciari Pissinate e Wallace Kadratz Klemz, em razão de não constarem do quadro social, conforme abaixo apresentado:

Todavia, assiste razão aos impugnantes quando contestam a atribuição responsabilidade tributária por atuar como administradores de fato aos sócios Gedealvares Francisco de Souza Junior, após a segunda alteração contratual, e aos sócios Jander Fornaciari Pissinate e Wallace Kadratz Klemz antes da segunda alteração contratual. Isso porque, com essa alteração no contrato social, cuja eficácia se iniciou em 12/11/2014, a administração da sociedade foi transferida de Gedealvares para Jander e Wallace, não tendo sido demonstrado pela Autoridade Fiscal o exercício de atos de gestão por eles fora do período formal de administração de cada um no contrato social.

A assinatura das informações prestadas em resposta às intimações não é suficiente para caracterizar o exercício da administração da sociedade pelo signatário, até mesmo porque a resposta ao Termo de Intimação nº 004 foi firmada pelos sócios Jander e Wallace em conjunto com a sócia Ana Luíza, sócia administradora na data da resposta, e no Termo de Intimação nº 005 o Auditor-Fiscal solicitou “2 - APRESENTAR Cópias de documentos pessoais do(s) sócio(s)-administrador(es) e contador(es) (ano 2012)”.

Assim sendo, mantenho a responsabilidade tributária imputada aos autuados sócios administradores da empresa nos termos dos seus atos constitutivos, excluindo a responsabilidade tributária:

- de Gedealvares, a partir de 12/11/2014, competências 11 e 12/2014, permanecendo como responsável em relação a 01/2013 a 10/2014;
- de Jander e Wallace, até 11/11/2014, competências 01/2013 a 10/2014, permanecendo como responsáveis em relação a 11 e 12/2014.

Em seu Recurso Voluntário, a ora Recorrente alega que:

- i) Na esfera judicial há casos semelhantes, cujas decisões têm sido a favor dos contribuintes;
- ii) Há nulidade do auto-de-infração, porquanto o vício evocado seria o art. 22, III, da Lei nº 8.212.91, onde *“não há previsão para a cobrança de contribuições previdenciárias quando a sociedade não distingue o que é remuneração do trabalho daquilo que é proveniente do capital social”*. Que tal distinção somente se opera quando da edição do Decreto nº 3.048/89, e, portanto, infringe o princípio constitucional da legalidade.
- iii) No caso da desconsideração da escrita contábil, haveria erros pontuais, e que o “arbitramento” seria uma “técnica extrema”. Isto se dá no fato de os tais erros terem sido cometidos apenas em 2013 e não em 2014, como apontado pela autoridade fiscal. Colaciona um exemplo onde o valor repassado para um dos sócios seria superior ao efetivamente recebido pelo mesmo, para fins de alegar que o erro seria em seu desfavor, o que implica na conclusão de não ter sido a intenção da Recorrente em fraudar. Alega, ainda, que o arbitramento seria *“excepcionalíssimo”*, trazendo a ementa do Acórdão nº 1402-001.606, que afasta o arbitramento, quando da ausência de prévia intimação para regularização da escrita contábil, causando nulidade do lançamento (colaciona outro Acórdão – 1402-001.291).
- iv) Não houve pagamento de lucros a “não sócios”. Os alegados *“não sócios em determinado momento contratual vieram a ser sócios posteriormente, o que se deu por um mero atraso no registro das alterações contratuais da*

empresa”. Dessa forma “a falta de registro na junta é uma mera formalidade e não pode ensejar a desconsideração da escrita fiscal e um arbitramento de “remuneração”, de moto transverso e implícito no caso concreto”.

- v) A distribuição de lucros teria se dado na medida da produção de cada sócio tal qual previsto em contrato social. Que há precedentes no CARF o sentido da distribuição desproporcional – Acórdão nº 2403-001.957. O contrato social da Recorrente (seja no originário ou na 21ª alteração) prevê a distribuição com base na *“produção de cada um”*, e que a Solução de Consulta nº 46/2020 admite o pagamento desproporcional.
- vi) No caso das multas na forma do art. 44, §2º, da Lei nº 9.430/96, *“o mero fato de haver falhas pontuais na contabilidade, conforme explicitado anteriormente, não possibilita a imposição de penalidade”*.
- vii) Não haveria fraude (omissão de dados informações ou procedimentos) ou dolo tão somente nas meras falhas e erros contábeis, pois quem age com intuito de fraude não escrituras as operações em seus registros contábeis e fiscais.

É o relatório, naquilo que entendo essencial.

VOTO

Conselheiro **Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior**, Relator

MÉRITO

Como se nota de todo o historiado, a Autoridade lançadora aduz que os valores *“pagos formalmente a título de lucros traduzem, em verdade, remuneração por serviços prestados por sócios e por não sócios”*.

Da leitura do relatório, percebe-se que se trata, na verdade da alegação do que se passou a ser apelidado de “pejotização”, onde pessoas físicas formam ou se juntam à determinada sociedade, com o objetivo de prestação de serviços, sem a criação de vínculo de emprego com o tomador de serviços.

232. Como se viu acima, É FARTAMENTE DEMONSTRADA A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR NÃO-SÓCIOS, o que contraria o afirmado pela INTENSIVIX MEDICINA INTENSIVA LTDA nas respostas às intimações e demonstra que a escrituração contábil da empresa não reflete a realidade dos fatos.

(...)

263. Os contratantes se beneficiavam, porque não formavam vínculos com os prestadores diretos de serviços e não suportavam encargos previdenciários e trabalhistas sobre os mesmos.

264. A contratada, por sua vez, ao tipificá-los como sócios, buscava se livrar da incidência de contribuições sociais, e ao somente remunerá-los, pelos serviços prestados, sob a forma aparente de lucro, isentava, a si e aos supostos sócios, igualmente, das supracitadas tributações. Eis aqui a vantagem também aos sócios, que se livravam tanto da tributação previdenciária como da tributação do imposto de renda. Igual vantagem usufruíam os não-sócios, prestadores de serviços que permaneciam ocultos.

Vale acrescentar que este foi o motivo que gerou o início de fiscalização:

21. A ação fiscal foi deflagrada no bojo de trabalho realizado inicialmente no âmbito do Núcleo de Pesquisa e Investigação da Receita Federal do Brasil – NUPEI/ Vitória - ES, após recebimento de denúncia envolvendo empresa do ramo de atividade médica. A aludida denúncia noticiava a existência de terceirização de serviços médicos em hospitais da Grande Vitória - ES, através de expedientes ilegais, com sonegação de tributos.

22. No âmbito do NUPEI foram feitas verificações preliminares que apontaram para a veracidade do fato denunciado. As conclusões do NUPEI foram repassadas ao Serviço de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal – DRF/Vitória – ES, onde se decidiu pela deflagração de uma série de ações fiscais, abarcadas em ampla operação alcinhada de “Esculápios de Ouro”, conforme noticiado na mídia local e nacional.

No caso em concreto, a autoridade lançadora faz um cotejo entre os pagamentos mensais com o quadro social arquivado em definitivo, considerando-se ao efeitos do art. 36, da Lei nº 8.934/94 e nos §§1º e 20, do art. 1.151, do Código Civil, que tem por objetivo dispor sobre a necessidade de arquivamento de certos atos (alteração contratual, no caso) perante o órgão registrador – Junta Comercial, e os efeitos desse registro perante terceiros. Vejamos o art. 36, da Lei nº 8.934/94:

Art. 36. Os documentos referidos no inciso II do art. 32 deverão ser apresentados a arquivamento na junta, dentro de 30 (trinta) dias contados de sua assinatura, a cuja data retroagirão os efeitos do arquivamento; fora desse prazo, o arquivamento só terá eficácia a partir do despacho que o conceder.

Verificou-se que certas alterações contratuais foram arquivadas fora do período de 30 (trinta) dias, e, portanto, alega a autoridade fiscal que os pagamentos realizados àquelas pessoas somente poderiam ter natureza de lucros, após o arquivamento do ato, por eficácia a partir do respectivo despacho. Não se aplicaria, portanto, os efeitos retroativos.

Assim, percebe-se que estamos diante de uma discussão de mérito na qual fiscalização desconsiderou os pagamentos efetuados a título de lucros e os considerou como rendimentos por serviços prestados sujeitos ao ajuste anual no IRPF dos “sócios” (médicos), e lançou a multa e juros isolados por terem sido apuradas as infrações após a data de entrega das respectivas declarações de ajuste anual das pessoas físicas.

Nesse sentido, entendo que o caso se amolda à hipótese do art. 44, inc. II do RICARF/23 (aprovado pela Portaria MF nº 1.364, de 21 de dezembro de 2023), de onde se lê:

Art. 44. À Segunda Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª instância que versem sobre aplicação da legislação relativa a:

(...)

II – IRRF, quando o mérito da exação discuta a natureza de rendimentos sujeitos à declaração de ajuste anual da pessoa física, bem como nos casos de aplicação do art. 74 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991;

(...)

Com efeito, voto por declinar a respectiva competência para a 2ª Seção deste CARF, na forma regimental.

Assinado Digitalmente

Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior