



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



<b>PROCESSO</b>	<b>15586.720191/2017-10</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1101-001.489 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	12 de dezembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	PSPED - PRONTO SOCORRO PEDIATRIA LTDA.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF**

Ano-calendário: 2013, 2014

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MÉDICOS. LUCROS DISTRIBUÍDOS DE FORMA DESPROPORCIONAL. CONDIÇÕES. AUSÊNCIA DE DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA. ARQUIVAMENTO NO ÓRGÃO DE REGISTRO. IR-FONTE. MULTA ISOLADA.

Os lucros distribuídos aos sócios de forma desproporcional ao capital social são isentos de imposto de renda desde que haja expressa previsão no contrato social e estejam em conformidade com a legislação/regra societária. No caso de dúvidas da fiscalização quanto à natureza da remuneração dos sócios prestadores de serviços médicos (lucro ou pró-labore), necessário que o contribuinte apresente documentação comprobatória da aplicação dos critérios eleitos pela própria sociedade para distribuição dos lucros. A ausência de documentação comprobatória afasta a isenção da remuneração do sócio, atrai a incidência do IR-Fonte; e, no caso dos autos, a multa isolada prevista no art. 9ª da Lei n. 10426/2002.

O fato de não haver arquivamento nos Órgãos de Registro dos critérios de distribuição de lucros, os quais devem estar de acordo com a legislação/regra societária, não é fator determinante para definir a natureza da remuneração. Uma vez comprovada a aplicabilidade dos critérios eleitos, prevalece na espécie a substância sobre a forma.

MULTA QUALIFICADA. REQUISITOS.

A multa majorada (100%) exige conduta caracterizada por sonegação, fraude ou conluio; ou seja, conduta adicional e diversa daquela que ensejou o lançamento do tributo. Tal conduta deve ser provada, e não presumida, por meio de elementos caracterizadores como documentos inidôneos, interposição de pessoas, declarações falsas, dentre outros. Além disso, a conduta deve estar descrita no Termo de Verificação Fiscal ou auto

de infração, de forma a permitir o contraditório e a ampla defesa. A Lei nº 14.689/23 positivou tal exigência no parágrafo §1º-C do 44 da Lei nº 9430/96 ao determinar que a qualificação da multa majorada não se aplica quando não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa de sonegação, fraude ou conluio.

No caso em análise, a sociedade existe e prestou serviços ao longo dos anos de 2013 e 2014 e os sócios receberam remuneração. Fato incontroverso nos autos. Todavia, por não apresentar documentação comprobatória dos critérios de distribuição de lucros afastou-se a isenção. Tivesse a recorrente apresentado tais provas ter-se-ia considerado tais valores como lucros. Tais fatos demonstram que a infração apurada pelo Fisco não contém elementos para qualificar a multa.

#### RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. CONDUTA DO ADMINISTRADOR. INFRAÇÃO À LEI. ART. 135, III DO CTN. REQUISITOS

A responsabilidade tributária de dirigentes, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado não se confunde com a responsabilidade do sócio. Afinal, não é a condição de ser sócio da pessoa jurídica que atrai a responsabilidade tributária, mas sim a conduta, a atuação como gestor ou representante da pessoa jurídica e a prática de atos com excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatutos que resultaram em descumprimento de obrigação tributária, ou seja, exige-se um ilícito qualificado pelo art. 135, III, do CTN.

É necessário, portanto, a existência de nexo causal entre a conduta praticada e o respectivo resultado prejudicial ao Fisco. Com efeito, o administrador, ainda que de fato, que praticar alguma dessas condutas, com reflexo tributário, deverá figurar como sujeito passivo solidário.

Em resumo, responsabilidade tributária prevista no art. 135, III, do CTN é solidária, exige um ilícito qualificado sua imputação exige os seguintes requisitos de forma cumulativa: i) identificação do responsável com poder de gestão que praticou o ilícito qualificado; ii) descrição da conduta praticada de forma a demonstrar o ilícito qualificado praticado pelo responsável; iii) nexo de causalidade entre a conduta praticada pelo responsável e o resultado prejudicial ao Fisco; iv) documentação comprobatória dos atos praticados.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar as preliminares e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para: i) afastar a multa qualificada, reduzindo-a ao patamar de 75%; ii) afastar a responsabilidade tributária das solidárias.

Assinado Digitalmente  
Efigênio de Freitas Júnior – Relator e Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de autos de infração para cobrança de multa isolada de 150% e juros de mora, por falta de retenção na fonte de imposto de renda sobre rendimentos tributáveis pagos nos anos-calendário 2013 e 2014, no valor de R\$ 2.065.947,60, conforme previsto no art. 9º da Lei n. 10426/02 e alterações posteriores.

2. A autoridade fiscal aplicou o percentual majorado (150%) por entender que a conduta do sujeito passivo impediu o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ocultando sua real natureza e as circunstâncias materiais (sonegação, art. 71 da Lei n. 4502/64).

3. Houve inda imputação de responsabilidade solidária, com fundamento no artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, contra as sócias administradoras: Silvana Guasti Almeida, Eliane Matteoli De Sousa Santana, Tatiana Alves Franklin Dazzi e Liliane Gomes Schwartz.

4. A autoridade fiscal identificou na contabilidade do contribuinte diversos pagamentos escriturados nos anos-calendário 2013 e 2014 em contas do ativo a título de antecipação de lucros, na importância de R\$ 2.984.205,29 e R\$ 1.870.272,81, respectivamente.

5. Identificou ainda o montante de R\$ 1.250.000,00 referente a lucros e dividendos a pagar, quitados em 31/12/2014 em contrapartida da conta Caixa.

6. Os valores contabilizados a título de lucros encontram-se individualizados por sócio.

7. A autoridade fiscal entendeu, todavia, que tais valores, considerados pela contribuinte como participação nos lucros, configuram, na verdade, remuneração decorrente do trabalho desenvolvido.

8. A seguir a narrativa dos fatos, conforme Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 20 e ss.):

225. Ficou demonstrado à sociedade que, ainda que se considerassem lucros os rendimentos distribuídos aos sócios da empresa PSPED PRONTO SOCORRO PEDIATRIA LTDA, houve amplo descumprimento à lei e ao Contrato Social, de onde, por si só, se afasta a isenção de imposto de renda, tornando obrigatória sua retenção pela fonte pagadora.

226. 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:

Não apresentação da documentação comprobatória (recibos de distribuição de lucros) referente aos lançamentos contábeis feitos a título de distribuição de lucros;

Escrita contábil com vícios intrínsecos;

Não apresentação da documentação comprobatória (cheques) referente a movimentação financeira contabilizada a título de distribuição de lucros;

A não comprovação da realização das deliberações sociais exigidas em lei, referentes a aprovação de contas dos administradores e destinação dos resultados;

O confessado não registro na Junta Comercial das atas deliberativas (acaso existentes) referentes a aprovação de contas dos administradores e destinação dos resultados;

A não comprovação da convocação para realização das deliberações sociais sobre contas de administradores e destinação dos resultados;

A não comprovação do envio (mediante protocolo) das demonstrações contábeis aos sócios previamente às deliberações sociais sobre contas de administradores e destinação dos resultados

Ausência em Contrato Social, alterações ou atas de menção expressa a participação de cada sócio nos lucros e perdas, conforme exige o art. 997, VII do CCB;

Comprovação da prestação de serviços médicos por não-sócios, contrariamente ao que a empresa afirmou;

9. Em impugnação, o contribuinte alegou, em síntese, ilegitimidade passiva da impugnante, vício formal, violação ao contraditório e ampla defesa; ausência de irregularidade na distribuição de lucros, existência de lucro superior ao presumido; demonstração de pagamento de lucro aos sócios, inexigibilidade da multa aplicada, impossibilidade de responsabilização solidária dos sócios administradores.

10. A Turma julgadora de primeira instância, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, conforme ementa abaixo transcrita:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF**

Ano-calendário: 2013, 2014

PAGAMENTOS. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS E DIVIDENDOS. CARACTERIZAÇÃO. REGRAS DE DIREITO MERCANTIL E SOCIETÁRIO. ATRIBUIÇÃO DE NATUREZA REMUNERATÓRIA.

A regular apuração de lucro e dividendos bem como sua distribuição aos sócios pela pessoa jurídica de acordo com as regras de direito mercantil e societário são condições essenciais à caracterização de pagamentos efetuados a esse título.

Configura remuneração sujeita à incidência de imposto de renda na fonte os pagamentos realizados pela pessoa jurídica a contribuintes individuais a título formal de distribuição de lucros aos sócios, quando identificado que o seu pagamento configura retribuição por serviços prestados.

**SUJEIÇÃO PASSIVA.**

Configura sujeito passivo da obrigação tributária principal, na qualidade de contribuinte, a pessoa jurídica que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.**

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra nas hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

**RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.**

Os administradores da pessoa jurídica são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

11. Em recurso voluntário, o contribuinte reitera as alegações de primeira instância e acrescenta outras alegações sintetizadas a seguir.

**Preliminares****Mudança de critério jurídico**

i) a interpretação da solução de consulta 120/2016 não pode retroagir para um fato gerador ocorrido anteriormente à sua modificação, ou seja, para os fatos geradores anteriores a agosto de 2016, em razão da irretroatividade do novo critério interpretativo previsto no artigo 146 do CTN.

**Ilegitimidade passiva da recorrente**

ii) uma vez que a autoridade fiscal a classificou como empresa interposta e intermediadora de mão-de-obra, não poderia a recorrente ser autuada para pagamento de tributos que não foram por ela “sonogados”.

**Vício formal no auto de infração, com violação ao contraditório e ampla defesa**

iii) o auditor fiscal mistura empresas e situações, de maneira que sequer é possível saber contra quem o auto de infração foi lavrado.

**Mérito****Ausência de irregularidade. Distribuição de lucros. Não incidência de imposto de renda. Inexistência de multa e juros.**

iv) o valor distribuído trata-se dos lucros da empresa e não estão sujeitos a incidência do imposto de renda;

v) de acordo com os livros contábeis, a empresa teve lucro todos os meses dos anos de 2013 e 2014 e poderia distribuí-los; o auditor fiscal/decisão e recorrida não negaram tal fato;

vi) os serviços prestados a terceiros em nome da sociedade, não se confundem com eventuais serviços prestados pelos sócios os quais podem ser a título gratuito ou não;

vii) cabe aos sócios a decisão de remunerar pró-labore ou não. Esse sempre foi o entendimento da Receita Federal até o advento da solução de consulta 120/2016;

viii) os médicos não estavam prestando serviços para a sociedade, mas prestando serviços a terceiros em nome da sociedade. São conceitos diferentes e não devem ser confundidos.

ix) inexistente previsão normativa que imponha à sociedade remunerar o sócio como contraprestação pelo trabalho profissional prestado à sociedade haja vista a liberdade de contratar ínsita no campo dos direitos civis;

x) o contrato social da empresa e a demonstração contábil que foram entregues à fiscalização e que já fazem parte deste processo comprovam a apuração, discriminação e distribuição, tanto dos lucros da empresa, quanto da remuneração paga pelo serviço prestado por alguns sócios, como os sócios administradores, que recolham o pró-labore dentro do mínimo legal autorizado, não havendo que se falar em qualquer irregularidade;

xi) o auditor é que deve provar que todos os médicos eram remunerados pela recorrente e não a recorrente. Existem inúmeras equipes de médicos pediatras recebendo por meio de pessoas jurídicas nos hospitais, sejam empresas limitadas, sociedades simples e Eireli;

xii) não se pode presumir que todos os médicos eram remunerados pela PSPED. Era dever do fiscal buscar tais informações e não simplesmente presumir.

**Existência de lucro superior ao presumido. Contabilidade hígida. Ausência de irregularidade.**

xiii) a contabilidade seguiu os rigores da legislação e há efetiva demonstração contábil de que houve lucro; não houve infringência do artigo 48, § 2º, inciso II, da IN nº 93/97 e artigo 141, § 2º, da IN nº 1.515/14;

xiv) a recorrente efetivamente auferiu lucros acima do presumido, e o Auditor Fiscal em nenhum momento infirmou tal fato;

xv) o auto de infração deve ser desconstituído porquanto não cumpriu o ônus de demonstrar que o lucro distribuído era inferior ao presumido pela legislação;

xvi) juntou aos autos todos os extratos bancários para demonstrar a efetiva distribuição de lucros e que não houve contestação dos sócios nesse sentido;

xvii) o auditor alega que os documentos apresentados não são suficientes para comprovar os pagamentos de lucros realizados aos sócios, porém os considera suficientes para comprovar os pagamentos de rendimentos tributáveis realizados aos sócios;

xviii) a fiscalização e a decisão recorrida apontam vícios formais na contabilidade que levariam o contribuinte a perder a isenção, penalidade que a lei não prescreve;

xix) no caso de desconsideração da contabilidade (forma), deveria ter arbitrado o lucro, mas não o fez, o que corrobora a tese de que a contabilidade era regular e houve lucro;

**Demonstração de pagamento de lucros aos sócios. Distribuição de lucros. Inexistência de violação à lei ou ao contrato social**

xx) os Livros Diário e Razão de 2013 e 2014 e os extratos bancários demonstram que os lançamentos contábeis coincidem, em todos os termos, com as operações bancárias realizadas;

xxi) a distribuição de lucros aos sócios com base na contabilidade e demonstrativos de existência de lucros suficientes à realização dos respectivos pagamentos não é incompatível com art. 1º, da Lei nº 9.430/96, tampouco encontra óbice no contrato social;

xxii) não procede o argumento de que o fato de o conteúdo das atas das assembleias não produzirem efeitos em relação a terceiros, ou mesmo inexistirem, elas também não produzem efeitos em relação aos signatários (sócios) e viola o pacto (contrato social) firmado entre eles;

xxiii) ao menos em relação aos sócios da pessoa jurídica, as deliberações são válidas e eficazes, de modo que para o cumprimento das cláusulas do contrato social, basta que os participantes da constituição da respectiva sociedade tenham participado do ato ali previsto, tal como ocorreu no caso examinado, ainda que carecendo de registro formal;

xxiv) só recebiam os lucros da recorrente os sócios que participavam do seu quadro social, conforme os extratos bancários e livros Diário e Razão juntados aos autos; outros médicos na escala fornecida pelo hospital não receberam por meio da recorrente;

**Valor distribuído com base no lucro presumido. Dedução**

xxv) o auditor fiscal não considerou a isenção incidente sobre “o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica”, conforme IN’s n. 93/97 e 1.515/14;

**Impossibilidade de aplicação da penalidade qualificada. .**

xxvi) não houve ocultação de nenhum fato, mas divergência de interpretação sobre o que pode ou não ser distribuído como lucro;

xxvii) não há falar-se em sonegação, fraude ou conluio, ante a ausência de ação ou omissão dolosa que objetive dificultar a fiscalização; logo não é cabível a majoração da multa;

xxviii) registrou os repasses e pagamentos aos sócios e facilitou a fiscalização; tanto que todos os elementos necessários ao de auto de infração foram extraídos dos seus arquivos contábeis e fiscais;

xxix) a multa no patamar de 150% infringe os princípios constitucionais da razoabilidade, proporcionalidade e do não-confisco;

xxx) aplicação de multa em razão da criação do “bônus de eficiência” pago a auditores fiscais;

**Impossibilidade de responsabilização solidária. Inexistência de infração à lei ou ao contrato social.**

xxxi) Não há como individualizar condutas em uma empresa interposta; o auditor presume o dolo como conclusão dos fatos narrados no auto de infração, mas não aponta o ato efetivamente praticado pelos sócios-administradores;

xxxii) o auditor e o acórdão recorrido não apontam qual a infração a lei, ao contrato social ou mesmo o excesso de poderes que teriam sido praticados pelas recorrentes; tampouco há individualização de conduta;

Ao final requer:

a) seja reformado o V. Acórdão para no mérito anular o auto de infração lavrado, diante de toda a fundamentação alhures exposto: irretroatividade do critério interpretativo; vício formal do auto de infração, regularidade na distribuição de lucros, existência de lucro; existência de lucro superior ao presumido;

b) seja anulado o Auto de Infração por não ter sido feito pelo lucro arbitrado a despeito do fiscal ter desconsiderado a documentação fiscal da empresa;

c) caso não seja anulado, seja reformado o acórdão para que seja declarada a ilegitimidade passiva dos RECORRENTES, conforme aduzido em preliminar;

d) caso mantido o auto de infração, seja reformado o V. Acórdão para reduzir a multa qualificada que foi aplicada para o patamar de 40% ou, subsidiariamente 75%;

e) caso mantido o auto de infração, seja reformado o V. Acórdão para afastar a responsabilidade solidária das sócias-administradores e RECORRENTES ELIANE MATTEOLI DE SOUSA SANTANA, LILIANE GOMES SCWARTZ, SILVANA GUSTI ALMEIDA e TATIANA ALVES FRANKLIN DAZZI;

12. Após o recurso voluntário, a recorrente juntou aos autos petição decisão proferida no Acórdão Carf 2401-005.677, de 07/08/2018 e aduz que *“em caso idêntico ao do presente processo, reconheceram que a distribuição de lucros desproporcional à participação societária é permitida e o critério é de livre pactuação entre os sócios”* (e-fls. 1797).

13. É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Efigênio de Freitas Júnior**, Relator

14. O recurso voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade razão pela qual dele conheço.

15. Trata-se de multa isolada de 150% e juros de mora por falta de retenção na fonte de imposto de renda (IRRF), nos anos-calendário 2013 e 2014, nos termos do art. 9º da Lei 10.426/02,

com redação dada pela Lei n. 11.488/07, cujo dispositivo assenta:

#### Lei 10.426/02

Art. 9º Sujeita-se à multa de que trata o **inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430**, de 27 de dezembro de 1996, **duplicada** na forma de seu § 1º, **quando for o caso**, a fonte pagadora obrigada a **reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento**, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida ou recolhida, ou que for recolhida após o prazo fixado.

16. O centro da controvérsia é verificar a natureza jurídica dos rendimentos pagos aos sócios, se são lucros ou têm natureza diversa. Em se confirmando que não são lucros é devida a multa; pois estaria obrigada a reter o IR enquanto fonte pagadora.

#### Preliminares

##### Mudança de critério jurídico

17. Alega a recorrente que no período de 2013 e 2014 vigia a Solução de Consulta n. 196/2013 - SRF - RF-09, que permitia a distribuição de lucros como forma de remuneração de sócios, ou seja, não havia necessidade do pagamento de pró-labore, recolhimento de Contribuição Previdenciária, e tampouco de reter imposto de renda, já que a distribuição de lucros é isenta, posicionamento que foi alterado com o advento da Solução de consulta n. 120/2016.

18. Assim, defende que a interpretação da solução de consulta n. 120/2016 não pode retroagir para um fato gerador ocorrido anteriormente à sua modificação, ou seja, para os fatos geradores anteriores a agosto de 2016, em razão da irretroatividade do novo critério interpretativo previsto no artigo 146 do CTN.

19. Não assiste razão à recorrente. Não há falar-se em mudança de critério jurídico, pois o fundamento da autuação é que a recorrente não provou que a natureza jurídica da remuneração seria lucro.

20. Afasto a preliminar.

##### Illegitimidade passiva da recorrente

21. Consta do Termo de Verificação Fiscal o seguinte trecho:

216. A situação real é que a PSPED PRONTO SOCORRO PEDIATRIA LTDA **funciona como empresa interposta pelos próprios profissionais médicos, alojados no quadro de sócios para prestar serviços médicos e receberem remuneração sob o disfarce de lucros, para se verem livres de tributação sobre os rendimentos percebidos.**

220. Avulta então, incontestável, a prestação de serviços por profissionais médicos através da PSPED PRONTO SOCORRO PEDIATRIA LTDA, que **age como empresa, repita-se, interposta** (pelos próprios profissionais médicos), **contratando os médicos, sob a roupagem de sócios**, mantendo ocultos prestadores não-sócios, para os disponibilizar ao

HOSPITAL MERIDIONAL S/A e ao HOSPITAL PRAIA DA COSTA S/A, assumindo, diretamente, o ônus de remunerá-los, estabelecendo controle sobre os serviços prestados pelos mesmos, sem subordinação, mas com coordenação da atividade laborativa.

22. Nesse contexto, a recorrente alega que se foi tida pela fiscalização como empresa interposta e intermediadora de mão-de-obra, não poderia ser autuada para pagamento de tributos que não foram por ela “songados”.

23. Não assiste razão à recorrente. Recorro-me à inteligência das palavras Professor Eros Roberto Grau, no sentido de que “não se interpreta o Direito em tiras, aos pedaços. [...] um texto de direito isolado, destacado, desprendido do sistema jurídico, não expressa significado normativo algum<sup>1</sup>”.

24. No caso, a autoridade fiscal utilizou a expressão “interposta” para explicitar que as remunerações pagas aos sócios prestadores de serviço da recorrente não tinham natureza de lucro, mas de pró-labore, ou seja, guardavam natureza jurídica de remuneração por serviços prestados. Daí ter utilizado a expressão “funciona”, “age” como empresa interposta.

25. Ademais, nos autos restou claro que a recorrente era pessoa jurídica que operava normalmente, com faturamento e contratos celebrados com os Hospitais Meridional S/A e Hospital Praia da Costa S/A. Contratos estes que foram reputados legítimos.

26. O que se discutiu foi a natureza das remunerações decorrente dos serviços prestados nesses contratos; ou seja, se a remuneração paga pela recorrente aos sócios seria lucro ou pró-labore. Uma vez que a autoridade fiscal entendeu que seria pró-labore assentou que a recorrente agiu/funcionou como interposta pessoa, somente para caracterizar o pró-labore em lucro. É nesse sentido que a autoridade fiscal utilizou o termo “empresa interposta”

27. Portanto, não há falar-se em ilegitimidade da recorrente, vez que foi ela efetuou o pagamento das remunerações aos sócios. Portanto, tem legitimidade para figurar no polo passivo da obrigação tributária.

28. Afasto a preliminar.

#### **Vício formal. Violação ao contraditório e a ampla defesa**

29. Aduz a recorrente que “*Há fragrante vício formal que prejudica sobremaneira o contraditório e a ampla defesa dos RECORRENTES. O auditor fiscal mistura empresas e situações, de maneira que sequer é possível saber contra quem o auto de infração foi lavrado*”.

30. Não assiste razão à recorrente. Trata-se de alegação meramente retórica. Vejamos o pequeno trecho do recurso voluntário.

03. De acordo com os autos a RECORRENTE teria deixado de recolher o Imposto de Renda (IR) incidente na fonte sobre rendimentos tributáveis pagos aos sócios na competência compreendida entre 01/2013 até 12/2014.

---

<sup>1</sup> GRAU, Eros Roberto. Ensaio e Discurso sobre a interpretação/Aplicação do direito. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, p. 40.

04. De acordo com entendimento do i. Auditor da Receita e mantido no julgamento da impugnação administrativa, **apesar de os valores pagos aos sócios serem denominados "distribuição de lucros", seriam, na verdade, remuneração pelos serviços médicos prestados pelos sócios, e, portanto, o pagamento do Imposto de Renda seria devido.**

31. Além de a autoridade fiscal delinear os fundamentos e a matéria autuada no Termo de Verificação Fiscal, com riqueza de detalhes, o trecho acima extraído do recurso voluntário mostra que a recorrente entendeu perfeitamente a autuação.

32. Por outro lado, tanto na impugnação quanto no recurso voluntário, o contribuinte apresenta argumentos de direito com vistas a tentar provar que os valores pagos aos profissionais médicos eram lucros e não remuneração por prestação de serviço.

33. Tais fatos afastam, por completo, a alegação de vício formal e violação ao contraditório e à ampla defesa.

34. Ademais, no âmbito do processo administrativo tributário prevalece o entendimento de que não há nulidade sem prejuízo (*pas de nullité sans grief*). Nessa linha, conforme salienta Leandro Paulsen, a nulidade não decorre especificamente do descumprimento de requisito formal, mas sim do efeito comprometedor do direito de defesa assegurado ao contribuinte pelo art. 5º, LV, da Constituição Federal. Afinal, continua o autor, as formalidades não são um fim em si mesmas, mas instrumentos que asseguram o exercício da ampla defesa. Nesse contexto, a *"declaração de nulidade, portanto, é excepcional, só tendo lugar quando o processo não tenha tido aptidão para atingir os seus fins sem ofensa aos direitos do contribuinte"*.<sup>2</sup>

35. Nestes termos, em razão de não restar caracterizada nenhuma ofensa aos direitos da recorrente não há falar-se em nulidade.

36. Afasto a preliminar.

### Mérito

37. Vejamos a legislação sobre o tema.

38. Nos termos do art. 10 da Lei n. 9.249/1995, os lucros ou dividendos apurados com base no lucro real, presumido ou arbitrado são isentos do imposto de renda.

Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

39. O Código Civil estabelece que o contrato social deve mencionar, dentre outras causas, a participação de cada sócio nos lucros ou perdas, bem como que é ineficaz em relação a terceiros qualquer pacto separado, contrário ao disposto no instrumento do contrato.

---

<sup>2</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 475

Art. 981. Celebram **contrato de sociedade** as pessoas que reciprocamente **se obrigam a contribuir, com bens ou serviços**, para o exercício de atividade econômica e a **partilha, entre si, dos resultados**.

[...]

Art. 997. A sociedade constitui-se mediante **contrato escrito, particular** ou **público**, que, além de cláusulas estipuladas pelas partes, mencionará:

I - nome, nacionalidade, estado civil, profissão e residência dos sócios, se pessoas naturais, e a firma ou a denominação, nacionalidade e sede dos sócios, se jurídicas;

II - denominação, objeto, sede e prazo da sociedade;

III - capital da sociedade, expresso em moeda corrente, podendo compreender qualquer espécie de bens, suscetíveis de avaliação pecuniária;

**IV - a quota de cada sócio no capital social, e o modo de realizá-la;**

V - as prestações a que se obriga o sócio, cuja contribuição consista em serviços;

VI - as pessoas naturais incumbidas da administração da sociedade, e seus poderes e atribuições;

**VII - a participação de cada sócio nos lucros e nas perdas;**

VIII - se os sócios respondem, ou não, subsidiariamente, pelas obrigações sociais.

Parágrafo único. **É ineficaz em relação a terceiros qualquer pacto separado, contrário ao disposto no instrumento do contrato.**

40. Estabelece ainda como regra geral que o sócio participa dos lucros e das perdas na proporção das respectivas quotas, salvo disposição em contrário. É essa ressalva que permite a distribuição desproporcional de lucros, desde que conste do contrato. Assenta também que é nula a cláusula contratual que exclua qualquer sócio da participação dos lucros e perdas.

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

Art. 1.008. **É nula a estipulação contratual que exclua qualquer sócio de participar dos lucros e das perdas.**

41. Note-se que os artigos acima mencionados embora refiram-se às sociedades simples, aplicam-se às sociedades limitadas por força dos art. 1053 e 1054 do Código Civil.

Art. 1.053. A **sociedade limitada** rege-se, nas omissões deste Capítulo, pelas **normas da sociedade simples**.

Parágrafo único. O contrato social poderá prever a regência supletiva da sociedade limitada pelas normas da sociedade anônima.

Art. 1.054. **O contrato mencionará, no que couber, as indicações do art. 997**, e, se for o caso, a firma social.

42. A Receita Federal instada a se manifestar sobre a matéria, assentou na Solução de Consulta n. 46 - SRRF06/Disit, de 24/05/2010, que é permitida a distribuição de lucro de forma desproporcional à participação no capital social **desde que conste no contrato social e em**

**conformidade com a legislação societária.**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS AOS SÓCIOS. ISENÇÃO.

A distribuição de lucros aos sócios é isenta de imposto de renda (na fonte e na declaração dos beneficiários), contanto que sejam observadas as regras previstas na legislação de regência, atinentes à forma de tributação da pessoa jurídica.

**Estão abrangidos pela isenção os lucros distribuídos aos sócios de forma desproporcional à sua participação no capital social, desde que tal distribuição esteja devidamente estipulada pelas partes no contrato social, em conformidade com a legislação societária.**

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249/1995, art. 10; Decreto nº 3.000/1999 -Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, art. 39, inc. XXIX; Lei nº 10.406/2002, arts. 997, incs. IV e VII, 1.007, 1.008, 1.053 e 1.054; IN nº 93/1997, art. 48, caput, e §§ 1º a 8º.

43. No mesmo sentido a Solução de Consulta Interna nº 12 Cosit em relação ao sócio de serviço:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF **SÓCIO DE SERVIÇO.** INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA, NA DECLARAÇÃO E NA FONTE, NO RENDIMENTO DE PRÓLABORE. **NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA QUANDO DA DISTRIBUIÇÃO DOS LUCROS.**

**Incide imposto sobre a renda**, na fonte e na Declaração de Ajuste Anual, sobre os valores pagos ao sócio de serviço, **a título de pró-labore (rendimentos de trabalho)**. No entanto, **não incide imposto sobre a renda sobre os valores pagos a título de distribuição de lucros pelas pessoas jurídicas.**

Dispositivos Legais: arts. 4º e 111 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966; art. 7º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988; art. 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; arts. 981, 997, 1.006, 1.007 e 1.008 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002; art. 14 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006; e art. 43, 620 e 624 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

44. No âmbito da Carf a jurisprudência segue esta mesma linha. Vejamos:

**DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA EM SOCIEDADE LIMITADA.** POSSIBILIDADE SEGUINDO OS REQUISITOS LEGAIS.

Numa sociedade limitada, é possível haver **distribuição de lucros desproporcional** à participação societária, havendo **expressa previsão nº contrato social** ou cláusula dispondo que **cabará à assembleia ou reunião deliberar** sobre a participação dos sócios nos resultados da empresa. (Acórdão n. 2301-003.368, de 12/03 de março de 2013)

**DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA.** SOCIEDADE DE ADVOGADOS. *SUI GENERIS*. LIBERDADE DE PACTUAÇÃO. CONTABILIDADE VÁLIDA. INEXISTÊNCIA DA DESCONSTITUIÇÃO DA CONTABILIDADE. LUCROS EFETIVADOS. NÃO INCIDÊNCIA.

Não há vedação legal no que se refere à distribuição desproporcional de lucros em relação à participação social, nas sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos

ao exercício de profissões regulamentadas, quando o **contrato social for claro ao dispor de tal distribuição**.

*In casu*, **havendo contabilidade que cumpre com as formalidades intrínsecas e extrínsecas** e sendo a **apuração de lucro regular e contabilizada**, não há que se falar em tributação dos valores distribuídos como lucro. A legislação previdenciária não considera o lucro regular como base de incidência de contribuições previdenciárias.

A não observância de meras formalidades não desvirtuam a natureza dos Juros, ou seja, não gera uma presunção de pagamento de pró-labore. Além do mais, é regular a utilização de e-mail em substituição a Ata. (Acórdão n. 2401-005.677, de 07/08/2018)

#### **DISTRIBUIÇÃO DESPROPORCIONAL DE LUCROS.**

A despeito da falta de vedação legal à **distribuição desproporcional** de lucro aos sócios, **tal possibilidade deve constar do contrato social da empresa**.

No caso de expressa previsão contratual no sentido de que a distribuição dos lucros deve observar a proporcionalidade das cotas detidas por cada sócio, incide tributação sobre a parcela do lucro distribuída que exceder ao montante que seria devido ao sócio pela sua participação proporcional, sendo irrelevante a existência de ajustes particulares não averbados. (Acórdão n. 2201-008.959, de 15/07/2021)

#### **DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA EM SOCIEDADE LIMITADA. POSSIBILIDADE SEGUINDO OS REQUISITOS LEGAIS.**

Numa sociedade limitada, somente é possível haver distribuição de lucros desproporcional à participação societária, quando houver **expressa previsão no contrato social ou cláusula dispondo que caberá à assembleia ou reunião deliberar sobre a participação dos sócios nos resultados da empresa**, cuja ata tenha sido devida e oportunamente arquivada e averbada competente órgão de registro. (Acórdão n. 9202-011.066, de 26/10/2023)

45. Do exposto, verifica-se que a distribuição desproporcional de lucros é possível, desde que conste do contrato social e esteja de acordo com a legislação societária, o que significa dizer, dentre outros pontos, não excluir qualquer sócio de participar dos lucros e das perdas.

46. No caso dos autos, o contrato social da recorrente estabelece os seguintes critérios para a distribuição de lucros (e-fls. 767 e ss.):

CLÁUSULA OITAVA: As deliberações sociais serão tomadas **através de assembleias de sócios**, nos termos dos Artigos 1.071 a 1.080 da Lei no 10.406 de 10 de janeiro de 2002.

PARÁGRAFO PRIMEIRO: **Além de outras matérias indicadas na Lei ou no contrato social, os sócios devem deliberar** sobre:

I - **aprovar as contas dos administradores**, até o último dia do quarto mês, subsequente ao término do exercício social;

[...]

CLÁUSULA DÉCIMA: O exercício social coincidirá com o ano civil e terá início em 10 de janeiro e terminará em 31 de dezembro de cada ano, findo o qual serão elaboradas as demonstrações contábeis da SOCIEDADE-, com observância da legislação em vigor.

PARÁGRAFO PRIMEIRO - A sociedade **levantará demonstrações contábeis mensalmente e em funções desses resultados, distribuirá, se houver lucros e/ou perdas, aos seus sócios, sempre por deliberação dos sócios representando a maioria do capital social**, sem prejuízo da elaboração de balanços intermediários ou intercalares e/ou da opção pelo regime de apuração do imposto de renda, sempre que as conveniências sociais assim determinarem.

PARÁGRAFO SEGUNDO - **Por decisão dos sócios**, os lucros poderão ser distribuídos **proporcionalmente ao envolvimento técnico e profissional de cada um na sua obtenção**. Nesse caso, a participação de cada um no capital social será irrelevante para fins do rateio dos lucros, **mas a parcela de cada um será demonstrada contabilmente** ou em **relatórios gerenciais suportados pelas operações financeiras e contábeis**.

PARÁGRAFO TERCEIRO - As demonstrações contábeis e/ou relatórios gerenciais dos lucros **serão encaminhadas mediante protocolo a cada sócio**, considerando-se **automaticamente aprovadas em relação ao destinatário**, se não houver oposição fundamentada no prazo de 30 (trinta) dias da expedição.

47. Resumidamente tem-se os seguintes critérios estabelecidos no contrato social da recorrente para fins de distribuição de lucros:

i) levantamento de demonstração contábil mensal e, no caso de apuração de lucros, distribuição aos sócios, **sempre por deliberação dos sócios representando a maioria do capital social**;

ii) por decisão dos sócios, é permitida a distribuição de lucro desproporcional ao capital social, segundo o **envolvimento técnico e profissional de cada um na sua obtenção**; nesse caso, a parcela de cada sócio deve ser demonstrada **contabilmente** ou em **relatórios gerenciais** suportados pelas operações financeiras e contábeis;

iii) as demonstrações contábeis e/ou relatórios gerenciais dos lucros **devem ser encaminhados mediante protocolo a cada sócio para aprovação**.

48. O objeto da fiscalização foi verificar se a recorrente cumpriu o que constava do contrato social.

49. Tendo em vista que os valores de lucros distribuídos estavam registrado na contabilidade, necessário observar que, nos termos do §1º do art. 9º do Decreto-lei 1.598, de 1977, *“A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.*

50. Entende-se por documentos hábeis, aqueles que comprovam, incólume de dúvidas, o teor, o aspecto material dos fatos escriturados. É ônus do contribuinte apresentar a documentação comprobatória do que está escriturado em sua contabilidade.

51. Assim, não basta apresentar a contabilidade, é preciso apresentar documentos hábeis para demonstrar os fatos nela registrados, no caso a prova da natureza dos lucros distribuídos.

52. Se havia dúvidas sobre as remunerações dos sócios e a recorrente afirma que são lucros e o contrato social estabelece os critérios para definir o que são lucros, é a documentação

comprobatória desses fatos que deve ser apresentada.

53. Imaginemos que determinada pessoa jurídica, de forma equivocada, escriture como lucro distribuído o salário pago ao seu empregado. Nesse caso, o mero registro contábil não é suficiente para alterar a natureza jurídica do salário em lucro, embora esteja registrado na contabilidade como lucro. Nessa hipótese, a contabilidade não faz prova a favor do contribuinte, pois não há documentação hábil que prove tratar-se de lucro. De outra forma, se o rendimento de fato é lucro, basta apresentar a contabilidade e a respectiva documentação comprobatória.

54. A seguir, a análise em detalhe, dos fatos apurados pela fiscalização, conforme Termo de Verificação Fiscal (TVF) (e-fls. 20 e ss.).

55. Inicialmente a autoridade fiscal apurou pagamento de lucros a sócios ao longo de 2013 e 2014, nos montantes de R\$ 2.984.205,29 e R\$ 3.120.272,81, respectivamente.

12. Na contabilização do montante dos **lucros** (assim formalmente intitulados) **efetivamente pagos em 2013** observa-se o seguinte procedimento.

13. A título de **antecipação de lucros**, existem vários pagamentos, escriturados em contas contábeis (individualizadas por sócios), em contas do Ativo

A título de antecipação de lucros, existem vários pagamentos, escriturados em contas contábeis (individualizadas por sócios), em contas do Ativo, identificadas sob a codificação contábil 1.1.02.01.000001, 1.1.02.01.000002, 1.1.02.01.000003, 1.1.02.01.000004, 1.1.02.01.000005, 1.1.02.01.000006, 1.1.02.01.000008, 1.1.02.01.000010, 1.1.02.01.000012, 1.1.02.01.000013, 1.1.02.01.000014, 1.1.02.01.000016, 1.1.02.01.000018, 1.1.02.01.000019, 1.1.02.01.000021, 1.1.02.01.000022, 1.1.02.01.000025, 1.1.02.01.000026, 1.1.02.01.000028, 1.1.02.01.000029, 1.1.02.01.000030 e 1.1.02.01.000031.

Constata-se que esses valores, pagos em meses ao longo do ano, foram todos **baixados em 31/12/2013**, em contrapartida da conta 2.3.02.03.000002 2216 - RESULTADOS ACUMULADOS. **Montam a R\$ 2.984.205,29** (dois milhões, novecentos e oitenta e quatro mil, duzentos e cinco reais e vinte e nove centavos).

14. As remunerações referentes aos mencionados pagamentos a título de antecipação de lucros, no **ano 2013**, foram extraídas dos lançamentos a débito das mencionadas contas contábeis (individualizadas por sócios), em contas do Ativo, todas constantes do **ANEXO 1**.

[...]

16. Na contabilização do montante dos **lucros (assim formalmente intitulados) efetivamente pagos em 2014** observa-se o seguinte procedimento.

17. A título de antecipação de lucros, existem vários pagamentos, escriturados na conta contábil 1.1.03.10.00.000000 - ANTECIPACAO DE LUCROS A SOCIOS, com individualização dos nomes dos sócios. Constata-se que esses valores, pagos em meses ao longo do ano, foram todos baixados em contrapartida da conta 2.3.04.01.00.000001 - LUCROS ACUMULADOS em 31/12/2014. **Montam a R\$ 1.870.272,81** (um milhão, oitocentos e setenta mil, duzentos e setenta e dois reais e oitenta e um centavos).

18. Por sua vez, na mesma conta 2.3.04.01.00.000001 - LUCROS ACUMULADOS, em sequência aos valores de adiantamentos de lucros acima mencionados, **há também R\$**

**1.250.000,00** (um milhão, duzentos e cinquenta mil reais), **referentes a lucros dividendos a pagar, em oito lançamentos contábeis.**

19. Esse valor (R\$ 1.250.000,00) foi reconhecido contabilmente, na aludida conta 2.3.04.01.00.000001 - LUCROS ACUMULADOS, em contrapartida da conta 2.1.05.02.01.000004 - LUCROS/DIVIDENDOS A PAGAR. Essa movimentação, assim, pode também ser observada na conta 2.1.05.02.01.000004 - LUCROS/DIVIDENDOS A PAGAR, onde se constata que foram quitados a 31/12/2014, em contrapartida da Conta Caixa (1.1.01.01.01.000001).

20. Com isso, o **total de lucro distribuído em 2014 é de R\$ 3.120.272,81** (três milhões, cento e vinte mil, duzentos e setenta e dois reais e oitenta e um centavos), resultado da soma **R\$ 1.870.272,81** (antecipações de lucros) + **R\$ 1.250.000,00** (lucros a pagar/distribuir quitados em 31/12/2014). Os lucros totais pagos podem ser individualizados contabilmente, por sócio.

[...]

24. As remunerações acima explicitadas, para o ano **2014**, constam do **ANEXO 2** a este relatório fiscal.

[...]

27. A empresa, em sua resposta ao TIF nº 009, alega, em suma, que **não há incidência do imposto de renda na fonte, por se tratarem de distribuição de lucros isentos** e que haveria a isenção por força do art. 10 da **Lei 9.249/95**.

28. No que toca à **escrituração contábil, para o ano 2013**, a contabilidade foi entregue (na forma impressa) através do **Livro Diário** nº de ordem 04 e respectivo **Livro Razão**, período de escrituração 01/01/2013 a 31/12/2013. **Para o ano 2014, foi entregue a escrituração contábil digital**, entregue através do Sistema Público de Escrituração Digital – **SPED**, recebendo o Livro Diário o nº de ordem 05, período de escrituração 01/01/2014 a 31/12/2014, identificação do arquivo (hash)5CC021F082DA8555607AFCFADF4111A028F43792.

56. Conforme apurou a fiscalização, é *“Incontroverso, portanto, que os pagamentos existiram, e verteram aos sócios da empresa”*.

57. O ponto central da controvérsia, portanto, é determinar a natureza dos rendimentos pagos aos sócios, se realmente são lucros ou têm natureza diversa.

58. Ante o exame da contabilidade, a fiscalização apurou que a distribuição do lucro contábil ocorreu nos termos do art. 48 da IN SRF nº 93/97 e 141 da IN RFB 1515 de 24/11/2014<sup>3</sup>, cujo dispositivo assenta:

Instrução Normativa SRF nº 93, de 24/12/1997

Art. 48. Não estão sujeitos ao imposto de renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual.

§ 1º O disposto neste artigo abrange inclusive os lucros e dividendos atribuídos a sócios ou acionistas residentes ou domiciliados no exterior.

<sup>3</sup>A IN SRF 93/97 (art. 48) foi revogada pela IN RFB 1515 de 24/11/2014 (art. 141) e, posteriormente, pela IN RFB 1700/2017 (art. 238), mas a essência da matéria permaneceu a mesma.

§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, poderá ser distribuído, sem incidência de imposto:

I - o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica;

II - a parcela de lucros ou dividendos excedentes ao valor determinado no item I, **desde que a empresa demonstre, através de escrituração contábil** feita com observância da lei comercial, que o **lucro efetivo é maior que** o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, ou seja, o **lucro presumido** ou arbitrado.

59. Observa a fiscalização que *“a realidade demonstra que a empresa adotou a roupagem de lucros distribuídos para esconder a real natureza dos rendimentos pagos a sócios”*, uma vez que os sócios são *“prestadores de serviços [...] e o lucro é, na verdade, remuneração por esses serviços prestados, de onde decorre que se tratam de rendimentos tributáveis sujeitos a incidência de imposto de renda na fonte”*.

60. Para comprovar tais afirmativas, aponta o que segue.

**Não apresentação das cópias de cheques ou TEDs. Movimentação financeira referente aos lucros distribuídos.**

61. Conforme Anexos 1 e 2 do TVF, os registros no Livro Razão demonstram que os pagamentos a títulos de antecipação de lucros aos sócios ocorreram mediante cheque. Assim, em todas as intimações (TIFs n. 008, 009, 010 e 011), a autoridade fiscal solicitou cópias de cheques ou TEDs que comprovassem os lançamentos contábeis a título de lucros. O contribuinte, todavia, não apresentou tais documentos.

62. Em resposta ao TIF n. 009, a empresa alegou que os documentos solicitados estariam no Balanço, ou seja, o Balanço Patrimonial seria a comprovação documental de movimentações financeiras referentes a distribuição de lucros (assim escrituradas) havidas ao longo do ano (e-fls. 421; 752).

63. Posteriormente, tendo em vista a informação de que a prova estaria no “balanço”, em resposta à re-reiteração dos TIF nº 008 e 009, o contribuinte informou que não poderia atender à intimação porque a contabilidade não providenciou cópia dos cheques e seria muito oneroso solicitar microfilmagem, mas os extratos supririam tal necessidade.

64. De fato, é possível verificar nos extratos os registros de vários cheques que constam do Livro Razão.

65. A autoridade fiscal argumenta, no entanto, que *“o exame dos extratos não revela nomes dos beneficiários nos cheques, não permitindo, portanto, nem mesmo provar que as movimentações financeiras se fizeram realmente em favor dos beneficiários descritos nos lançamentos contábeis”*. Com efeito, assentou que:

110. **Não apresentada documentação contábil hábil e idônea que comprovasse os pagamentos de distribuição de supostos lucros, nem mesmo as movimentações financeiras feitas a esse título, resulta que os lançamentos contábeis (a título de lucros)**

são despidos de arrimo documental hábil e idôneo e, por esse só fato, não se prestam a comprovar fossem realmente lucros.

66. A fiscalização alega que o custo para obter tal documentação seria baixo. A meu ver, não cabe ao Fisco tal juízo de valor, uma vez que os valores estavam registrados no extrato. Ademais, poderia o Fisco solicitar tais informações diretamente ao banco. Se a fiscalização tinha instrumentos legais disponíveis, tal qual RMF, circularização, dentre outros, que permitiriam esclarecer tal situação e não o fez, não pode escolher o caminho mais conveniente, quando o contribuinte apresenta uma argumentação razoável. Assim, afasto tal argumento da fiscalização.

### **Não apresentação de documentação contábil hábil e idônea referente à distribuição de lucros. Violação à lei comercial e ao contrato social**

67. Reproduzo a seguir o teor da re-reiteração ao contribuinte para prestar esclarecimentos acerca da distribuição de lucros, veja-se 425; 974) e a resposta do contribuinte:

#### **Intimação**

1 – APRESENTAR Relatórios gerenciais mensal (de janeiro de 2013 a dezembro de 2014) referente à quantificação do envolvimento técnico e profissional de cada sócio, referente a obtenção e distribuição de lucros a cada sócio, a que se refere a cláusula 10ª, parágrafo segundo do contrato social, acompanhado dos documentos comprobatórios;

#### **Resposta do contribuinte:**

Item 01 — Após deliberação dos sócios houve distribuição de lucros de maneira desproporcional aos percentuais de participação de cada sócio no quadro societário **com base em critérios que levaram em conta a capacidade intelectual e experiência profissional (tempo de formado, especialização, residência médica, publicações de artigos científicos, mestrado, doutorado, locais onde já trabalhou e áreas de atuação na medicina), bem como relação pessoal com o cliente, como pode ser comprovado por meio do livro razão e livro diário anexos.**

#### **Intimação**

2 - APRESENTAR os documentos referentes a todos os fatos contábeis escriturados às contas contábeis atinentes a distribuição de lucros antecipados;

#### **Resposta do contribuinte:**

Item 02 — Segue em anexo as **guias de previdência social (GPS)** do período, os relatórios das folhas de pagamento aos sócios que desempenharam os serviços para a empresa, **guia de recolhimento da contribuição sindical (GRCS)**, comprovante de pagamento do imposto sobre o serviço (ISS) ao Município de Cariacica/ES, **notas fiscais referente aos serviços contábeis** tomados de Corradine Contabilidade ME, **documentos de arrecadação de receitas federais (PIS/COFINS, CSLL, IRPJ)**, **folha mensal SEFIP** anos 2013 e 2014, livros razão 2013 e 2014 e livro diário 2014 (2013 já foi entregue no TIF nº 01).

**Intimação**

4 — APRESENTAR Relatório mensal dos rendimentos atribuídos a cada sócio sob o título formal de lucro, discriminando nome completo, natureza do rendimento pago, cpf, % de participação na obtenção do lucro, % de participação no capital social e valores dos rendimentos distribuídos (em R\$);

**Resposta do contribuinte:**

Item 04 — Tais informações encontram-se nos **balancetes e extratos bancários anexados.**

**Intimação**

8 — APRESENTAR cópia das atas de deliberações de sócios (realizadas nos anos 2013 e 2014) sobre a aprovação das contas dos administradores (resultados econômicos de 2012 e 2013) e destinação dos lucros, devidamente registrada na Junta Comercial do Estado do Espírito Santo, conforme previsão da cláusula oitava, parágrafo 1º, "I" e cláusula décima, parágrafos 1º e 2º do Contrato Social;

**Resposta do contribuinte:**

Item 08 - As deliberações não foram registradas na junta comercial do Estado do Espírito Santo - JUCEES;

**Intimação**

14 — INFORMAR qual o critério de distribuição dos lucros adotado no período e demonstrar sua expressa previsão no Contrato Social.

**Resposta do contribuinte**

Item 14 - Conforme estabelecido no contrato social o critério de distribuição de lucros se daria por meio do **envolvimento técnico profissional de cada sócio. Dessa forma, levou-se em conta a capacidade intelectual e experiência profissional (tempo de formado, especialização, residência médica, publicações de artigos científicos, mestrado, doutorado, locais onde já trabalhou, áreas de atuação na medicina etc.),** bem como relação pessoal com os hospitais clientes.

68. Como se vê, o contribuinte não apresentou documentação comprobatória apta a comprovar que as remunerações ocorreram de acordo com o critério utilizado para efetuar a distribuição desproporcional de lucros.

69. Quanto à deliberação dos sócios, limitou-se a dizer que aprovaram e distribuíram os lucros. Note-se que consta expressamente do contrato social que deve haver deliberação dos sócios para aprovação das contas dos administradores, para distribuição de lucros proporcional ao envolvimento técnico e profissional de cada sócio. Veja-se novamente o contrato:

CLÁUSULA OITAVA: As deliberações sociais serão tomadas através de assembleias de sócios, nos termos dos Artigos 1.071 a 1.080 da Lei no 10.406 de 10 de janeiro de 2002.

PARÁGRAFO PRIMEIRO: Além de outras matérias indicadas na Lei ou no contrato social, os sócios devem deliberar sobre:

I - **aprovar as contas dos administradores**, até o último dia do quarto mês, subsequente ao término do exercício social;

[...]

CLÁUSULA DÉCIMA: [...]

PARÁGRAFO PRIMEIRO - A sociedade levantará demonstrações contábeis mensalmente e em funções desses resultados, **distribuirá, se houver lucros e/ou perdas, aos seus sócios, sempre por deliberação dos sócios** representando a maioria do capital social, sem prejuízo da elaboração de balanços intermediários ou intercalares e/ou da opção pelo regime de apuração do imposto de renda, sempre que as conveniências sociais assim determinarem.

PARÁGRAFO SEGUNDO - **Por decisão dos sócios, os lucros poderão ser distribuídos proporcionalmente ao envolvimento técnico e profissional** de cada um na sua obtenção. Nesse caso, a participação de cada um no capital social será irrelevante para fins do rateio dos lucros, **mas a parcela de cada um será demonstrada contabilmente** ou em **relatórios gerenciais suportados pelas operações financeiras e contábeis**.

PARÁGRAFO TERCEIRO - As demonstrações contábeis e/ou relatórios gerenciais dos lucros **serão encaminhadas mediante protocolo a cada sócio**, considerando-se **automaticamente aprovadas em relação ao destinatário**, se não houver oposição fundamentada no prazo de 30 (trinta) dias da expedição.

70. No Direito existem determinadas formalidades que precisam ser cumpridas inexoravelmente, isto é, não admitem que se recorra ao argumento de substância sobre a forma.

71. No caso da distribuição desproporcional de lucros, por exemplo, ainda que o contribuinte cumpra todos os requisitos de distribuição desproporcional de lucros se não constar do contrato tal possibilidade, não há como validar como lucro distribuído o excesso da distribuição em razão de descumprimento do pacto contratual. Constar no contrato a distribuição desproporcional é pressuposto.

72. Caso exista previsão de distribuição desproporcional de lucro no contrato social, no caso de dúvidas da fiscalização quanto à natureza da remuneração, basta o contribuinte apresentar documentação comprobatória de que a distribuição ocorreu de acordo com os critérios estabelecidos pela própria sociedade e em consonância com a legislação societária; caso contrário tal distribuição caracteriza-se como pró-labore.

73. Quanto aos critérios eleitos pela recorrente para distribuição de lucros, e questionados pela fiscalização, trata-se de matéria inerente à decisão dos sócios, o que envolve a natureza da sociedade, a área de atuação, dentre outros fatores; e, uma vez de acordo com a legislação/regra societária, não cabe ao Fisco imiscuir-se nesta área.

74. Note-se que critérios semelhantes foram validados na decisão judicial abaixo. Veja-se:

**AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1.015.519 - SP**

Quanto aos artigos 997, V e VII, 1.007 e 1.009 do Código Civil, o Tribunal de origem decidiu que (e-STJ, fls. 1.366-1.371):

[...]

Antes de mais nada, necessário determinar qual o regime adotado pelos sócios, para fins de distribuição de lucros.

Dispõe o artigo 12º, parágrafo segundo, da cláusula VI do contrato social da ré (fls. 125):

"Os lucros líquidos serão distribuídos livremente, de acordo com a determinação dos sócios representando a maioria do capital social, não havendo relação direta entre o número de quotas detidas pelos sócios e a participação de cada um nos resultados da sociedade, os critérios para a distribuição de lucros deverão levar em conta, entre outros, os seguintes fatores: (I) experiência e conhecimento técnico; (II) faturamento gerado para a sociedade; (III) dedicação à clientela; (IV) zelo pelo bom funcionamento e desenvolvimento da empresa?"(grifo nosso) [sic]

Prevê o art. 1.007 do Código Civil que 'salvo estipulação em contrário, o sócio participa dos lucros e das perdas, na proporção das respectivas quotas...!.

No caso presente, houve estipulação dos sócios de que os dividendos não seriam proporcionais às quotas de cada sócio, mas sim à qualidade e relevância dos serviços prestados por cada sócio e ao faturamento gerado para a sociedade.

[...]

No caso em exame, a regra cogente do artigo 1.008 não foi desrespeitada, uma vez que a cláusula em questão não exclui qualquer sócio da participação nos lucros, mas apenas condiciona a distribuição de dividendos à efetiva prestação de serviços à sociedade.

Claro que a cláusula que vincula o recebimento dos lucros à contribuição em serviços pode significar, em determinados casos, o alijamento do sócio afastado, ou sem função de administração.

Indispensável, por isso, verificar qual a natureza da sociedade, e se a regra do contrato social que vincula a distribuição de lucros à contribuição em serviços dos sócios se encontra ajustada à atividade econômica e ao objeto da empresa, ou, ao invés, nada mais é do que mecanismo adrede preparado para contornar e fraudar a norma cogente do artigo 1.008 do Código Civil.

É preciso atentar para o fato de que a empresa ré, especializada na produção de filmes publicitários, tem um capital eminentemente intelectual, de modo que a geração de lucros depende necessariamente da expertise e do esforço dos sócios.

Foi essa, aliás, a conclusão do perito (fls. 582/593). A inversão de capital dos sócios foi mínima, em proporção à retirada de lucros, de modo a ressaltar o valor do trabalho em detrimento do valor do investimento.

[...]

No caso dos autos, a cláusula contratual apenas adequa a fórmula de distribuição de lucros às características essenciais da sociedade, que depende necessariamente do trabalho especializado de cada um dos sócios.

[...]

Em suma, o contrato social não viola o artigo 1.008 do Código Civil, porque não exclui qualquer dos sócios de participar dos lucros, mas tão **somente subordina tal direito à efetiva colaboração e prestação de serviços à sociedade, condição plenamente compatível com o objeto social da empresa.**

Assim, **não há como alterar a conclusão do aresto impugnado**, no sentido de permitir à ora agravante o recebimento de lucros de forma proporcional à cota e após a saída da sociedade, **sem que se proceda ao revolvimento das cláusulas pactuadas entre as partes e do conjunto fático-probatório dos autos, providência vedada no âmbito do recurso especial, ante o disposto nos enunciados 5 e 7 da Súmula do Superior Tribunal de Justiça.**

75. Conforme consta da decisão judicial acima, é indispensável verificar qual a natureza da sociedade, e se a regra do contrato social que vincula a distribuição de lucros à contribuição em serviços dos sócios se encontra ajustada à atividade econômica e ao objeto da empresa, ou, ao invés, nada mais é do que mecanismo preparado para contornar e fraudar a norma cogente do artigo 1.008 do Código Civil, o qual impede cláusula contratual que exclua qualquer sócio de participar dos lucros e das perdas.

76. No caso em análise, tendo em vista que a recorrente efetivamente prestou serviços e funcionou regularmente, bastaria apresentar a documentação comprobatória da aplicação dos critérios elencados no contrato social para distribuição dos lucros, o que daria suporte para a escrituração contábil; todavia a recorrente não se desincumbiu desse ônus.

77. A meu ver, o fato de não haver arquivamento nos Órgãos de Registro dos critérios de distribuição de lucros, os quais devem estar **de acordo com a legislação/regra societária**, não é fator determinante para definir a natureza da remuneração. Uma vez **comprovada a aplicabilidade desses critérios**, prevalece na espécie a substância sobre a forma.

78. A propósito, a recorrente juntou aos autos após o recurso voluntário, o inteiro teor do Acórdão 2401-005.677, de 07/08/2018, inclusive já citado neste voto. Aduz a recorrente que o acórdão ressalta que *“não observância de meras formalidades na contabilidade não desvirtua a natureza dos lucros e não geram presunção de pagamento de pró-labore. Havendo contabilidade que cumpre as formalidades intrínsecas e extrínsecas, e sendo a apuração de lucro regular e contabilizada, não há que se falar em tributação dos lucros como se fossem pró-labore.”*

79. A recorrente faz uma leitura seletiva do acórdão, vez que observa somente a parte que lhe interessa. É verdade que o acórdão afasta irregularidades formais, mas o faz porque o contribuinte apresentou provas dos critérios de distribuição; ou seja, apresentou uma série cópias de mensagens sobre a proposta de distribuição de lucro, o montante e a data de pagamento. Veja-se:

Ademais, não sendo o bastante, quanto as formalidades apontadas pelo Sr. Auditor, especificamente em relação à ausência de uma Ata sobre a distribuição de lucros, a contribuinte aduz que **as informações são repassadas digitalmente por e-mails, em substituição a Ata, apresentando uma série de cópias das mensagens, e-fls. 591 e ss., onde consta a informação sobre a proposta sobre referida distribuição, o seu montante e a data do pagamento.**

No meu entender, às informações prestadas via e-mail, in casu, são capazes de substituir a elaboração de uma Ata, pelo seguinte aspecto: a comunicação empresarial, que antes se apoiava em memorandos, murais de aviso, atas, entre outros, com o advento e evolução da tecnologia, foi potencializada e hoje conta com meios muito mais efetivos e abrangentes, como é o caso da mensagem virtual (e-mail). Dito isto, cabível sua utilização.

80. No caso dos autos, a contribuinte nada apresentou. Nem mesmo comprovou a aprovação dos demais sócios das demonstrações contábeis e/ou relatórios gerenciais, documentos essenciais para dar suporte à distribuição de lucros.

81. Em impugnação e em recurso voluntário o contribuinte limitou-se a discutir, na essência, questões de direito, quando a questão é probatória. Todas as alegações ao longo do recurso voluntário buscam afastar a interpretação da fiscalização sem apresentar uma prova sequer. A ausência de documentação comprobatória de que o contribuinte cumpriu as regras contratuais que atribuem às remunerações a natureza jurídica de lucros distribuídos inviabiliza a análise das demais questões de direito.

82. Ante o exposto, entendo que os lucros distribuídos aos sócios de forma desproporcional ao capital social são isentos de imposto de renda desde que haja expressa previsão no contrato social e estejam em conformidade com a legislação/regra societária. No caso de dúvidas da fiscalização quanto à natureza da remuneração dos sócios prestadores de serviços médicos (lucro ou pró-labore), necessário que o contribuinte apresente documentação comprobatória da aplicação dos critérios eleitos pela própria sociedade para distribuição dos lucros. A ausência de documentação comprobatória, como no caso em análise, afasta a isenção da remuneração do sócio, atraindo a incidência do IR-Fonte; e, no caso dos autos, a multa isolada prevista no art. 9ª da Lei n. 10426.

#### **Utilização de profissionais médicos não-sócios.**

83. Intimado, o contribuinte respondeu que não utilizou profissionais médicos estranhos ao quadro social, bem como não apresentou escalas de plantão dos profissionais da empresa. Todavia, mediante circularização a contratantes do contribuinte - Hospital Meridional S/A e Hospital Praia da Costa S/A, - a autoridade fiscal obteve com essas pessoas jurídicas a relação de profissionais médicos não pertencentes aos quadros sociais do contribuinte.

84. Como se vê, mediante circularização, a autoridade fiscal obteve provas de que profissionais não pertencentes ao quadro da recorrente prestaram serviço para os contratantes.

85. Constatada a prestação de serviço por profissionais médicos estranhos ao quadro social do contribuinte, chamo atenção para os pontos seguintes, os quais apontam a efetividade dos serviços prestados pela recorrente mediante contratos que, em nenhum momento, foram reputados ilegítimos pela autoridade fiscal. Tal ponto tem forte influência na questão da multa qualificada. Veja-se:

199. Não se pode conceber que **um serviço de tal grau de complexidade pudesse ser feito sem que a contratada PSPED PRONTO SOCORRO PEDIATRIA LTDA tivesse elaboradas previamente as escalas de médicos plantonistas**, nem que tais escalas não fossem guardadas, inclusive para fins de eventual fiscalização pelos órgãos de controle e eventual responsabilização.

202. Ora, isso colide frontalmente com as próprias disposições do **Contrato CT 43/2011 HM, firmado com o HOSPITAL MERIDIONAL S/A e com o Contrato CT 43/2011 HPC, firmado com o HOSPITAL PRAIA DA COSTA S/A, ambos datados de 01 de agosto de 2011.**

Nesses contratos está precisamente estabelecida a **demanda, com especificação de número de profissionais, dias da semana e local de prestação do serviço.**

203. **No Contrato CT 43/2011 HM, firmado com o HOSPITAL MERIDIONAL S/A, consta em sua cláusula primeira, caput e parágrafo 1º a demanda contratada, previamente conhecida, fixa, exigindo-se a permanente presença de 02 (dois) profissionais médicos por plantão, na especialidade pediatria, nas dependências do Pronto-Socorro da contratante, todos os dias da semana em dois plantões diários (de 7:00 às 19:00 e de 19:00 às 7:00).**

204. Por sua vez, no **Contrato CT 43/2011 HPC, firmado com o HOSPITAL PRAIA DA COSTA S/A, consta em sua cláusula primeira, caput e parágrafo 1º a demanda contratada, previamente conhecida, fixa, exigindo-se a permanente presença de 01 (um) profissional médico por plantão, na especialidade pediatria, nas dependências do Pronto-Socorro da contratante, todos os dias da semana em dois plantões diários (de 7:00 às 19:00 e de 19:00 às 7:00).**

205. Assim sendo previamente conhecida a demanda, era imprescindível a elaboração das escalas de plantão, até porque, em **ambos os contratos, no parágrafo quarto da cláusula primeira, há expressa previsão de que era da PSPED PRONTO SOCORRO PEDIATRIA LTDA, enquanto contratada, a total responsabilidade de gerenciar não só a cobertura do tempo em que a prestação de serviços deve ocorrer com também a qualidade dos serviços.**

206. De resto, **os fatos desmentem o afirmado pela PSPED PRONTO SOCORRO PEDIATRIA LTDA, já que sua contratada HOSPITAL PRAIA DA COSTA S/A trouxe, ao longo de oitenta e duas páginas de sua resposta a intimação, tanto a listagem dos profissionais alocados como as escalas de plantão, dia-a-dia, dos profissionais alocados pela contratada.**

207. **É obvio que ditas escalas de plantão foram elaboradas pela contratada PSPED PRONTO SOCORRO PEDIATRIA LTDA, que alocava a mão-de-obra e detinha, repita-se, a total responsabilidade de gerenciar não só a cobertura do tempo em que a prestação de serviços deve ocorrer com também a qualidade dos serviços**

86. Ante tal quadro, a fiscalização concluiu: *“PSPED PRONTO SOCORRO PEDIATRIA LTDA remunera prestadores de serviços, sócios e não-sócios, sob a roupagem de lucros distribuídos a sócios.”*

87. Na sequência afirma ser *“evidente que a ampla prestação de serviços pelos não-sócios não se fez de forma graciosa”, e que “a utilização de profissionais não-sócios não se faz de forma esporádica; ao reverso, faz-se de forma contínua, sistemática e em maior quantidade que a de profissionais sócios”.*

88. Aponta ainda que:

211. Isso assentado, e considerando que as remunerações a não-sócios não aparecem na Contabilidade, essa última, também por esse motivo, não retrata com fidelidade os fatos realmente havidos, padecendo então, também por esse motivo, de vício intrínseco. Com isso, a escrita contábil faz prova contra quem a apresenta, a teor do art. 226 do CCB.

215. Tudo isso, conjuntamente, de par com tudo que já se disse, revela que, na verdade, aquilo chamado pela empresa de distribuição de lucros, se trata realmente de remuneração pelos serviços prestados, pelo labor dispendido, e não de retribuições a sócios por participação social.

216. A situação real é que a PSPED PRONTO SOCORRO PEDIATRIA LTDA funciona como empresa interposta pelos próprios profissionais médicos, alojados no quadro de sócios para prestar serviços médicos e receberem remuneração sob o disfarce de lucros, para se verem livres de tributação sobre os rendimentos percebidos.

89. É certo que o rendimento oriundo dos serviços prestados por profissionais médicos não pertencentes ao quadro social devem ser tributados, vez que tais profissionais não são sócios.

90. Todavia, se as remunerações dos profissionais não-sócios não estão registradas na contabilidade que foi auditada pela autoridade fiscal, a meu ver, não é possível afirmar, sem prova do pagamento, que se trata de vício intrínseco da contabilidade. Da mesma forma que a autoridade circularizou os contratantes dos serviços para obter a lista dos profissionais não-sócios, poderia também intimar alguns desses profissionais, verificar a movimentação financeira deles, inclusive expedir Requisição de Movimentação Financeira (RMF) com vistas a comprovar que o contribuinte efetuou o pagamento a tais profissionais.

91. Com tais provas nos autos, cuja produção está ao alcance da fiscalização, estar-se-ia diante não só de um vício intrínseco, mas de uma fraude comprovada.

92. Concordo com a afirmativa da autoridade fiscal no sentido de que é *“evidente que a ampla prestação de serviços pelos não-sócios não se fez de forma graciosa”*. Todavia, quando e quanto foi pago por esse serviço? Qual a prova? Não há respostas para estas perguntas. E, nesse caso, a autoridade fiscal – reitero – teria instrumentos e poder para produzi-las, senão na íntegra, pelo menos em parte.

93. No lançamento de ofício, em não se tratando de presunção legal, é dever do Fisco provar a irregularidade apurada e não a presumir, ainda mais quando tem instrumentos legais a seu dispor para fazer tal prova.

94. Ante o exposto, afasto a acusação de que o contribuinte remunerou não-sócios por serviços prestados em razão da não comprovação dos valores e das datas das referidas remunerações.

95. Todavia, considerando que o contribuinte não apresentou provas de que os valores distribuídos configuram lucro deve ser mantida a multa isolada por falta de retenção na fonte, conforme previsto no art. 9º da Lei n. 10.426/2002 e alterações posteriores.

### Multa qualificada

96. Tendo em vista que a autoridade fiscal aplicou a multa qualificada. Necessário verificar se a conduta da recorrente atrai a qualificadora. Vejamos a legislação sobre o tema.

97. Inicialmente, quanto à alegação de ofensa aos princípios constitucionais do não confisco, proporcionalidade e da razoabilidade, trata-se de alegação indireta de constitucionalidade de lei, matéria que não está sob a competência deste Tribunal Administrativo. Pois, nos termos do art. 26-A do Decreto 70.235, de 1972, “*no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade*”. Tal posicionamento está em consonância com a Súmula Carf n. 2:

**Súmula CARF nº 2:** O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

98. O art. 44 da Lei 9.430/96, e suas várias alterações, condiciona a aplicação de multa qualificada de 150% aos casos de sonegação, fraude ou conluio definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, ou seja, aos casos que denominamos de conduta qualificada. A Lei nº 14.689/23 modificou este cenário e instituiu a multa majorada (gênero) com duas espécies de multa qualificada de acordo com a conduta praticada:

- i) conduta qualificada (sonegação, fraude ou conluio), multa de 100%;
- ii) conduta qualificada com reincidência do sujeito passivo no prazo de dois anos, multa de 150%. Veja-se:

**Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de **falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração** e nos de **declaração inexata**; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

~~§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)~~

**§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)**

[...]

VI – **100% (cem por cento)** sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; **(Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)**

VII – **150% (cento e cinquenta por cento)** sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, **nos casos em que verificada a reincidência** do sujeito passivo. **(Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)**

**§ 1º-A.** Verifica-se a **reincidência** prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, **no prazo de 2 (dois) anos**, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos **arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964,**

ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões. [\(Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023\)](#)

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando: [\(Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023\)](#)

I – não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; [\(Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023\)](#)

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e [\(Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023\)](#)

99. Note-se que a modificação inserta no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 14.689/23, ao reduzir a multa de 150% para 100% atrai a aplicação do art. 106, II, “c”, do CTN, porquanto lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. Trata-se de retroatividade benigna.

#### Código Tributário Nacional (CTN)

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

[...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

100. O percentual de 150%, todavia, deverá ser aplicado somente no caso de reincidência, ou seja, quando ficar comprovado que o sujeito passivo, no prazo de 2 (dois) anos, contado do lançamento anterior, incorreu novamente em conduta qualificada por sonegação, fraude ou conluio. Verifica-se, pois, que a lei instituiu uma nova hipótese para imputação da multa de 150%, a reincidência qualificada. Com efeito, está sujeita ao art. 104 do CTN, primeira parte, cujo teor estabelece que “*A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros [...]*”, visto não se tratar de hipótese prevista no art. 106 também do CTN, que permite aplicação retroativa.

101. Em relação às condutas típicas de sonegação, fraude e conluio, a Lei n. 4502/64 as define nos seguintes termos:

Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964

Art . 71. **Sonegação** é toda ação ou omissão **dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o **conhecimento por parte da autoridade fazendária**:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. **Fraude** é toda ação ou omissão **dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a **ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal**, ou a **excluir ou modificar as suas características essenciais**, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. **Conluio** é o ajuste **doloso** entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72. (Grifo nosso)

102. Para a configuração de tais condutas exige-se sempre o dolo, elemento subjetivo do tipo. É dizer, para haver dolo não basta o agente querer o resultado, é indispensável a vontade consciente de se praticar a conduta prevista no tipo. Nesse sentido, salienta Marco Aurélio Greco<sup>4</sup> com apoio em Cezar Roberto Bitencourt:

O dolo não se configura pela simples **vontade** de obter um resultado ou atingir uma finalidade. À vontade é indispensável associar a **consciência** de realizar a conduta descrita no tipo.

Como expõe a doutrina mais moderna, o dolo corresponde ao elemento subjetivo do tipo, vale dizer, **para haver dolo não se trata de querer o resultado, é indispensável que se tenha consciência e se queira a conduta definida no tipo legal.**

Como expõe CEZAR ROBERTO BITENCOURT:

"Dolo é a **consciência** e a **vontade** de realização da conduta descrita em um tipo penal, ou, na expressão de Welzel, 'dolo, em sentido técnico penal, é somente a vontade de ação orientada à realização do tipo de um delito' "

Ou seja, é preciso querer a ação descrita como tipo infracional descrito na lei. (Grifo nosso)

103. Cezar Roberto Bitencourt<sup>5</sup>, por sua vez, ao discorrer sobre a consciência e a vontade, elementos imanentes ao dolo, dispõe:

O *dolo*, elemento essencial da *ação final*, compõe o *tipo subjetivo*. Pela sua definição, constata-se que **o dolo é constituído por dois elementos: um *cognitivo*, que é o conhecimento do fato constitutivo da ação típica; e um *volitivo*, que é a vontade de realizá-la.**

O primeiro elemento, o *conhecimento*, é pressuposto do segundo, que é a *vontade*, que não pode existir sem aquele. Para a configuração do dolo exige-se a *consciência* daquilo que se pretende praticar. Essa ***consciência deve ser atual, isto é, deve estar presente no momento da ação***, quando ela está sendo realizada. A *previsão*, isto é, a *consciência*, deve abranger correta e completamente todos os elementos essenciais do tipo, sejam eles descritivos, normativos ou subjetivos.

[...]

A ***vontade***, por sua vez, deve abranger a ***ação, o resultado e o nexa causal. A vontade pressupõe a previsão, isto é, a representação, na medida em que é impossível querer conscientemente senão aquilo que se previu ou representou na nossa mente***, pelo menos, parcialmente. [...] Para Welzel, a *vontade* e a espinha dorsal da *ação final*, considerando que a *finalidade* baseia-se na *capacidade de vontade* de prever, dentro de certos limites, as consequências de sua intervenção no curso causal e de dirigi-la, por conseguinte, conforme um plano, à consecução de um fim. (Grifo nosso)

104. Na sonegação, a conduta dolosa visa *impedir ou retardar o conhecimento* pela autoridade fazendária *da ocorrência do fato gerador* da obrigação tributária principal ou das *condições pessoais de contribuinte* que possam afetar o crédito tributário. Nessa hipótese o fato gerador já ocorreu; a conduta é no sentido de encontrar meios para ocultá-lo do Fisco.

105. A sonegação é figura típica de caráter criminal, tal qual prevista no art. 1º da Lei 4.729, de 1965, e que foi englobada – derogada tacitamente – pelo conceito de crime contra a

<sup>4</sup> GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 278.

<sup>5</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de direito penal, 2, parte especial, dos crimes contra pessoa. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 34.

ordem tributária previsto na Lei nº 8.137, de 1990.

106. Como observa Leandro Paulsen<sup>6</sup>, a sonegação, além de ensejar o lançamento do tributo com multa de ofício qualificada (majorada), implica responsabilização penal:

**A diferença entre o simples inadimplemento de tributo e a sonegação, é o emprego de fraude.** O inadimplemento constitui infração administrativa que não constitui crime e que tem por consequência a cobrança do tributo acrescida de multa e de juros, via execução fiscal. A **sonegação**, por sua vez, dá ensejo não apenas ao lançamento do tributo e de multa de ofício qualificada, como **implica responsabilização penal.** (Grifo nosso)

107. Na fraude, a conduta dolosa visa, na primeira parte do tipo, *impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador* da obrigação tributária principal. Nessa hipótese, o fato gerador está prestes a ocorrer, mas a conduta impede ou retarda sua ocorrência.

108. A fraude contempla ainda, na segunda parte do tipo, conduta dolosa que visa *excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador*. Nesse caso, o fato gerador já ocorreu, afinal, exclui-se ou modifica-se algo que já existe. O objetivo é alterar características essenciais do fato gerador, com vistas a evitar, reduzir ou diferir o pagamento do tributo.

109. Em relação ao conluio, para sua caracterização basta haver o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas visando qualquer dos efeitos da sonegação ou da fraude. É dizer, para que haja conluio faz-se necessário a ocorrência da fraude ou sonegação.

110. A jurisprudência deste Carf é firme no sentido de que a aplicação da multa majorada, até então denominada de qualificada, exige conduta caracterizada por sonegação, fraude ou conluio; ou seja, conduta adicional e diversa daquela que ensejou o lançamento do tributo. Tal conduta deve ser provada, e não presumida, por meio de elementos caracterizadores como documentos inidôneos, interposição de pessoas, declarações falsas, dentre outros. Além disso, a conduta deve estar descrita no Termo de Verificação Fiscal ou auto de infração, de forma a permitir o contraditório e a ampla defesa<sup>7</sup>.

111. Note-se que a Lei n. 14.689/23 positivou tal exigência no parágrafo §1º- C do art. 44 da Lei n. 9430/96 ao determinar que a qualificação da multa majorada não se aplica quando não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa de sonegação, fraude ou conluio.

112. Nessa linha de pensamento, a inteligência das Súmulas Carf n. 14, 25 e 34 demonstram que para qualificar a multa em 100% (até então 150%) não basta a simples omissão de receita ou rendimentos, faz-se necessária a comprovação de uma conduta qualificada (sonegação, fraude ou conluio); e no caso de qualificação de 150%, com o advento da Lei n. 14.689/23, exige-se além da conduta qualificada a reincidência, conforme elencado acima. Veja-se:

**Súmula CARF nº 14:** A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a **comprovação do evidente intuito de fraude** do sujeito passivo.

<sup>6</sup> PAULSEN, Leandro. Crimes federais. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 361.

<sup>7</sup> Ag.Reg.RE 608.426. DJe 21.10.2011: "Os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em detrimento de qualquer categoria de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc.). [...]".

**Súmula CARF nº 25:** A **presunção** legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, **não autoriza a qualificação da multa de ofício**, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de14/07/2010)

**Súmula CARF nº 34:** Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, **é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada** a movimentação de recursos em contas bancárias de **interpostas pessoas** qual conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de14/07/2010)

113. No caso em análise, a autoridade fiscal qualificou a multa por entender ter havido sonegação, ou seja, o sujeito passivo impediu o conhecimento do Fisco da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, mediante ocultação sua real natureza e circunstâncias materiais, conforme previsto no art. 71 da lei n. 4502/64.

114. A seguir as justificativas da autoridade fiscal para qualificar a multa:

261. Todavia, no presente caso ficou demonstrado à saciedade que houve **clara tentativa de conferir à remuneração por serviços prestados pelos sócios a roupagem de lucros**.

Valeu-se a empresa de infrações à lei e ao contrato social, além de outras irregularidades sumarizadas acima, inclusive desvio de finalidade.

262. [...] O **vasto rol de irregularidades**, a nosso sentir, traduzem conjunto fático suficiente **para caracterizar o dolo**.

263. **O dolo se depreende ainda do exame conjunto de todo o arcabouço de irregularidades demonstradas**, irregularidades essas associadas com o propósito de OCULTAÇÃO DA REAL NATUREZA DO FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL e, conseqüentemente O NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO DEVIDO, evasão tributária essa que beneficiou a empresa e seus sócios.

264. Assim, a **omissão de pagamentos a sócios em DIRF e Livros Contábeis**, a **ocultação de utilização de mão-de-obra de não-sócios**, a **recusa a apresentar a escalas de plantão (em que se constata a utilização de não-sócios)**, enfim, de par com tudo o mais exposto, consistem em conjunto de expedientes que **resultaram em que expressiva e vultosa quantia de rendimentos não fossem oferecidos à tributação**.

265. Os expedientes utilizados visaram a que **os rendimentos fossem pagos de forma camuflada**, demonstrando a manifesta intenção dolosa do agente, tipificando a infração tributária no rol dos crimes de sonegação fiscal, sendo conduta que fere o disposto no art. 71 da Lei nº 4.502/64, e que, por isso, justifica e impõe a aplicação da multa agravada.

266. **A conduta do sujeito passivo, assim, impediu o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal**, ocultando sua real natureza e as circunstâncias materiais.

267. Na esfera penal-tributária, como exposto acima, há cometimento em tese do delito previsto no art. 1º, inciso I da Lei 8.137/90.

268. Havendo, em tese, **sonegação**, nos exatos termos do **art. 71, I da Lei 4.502/64**, tendo o sujeito passivo **impedido o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ocultando sua real natureza e as circunstâncias materiais**, impõe-se a duplicação da multa, na forma do par. 1º do art. 44 da lei 9.430/96, artigo este a que remete o art. 9º da Lei 10.426/2002.

115. Como se vê, as condutas elencadas pela fiscalização para qualificar a multa foram: omissão de pagamentos a sócios em DIRF e Livros Contábeis, ocultação de utilização de mão-de-obra de não-sócios, a recusa a apresentar a escalas de plantão (em que se constata a utilização de não-sócios).

116. A recorrente apresenta como justificativa as seguintes alegações, em síntese:

139. *In casu*, não houve ocultação de nenhum fato, o que há é divergência de interpretação sobre o que pode ou não ser distribuído como lucro.

140. A empresa afirma que os sócios prestam serviços em nome da sociedade, mas não prestam serviços para a sociedade. Os únicos sócios que se enquadram nesse caso são os administradores, os quais prestam tanto serviços para a sociedade empresária quanto para terceiros (hospitais) em nome da sociedade (psped).

141. Para fins jurídicos, quem presta os serviços aos hospitais são as empresas médicas. Tanto é que elas emitem a nota fiscal.

[...]

145. **A comprovação de infrações subjetivas como é o caso da sonegação, compete à autoridade administrativa, com toda a gama instrumental dos seus expedientes, exibir os fundamentos concretos reveladores da presença do dolo**, como nexos entre a participação do agente e o resultado material que dessa forma se produziu, o que não foi feito nesse caso.

146. No presente caso não há que se falar em sonegação, fraude ou conluio, justamente pela ausência de ação ou omissão dolosa que objetive dificultar a fiscalização, razão pela qual não é cabível a majoração da multa.

117. Como dito antes, a aplicação da multa majorada, até então denominada de qualificada, exige prova de conduta adicional e diversa daquela que ensejou o lançamento do tributo.

118. É dizer, o descumprimento da legislação societária e do contrato social, com reflexo na seara tributária, exige elemento adicional diversa daquele que enseja a infração já autuada pela fiscalização.

119. No caso, tem-se uma pessoa jurídica composta de vários profissionais médico que prestaram vários serviços por sócios e não sócios. Note-se que nenhum dos contratos foram questionados pela fiscalização. A propósito, tivesse a autoridade fiscal aprofundado as investigações em relação às remunerações poderia ter colhido provas, se fosse o caso, de fraude tributária. Todavia, não o fez; presumiu.

120. A meu ver, a qualificação da multa jamais poderá ser feita com base em presunção, tampouco quando há incertezas quanto à conduta do contribuinte para atrair a qualificadora.

121. No caso em análise, a sociedade existe e prestou serviços ao longo dos anos de 2013 e 2014 e os sócios receberam remuneração. Fato incontroverso nos autos. Todavia, por não apresentar documentação comprobatória dos critérios de distribuição de lucros afastou-se a isenção. Tivesse a recorrente apresentado tais provas ter-se-ia considerado tais valores como lucros.

122. Tais fatos demonstram que a infração apurada pelo Fisco não contém elementos para qualificar a multa.

123. Nesse sentido dou provimento à matéria para afastar a qualificadora da multa.

### Responsabilidade solidária

124. A autoridade fiscal imputou responsabilidade solidária, com fundamento no artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, contra as sócias administradoras: Silvana Guasti Almeida, Eliane Matteoli De Sousa Santana, Tatiana Alves Franklin Dazzi e Liliane Gomes Schwartz, nos seguintes termos:

244. No presente caso, **não é só a lei penal que restou violada. As inúmeras violações à lei comercial, com evidentes consequências tributárias, autorizam a transferência de responsabilidade tributária**, por solidariedade, sendo patente o comportamento antijurídico dos sócios-administradores.

246. A responsabilidade solidária a que alude o art. 135 do CTN - Lei n 5.172/1966 **recai sobre os representantes existentes ao tempo do fato gerador.**

247. **Os sócios-administradores, 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.**

248. De outro giro, não se pode excluir seu interesse na situação constituinte do fato gerador, qual seja, serviços médicos prestados, já que se beneficiaram também da evasão fiscal ora apontada, ficando isentos de imposto de renda e de contribuições previdenciárias (cota do segurado), resultando, em consequência, sua responsabilidade solidária na matéria.

125. Os responsáveis tributários, alegam, em síntese, impossibilidade de individualizar condutas em uma empresa interposta; o auditor presume o dolo como conclusão dos fatos narrados no auto de infração, mas não aponta o ato efetivamente praticado pelos sócios-administradores. Veja-se:

162. Ora, se o auditor concluiu que de maneira incontestável (em suas próprias palavras), **que a empresa PSPED é interposta, com a finalidade de maquiar a relação direta dos hospitais com os profissionais médicos, há de convir que não há se falar em responsabilização pessoal dos supostos sócios administradores**, pois nesse caso não existiria sócio administrador.

166. Não há como individualizar condutas em uma empresa interposta. Tanto é verdade que o auditor apenas presume o dolo como conclusão dos fatos narrados no auto de infração, mas em nenhum momento aponta o ato efetivamente praticado pelos sócios-administradores.

167. **Teriam todos os administradores praticados os atos com excesso de poderes? Qual a conduta de cada um?**

168. Dessa forma, **fica patente que o auditor presumiu o dolo dos supostos sócios-administradores da PSPED simplesmente por constarem no contrato social da empresa**

no período 2013/2014. Do mesmo modo procederam no julgamento da impugnação administrativa.

126. Pois bem. Acerca da responsabilidade tributária, o art. 135 do CTN estabelece que são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos, os sócios, no caso de liquidação de pessoas (inciso I c/c inciso VII do art. 134), bem como os dirigentes, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. A jurisprudência do STJ acrescentou ainda outra hipótese de responsabilização solidária, a dissolução irregular de sociedade, conforme dispõe a Súmula STJ 435: *“presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente”*. Tal hipótese é um desdobramento de infração à lei.

127. Embora o CTN estabeleça que a responsabilidade prevista no art. 135, III seja de caráter pessoal – entenda-se, exclusiva do sócio-gerente – o que desperta controvérsia, entendemos tratar-se de responsabilidade solidária<sup>8</sup>, pois se o art. 128 do CTN exige lei expressa para atribuir responsabilidade a terceiro, de igual modo a exclusão da responsabilidade do contribuinte deve estar prevista em lei. Outro ponto a reforçar esse posicionamento é a própria súmula 430<sup>9</sup> do STJ, que ao tratar especificamente da matéria enuncia responsabilidade solidária do sócio-gerente e não responsabilidade pessoal.

128. A responsabilidade tributária de dirigentes, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado – resumidamente sócio-gerente – não se confunde com a responsabilidade do sócio. Afinal, não é a condição de ser sócio da pessoa jurídica que atrai a responsabilidade tributária, mas sim a conduta, a atuação como gestor ou representante da pessoa jurídica e a prática de atos com excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatutos que resultaram em descumprimento de obrigação tributária, ou seja, exige-se um ilícito qualificado pelo art. 135, III, do CTN.

129. É necessário, portanto, a existência de nexo causal entre a conduta praticada e o respectivo resultado prejudicial ao Fisco. Com efeito, o administrador, ainda que de fato, que praticar alguma dessas condutas, com reflexo tributário, deverá figurar como sujeito passivo solidário.

130. Nesse sentido já se manifestou o STF:

---

<sup>8</sup> MACHADO, Hugo de Brito Machado. Curso de direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 189. TORRES, Heleno Taveira. Responsabilidade de terceiros e desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. São Paulo: Dialética, v. 16, 2012. p. 125,127. ROCHA, Alessandro Martins dos Santos. Responsabilidade tributária de administradores com base no artigo 135, inciso III, do código tributário nacional. Revista da Receita Federal - Estudos Tributários e Aduaneiros, Brasília, 01, n. 02, jan./Jul 2015. 168-189. No mesmo sentido o Ac. CARF 9101-002.954, de 03 de julho de 2017. FREITAS JÚNIOR, Efigênio de. Responsabilidade tributária, solidariedade e interesse comum qualificado por dolo, fraude ou simulação. In: BOSSA, Gisele Barra (Coord.). Eficiência probatória e atual jurisprudência do CARF. São Paulo: Almedina, 2020. p. 226.

<sup>9</sup> Súmula 430: O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

O pressuposto de fato ou hipótese de incidência da norma de responsabilidade, no art. 135, III, do CTN, é a prática de atos, por quem esteja na gestão ou representação da sociedade, com excesso de poder ou a infração à lei, contrato social ou estatutos e que tenham implicado, se não o surgimento, ao menos o inadimplemento de obrigações tributárias.

[...]

A regra matriz de responsabilidade do art. 135, III, do CTN responsabiliza aquele que esteja na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica. Daí a jurisprudência no sentido de que **apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado**, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito – má gestão ou representação **por prática de atos** com excesso de poder ou **infração à lei**, contrato social ou estatutos – e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. (Trecho do voto do RE 562276, Relator(a): ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe- 09-02-2011, p. 431, 432)

131. Na mesma linha o STJ:

[...] 4. Segundo o disposto no art. 135, III, do CTN, os sócios somente podem ser responsabilizados pelas dívidas tributárias da empresa quando **exercerem gerência** da sociedade ou qualquer outro ato de gestão vinculado ao fato gerador. Precedentes. (REsp 640.155/RJ, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/04/2007, DJ 24/05/2007, p. 311) (Grifo nosso)

[...] O quotista, sem **função de gerência** não responde por dívida contraída pela sociedade de responsabilidade limitada. Seus bens não podem ser penhorados em processo de execução fiscal movida contra a pessoa jurídica (CTN, ART. 134 - DEC. 3.708/19, ART. 2.). (REsp 27.234/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/12/1993, DJ 21/02/1994, p. 2126) (Grifo nosso)

[...] A prática de atos contrários à lei ou com excesso de mandato só induz a responsabilidade de quem tenha **administrado a sociedade** por quotas de responsabilidade limitada, no caso, os sócios gerentes, não se expandindo aos meros quotistas. Não sendo o tema objeto de recurso pela decisão atacada, ausente, pois, o prequestionamento, que é pressuposto específico de admissibilidade do recurso especial. Recurso especial improvido. (REsp 330.232/MG, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/04/2003, DJ 30/06/2003, p. 178). (Grifo nosso)

132. Em resumo, a responsabilidade tributária prevista no art. 135, III, do CTN é solidária, decorre de um ilícito qualificado e sua imputação exige os seguintes requisitos de forma cumulativa: i) identificação do responsável com poder de gestão que praticou o ilícito qualificado; ii) descrição da conduta praticada de forma a demonstrar o ilícito qualificado praticado pelo responsável; iii) nexo de causalidade entre a conduta praticada pelo responsável e o resultado prejudicial ao Fisco; iv) documentação comprobatória dos atos praticados<sup>10</sup>.

133. A inobservância desses requisitos é motivo de afastamento da responsabilidade tributária, pois cria um óbice intransponível, vez que prejudica o direito à ampla defesa e o contraditório, manifestações do devido processo legal previsto no art. 5º da Constituição Federal.

134. No caso em análise, a autoridade fiscal entendeu que *“por estarem à frente da sociedade, respondem legalmente pela ocultação do fato gerador do imposto de renda, tendo*

<sup>10</sup> FREITAS JÚNIOR, Efigênio de. Requisitos para imputação de responsabilidade tributária ao administrador e a jurisprudência do Carf. In: FARO, Maurício Pereira; ROCHA, Sérgio André. (Coords.). Questões controvertidas no Carf. Belo Horizonte: Caso do Direito, 2024. p. 213.

*assim responsabilidade pela infração cometida por violação à legislação tributária”.*

135. Ora, como dito acima, o fato de ser sócio administrador não atrai a responsabilidade; é necessária descrição da conduta individualizada, bem como o nexo causal, o que não fez a autoridade fiscal. Portanto, deve ser afastada a responsabilidade solidária.

### **Bônus de Eficiência**

136. Aduz a recorrente que há uma *“vontade inconsciente de aplicar multas qualificadas na maioria dos casos. Após a criação do “bônus de eficiência” pago a auditores fiscais conforme as multas aplicadas o número de multas aplicadas a pessoas jurídicas quase dobrou. [...] A indústria da multa”.*

137. Não assiste razão à recorrente quanto à alegação de que o Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira instituído pela Lei nº 13.463/2017, regulamentado pelo Decreto nº 11.545/2023, incentiva a aplicação de multa. Vejamos inicialmente o texto legal.

#### **Lei nº 13.464, de 10 de julho de 2017.**

Art. 6º São instituídos o Programa de Produtividade da Receita Federal do Brasil e o **Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira**, com o **objetivo de incrementar a produtividade** nas áreas de atuação dos ocupantes dos cargos de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e de Analista Tributário da Receita Federal do Brasil.

§ 1º O Programa de que trata o caput deste artigo será **gerido pelo Comitê Gestor do Programa de Produtividade da Receita Federal do Brasil, composto de representantes do Ministério da Fazenda, do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão e da Casa Civil da Presidência da República**, nos termos a serem definidos em ato do Poder Executivo federal. [\(Vide Decreto nº 11.545, de 2023\)](#)

§ 2º **O valor global do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira será definido pelo índice de eficiência institucional, mensurado por meio de indicadores de desempenho e metas estabelecidos nos objetivos ou no planejamento estratégico da Secretaria da Receita Federal do Brasil.**

§ 3º Ato do Comitê Gestor do Programa de Produtividade da Receita Federal do Brasil será editado até 1º de março de 2017, o qual estabelecerá a forma de gestão do Programa e a metodologia para a mensuração da produtividade global da Secretaria da Receita Federal do Brasil e fixará o índice de eficiência institucional.

§ 4º O valor global do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira a ser distribuído aos beneficiários do Programa corresponde à multiplicação da base de cálculo do Bônus pelo índice de eficiência institucional. [\(Vide Decreto nº 11.545, de 2023\)](#)

#### **Decreto nº 11.545, de 5 de junho de 2023**

Art. 2º Ao **Comitê Gestor do Programa de Produtividade da Receita Federal do Brasil** compete:

- I - gerir o **Programa de Produtividade** da Receita Federal do Brasil;
- II - estabelecer a forma de gestão do Programa de Produtividade da Receita Federal do Brasil;
- III - estabelecer a metodologia para a mensuração da **produtividade global** da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda; e
- IV - fixar o **índice de eficiência institucional** da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda.

§ 1º **O índice de eficiência institucional** da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda, de que trata o inciso IV do **caput**, considerará:

I - a efetividade das ações de cobrança;

II - a eficiência das ações de fiscalização;

III - o **desempenho do julgamento de processos administrativos fiscais**;

IV - o **tempo de duração dos processos administrativos fiscais em todas as instâncias**;

V - a **fluidez do comércio exterior**; e

VI - a realização da meta global de arrecadação bruta parametrizada pelos valores previstos na lei orçamentária anual.

[...]

Art. 8º **A base de cálculo** a ser utilizada para a definição do valor global do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira para determinado exercício **será composta de percentual do valor total efetivamente arrecadado no período de julho do penúltimo exercício a junho do último exercício, nas fontes de receitas que integram o Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização - Fundaf**, instituído pelo [Decreto-Lei nº 1.437, de 17 de dezembro de 1975](#), incluídas as suas subcontas.

§ 1º **Ficam excluídas** do valor total de que trata o **caput as receitas provenientes do produto da arrecadação**:

I - **das multas tributárias e aduaneiras incidentes sobre a receita dos tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda**, a que se refere o [art. 4º da Lei nº 7.711, de 22 de dezembro de 1988](#), inclusive por descumprimento de obrigações acessórias;

II - da Taxa de Utilização do Sistema Integrado de Comércio Exterior - Siscomex, de que trata o [art. 3º da Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998](#);

III - de vinte por cento dos juros de mora de que trata o [art. 40 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995](#), com a destinação restabelecida pelo [art. 4º da Lei nº 9.716, de 1998](#), destinada à subconta especial do Fundaf gerida pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; e

IV - do encargo a que se refere o parágrafo único do [art. 3º da Lei nº 7.711, de 1988](#).

138. Como se vê, o valor global do Bônus de Eficiência é definido pelo índice de eficiência institucional, mensurado por meio de indicadores de desempenho e metas estabelecidos nos objetivos ou no planejamento estratégico da Receita Federal, os quais consideram, dentre outros, a efetividade das ações de cobrança; eficiência das ações de fiscalização; desempenho do julgamento de processos administrativos fiscais; tempo de duração dos processos administrativos fiscais em todas as instâncias; fluidez do comércio exterior.

139. A base de cálculo do valor global do Bônus de Eficiência é composta de percentual do valor total efetivamente arrecadado nas fontes de receitas que integram o Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização (Fundaf), excluídas as receitas provenientes do produto da arrecadação das multas tributárias e aduaneiras incidentes sobre a receita dos tributos administrados pela Receita Federal.

140. Portanto, não procede a alegação da recorrente.

## Conclusão

141. Ante o exposto, afasto as preliminares e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso voluntário para: i) afastar a multa qualificada, reduzindo-a ao patamar de 75%; ii) afastar a

responsabilidade solidária de todos as sócias-administradoras.

Assinado Digitalmente  
**Efigênio de Freitas Júnior**