



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15586.720373/2017-91
ACÓRDÃO	2201-012.747 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SOLUTI - SOLUCOES EM TERAPIA INTENSIVA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. APLICAÇÃO SOMENTE ÀS PARTES LITIGANTES.

As decisões administrativas e as judiciais não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela, objeto da decisão.

DECLARAÇÃO DE CONCORDÂNCIA COM OS FUNDAMENTOS DA DECISÃO DE ORIGEM.

A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida (inciso I do § 12 do art. 114 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 - RICARF).

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA OU DECRETO. AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária ou de decretos que se prestam à sua regulamentação.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MÉDICOS. LUCROS DISTRIBUÍDOS DE FORMA DESPROPORCIONAL. CONDIÇÕES. AUSÊNCIA DE DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA.

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 sobre tal distribuição, e os registros contábeis contabilizarem regularmente o lucro.

Para comprovação da natureza de lucro dos pagamentos aos sócios prestadores de serviços médicos, é necessário que o contribuinte apresente documentação comprobatória da aplicação dos critérios eleitos pela própria sociedade para distribuição dos lucros.

A ausência de documentação comprobatória atrai a incidência das contribuições previdenciárias sobre os pagamentos realizados pela pessoa jurídica, por se considerar remuneração por serviços prestados.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. EXIGIBILIDADE.

A multa de ofício qualificada é exigível quando constatada a intenção do sujeito passivo de impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador pelo Fisco, visando o recolhimento a menor dos tributos devidos.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICAÇÃO. SUPERVENIÊNCIA DA LEI Nº 14.689/2023.

Aplica-se legislação de forma retroativa a ato ou fato pretérito, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS. ART. 135 DO CTN. SÓCIO ADMINISTRADOR. EXCESSO DE PODERES, INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTO. REQUISITOS. AUSÊNCIA.

Nos termos do art. 135, III, do CTN, responde pelos tributos devidos pela pessoa jurídica extinta o administrador de fato, por atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, o que resta caracterizado pela comprovação dos autos.

Tal responsabilidade não se confunde com a responsabilidade dos sócios, sendo necessária a comprovação da conduta individualizada e do seu nexo causal com o respectivo resultado prejudicial ao Fisco.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: i) reduzir a multa de ofício qualificada para 100%, em virtude da retroatividade benigna; ii) afastar a responsabilidade solidária dos sócios, excluindo-os da sujeição passiva.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Cleber Ferreira Nunes Leite, Fernando Gomes Favacho (substituto integral), Thiago Álvares Feital e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário em face da decisão da 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil Julgamento em Salvador (BA), consubstanciada no Acórdão nº 15-45.065 (fls. 2.685/2.725), a qual, por unanimidade de votos, julgou improcedente as Impugnações apresentadas pelos sujeitos passivos, mantendo integralmente o crédito tributário em litígio.

Reproduzo abaixo as partes mais relevantes do relatório do acórdão de primeira instância, que bem relata os fatos ocorridos até aquela decisão.

Dos lançamentos fiscais.

Trata-se de processo administrativo fiscal atinente a Auto de Infração (AI) lavrado por descumprimento de obrigações tributárias principais.

O AI tem como objeto a cota patronal de contribuições previdenciárias devidas pelo sujeito passivo, destinadas a Previdência Social, incidentes sobre remunerações por serviços prestados por segurados contribuintes individuais (sócios e não-sócios da empresa), remunerações essas efetuadas sob a roupagem de distribuição de lucros e suprimento de caixa, e também incidentes sobre pagamentos efetuados a contribuintes individuais (sócios e não sócios) conforme recibos e documentos bancários apresentados na ação fiscal e não contabilizados.

As remunerações dos segurados contribuintes individuais foram obtidas na contabilidade da empresa, com exceção das remunerações cujos documentos não foram escriturados, especificamente em seus livros Diário e Razão. As remunerações mencionadas consistem em bases de incidência de contribuições previdenciárias.

Segue descrição sintética das infrações constatadas durante o procedimento fiscal:

REMUNERAÇÃO – LUCROS DISTRIBUÍDOS – SÓCIOS.

Foi lançado o crédito referente à contribuição previdenciária, incidentes sobre a remuneração de segurados contribuintes individuais, sócios da empresa, não declarada em GFIP, escriturada indevidamente na contabilidade da empresa, a título de antecipação/distribuição de lucros.

As contribuições previdenciárias incidem sobre os valores de serviços médicos prestados pelos sócios (contribuintes individuais) da empresa, sendo considerado como base de cálculo para o lançamento, os valores escriturados a débito na conta de lucros antecipados, e constantes nos recibos e documentos bancários correspondentes.

O lançamento refere-se ao período de 1/2013 a 12/2014, envolvendo a remuneração de contribuintes individuais, sócios, que prestaram serviços a empresa.

REMUNERAÇÃO – LUCROS DISTRIBUÍDOS - NÃO SÓCIOS.

Foi lançado o crédito tributário referente à contribuição previdenciária, incidentes sobre a remuneração de segurados contribuintes individuais, não sócios da empresa, não declarada em GFIP, escriturada indevidamente na contabilidade da empresa, a título de antecipação/distribuição de lucros.

Estão incluídos os valores das remunerações pelos serviços prestados pelos profissionais médicos, que tiveram pagamentos efetuados antes ou depois do seu vínculo formal com a empresa.

As contribuições previdenciárias incidem sobre os valores de serviços médicos prestados por contribuintes individuais (pessoas físicas) não sócios da empresa, sendo considerado como base de cálculo para o lançamento, os valores escriturados a débito na conta de lucros antecipados, e constantes nos documentos bancários correspondentes.

O lançamento refere-se ao período de 1/2013 a 12/2013, 3/2014 a 5/2014, envolvendo a remuneração de contribuintes individuais, não sócios, que prestaram serviços a empresa.

REMUNERAÇÃO – SUPRIMENTO DE CAIXA.

Foi lançado o crédito referente à contribuição previdenciária, incidentes sobre a remuneração de segurados contribuintes individuais, não declarada em GFIP, escriturada indevidamente na contabilidade da empresa, na conta Caixa, à título de suprimento de caixa.

As contribuições previdenciárias incidem sobre os valores dos serviços prestados pelos contribuintes individuais, sendo considerado como base de cálculo para o lançamento, os valores escriturados a débito na conta Caixa da empresa, à título de suprimento de caixa, e nos documentos bancários correspondentes.

O lançamento refere-se ao período de 1/2013 a 12/2013, 1/2014, 4/2014, 6/2014, 9/2014, 11/2014 e 12/2014, envolvendo a remuneração de contribuintes individuais, que prestaram serviços à empresa.

REMUNERAÇÃO – DOCUMENTOS NÃO CONTABILIZADOS.

Foi lançado o crédito referente à contribuição previdenciária, incidentes sobre a remuneração de segurados contribuintes individuais, não declarada em GFIP,

constantes em recibos e documentos bancários apresentados, não escriturados na contabilidade da empresa.

As contribuições previdenciárias incidem sobre os valores pagos a contribuintes individuais, sendo considerado como base de cálculo para o lançamento, os valores constantes nos documentos apresentados e não contabilizados.

O lançamento refere-se ao período de 1/2013 a 12/2013, 1/2014 a 5/2014, 7/2014 e 9/2014 a 11/2014, envolvendo a remuneração de contribuintes individuais, que prestaram serviços à empresa.

Da análise dos contratos de prestação de serviços firmados com terceiros, a empresa se compromete a ceder mão-de-obra, assim, comercializa serviços médicos aos contratantes (fl. 41).

Conforme exposto acima, as pessoas jurídicas (hospitais) que contratam a empresa SOLUTI, recebem, da contratada, serviços prestados por profissionais médicos que laboram dentro das instalações das contratantes, exercendo atividades fins e inerentes a seus interesses, predominando assim na contratada as características de cessão de mão-de-obra especializada.

Analisando as escalas de médicos, fornecidas pelos tomadores de serviços e pelo sujeito passivo, verificamos que vários médicos que prestaram os serviços profissionais para cumprimento do objeto contratado não faziam parte do quadro societário da empresa, ou seja, a SOLUTI contratava esses profissionais, não sócios, e os cedia, como mão-de-obra, aos contratantes.

A empresa promoveu a primeira alteração contratual assinada em 1/9/2011, com eficácia a partir de 8/11/2011, nessa alteração a empresa mudou sua natureza jurídica de sociedade simples limitada para sociedade empresária limitada (206-2) além de admitir na sociedade 16 (dezesesseis) novos sócios totalizando 19 (dezenove) sócios. A segunda alteração contratual foi assinada em 25/6/2012, com eficácia a partir de 8/1/2013, em que foram admitidos 13 (treze) novos sócios e sendo desligados 3 (três) sócios totalizando 29 (vinte e nove) sócios. A terceira alteração contratual foi assinada em 5/6/2013, com eficácia a partir de 30/7/2013, sendo admitidos 3 (três) novos sócios e também desligados 3 (três) sócios totalizando 29 (vinte e nove) sócios. A quarta alteração contratual foi assinada em 20/2/2014, com eficácia a partir dessa data, sendo admitidos 9 (nove) novos sócios e desligados 4 (quatro) sócios totalizando 34 (trinta e quatro) sócios. Foram promovidas ainda a quinta, sexta, sétima, oitava e nona alterações contratuais, com eficácia a partir de 24/3/2015, 19/11/2015, 3/5/2016, 16/1/2017 e 27/4/2017, respectivamente.

No cotejo de recibos, comprovantes de transferências bancárias (TED/DOC e TED emitidos recebidos/Avisos de Lançamento) apresentados pelo sujeito passivo, verificou-se divergências entre os registros contábeis e os valores lançados nos extratos bancários do Banco HSBC. Foram escriturados contabilmente documentos apresentados cujos valores não constam nos extratos bancários, e

não foram registrados em sua contabilidade valores que constam no extrato bancário. Discriminou-se, em planilhas, as divergências constatadas (fl. 48 a 50).

[...]

Diante de todo exposto, principalmente, pela não escrituração de fatos geradores de contribuições previdenciárias ou a escrituração de fatos geradores em títulos impróprios, a contabilidade da empresa não exprime, com fidelidade e exatidão, a situação real da empresa, ficando prejudicado o resultado econômico apresentado.

Vale ainda salientar, que quanto aos pagamentos efetuados a sócios e não sócios envolvidos na prestação de serviços médicos pela empresa – como alhures mencionado – que ditos pagamentos não foram objeto de escrituração contábil, representa expressa confissão de que a escrita não reproduz todos os fatos contábeis relativos ao exercício da empresa.

Do exame das alterações contratuais posteriores, outrossim, colhe-se que não houve introdução de qualquer regra expressa que trouxesse a participação desproporcional de cada sócio nos lucros e nas perdas, conforme exige o art. 997, inciso VII do Código Civil.

Analisando o Contrato Social (e alterações contratuais), se verifica que o que está disposto claramente é que os lucros ou perdas serão creditados, suportados ou distribuídos aos sócios, na proporção do capital social, como previsto nos parágrafos terceiro e quarto da Cláusula Oitava.

No teor do art. 1.007 do Código Civil, como o sujeito passivo não estipulou ao contrário, ou seja, não está presente no Contrato Social e nem nas alterações contratuais o mecanismo de distribuição desproporcional que cabe a cada um dos sócios na distribuição dos lucros ou perdas, prevalece o disposto nos parágrafos terceiro e quarto da Cláusula Oitava, que define que cabe aos sócios proporcionalmente as suas quotas, os resultados apurados na empresa.

Cabe também observar que o próprio contribuinte em resposta a intimação, afirma, que os sócios serão remunerados individualmente, de acordo com a sua produtividade.

No próprio Contrato Social a remuneração está vinculada à produtividade de cada sócio, ou seja, pela prestação de serviços realizada individualmente, conforme parágrafo sétimo da Cláusula Oitava.

Portanto, o que se conclui é que não há expressa previsão da distribuição desproporcional dos lucros, em Contrato Social, em alteração contratual nem em qualquer ata de deliberação social.

Decorre daí que o critério de distribuição de lucros, em seu aspecto quantitativo, resulta não previsto em Contrato Social, alteração contratual ou ata deliberativa.

O procedimento do sujeito passivo em distribuir antecipadamente lucros a beneficiários que não eram, formal e legalmente sócios da empresa, revigoram a

concepção de que, na verdade, não havia relação societária, claramente a relação entre a SOLUTI e os supostos sócios revelam-se como prestadores de serviços, em igualdade de condições àqueles autônomos não sócios, uma vez que prestaram serviços a ela nos moldes do art. 12, V, "g" da Lei 8.212/91, combinado com o art. 9º, V, "j" do RPS. A empresa SOLUTI, contratou prestadores de serviços (sócios e não sócios), profissionais médicos, disponibilizando sua mão-de-obra a terceiros, assumindo, diretamente, o ônus de remunerá-los.

É clara e incontestável, a prestação de serviços médicos por profissionais médicos através da SOLUTI, que age como empresa interposta, contratando os médicos, sob a roupagem de sócios, mantendo ocultos prestadores não sócios, para os disponibilizar aos hospitais contratantes, assumindo, diretamente, o ônus de remunerá-los, estabelecendo controle sobre os serviços prestados pelos mesmos, sem subordinação, mas com coordenação da atividade laborativa.

Diante de todo o exposto, além de outras condutas citadas no relatório fiscal, as irregularidades podem assim ser sumarizadas:

- A inexistência de documentação hábil e idônea que dê suporte aos lançamentos contábeis a título de distribuição de lucros e suprimento de caixa;
- A empresa não contabilizou, não apresentou e nem discriminou mediante documentos adequados as parcelas pagas, aos sócios, relativas aos rendimentos do trabalho e as provenientes do capital social;
- Não registrou em títulos próprios de sua contabilidade, através de documentos idôneos, os valores comprovadamente pagos a pessoas físicas e pessoas jurídicas não sócias;
- Deixou de contabilizar os valores das contribuições previdenciárias devidas, incidentes sobre os pagamentos de remunerações efetuados a contribuintes individuais (sócios e não sócios), a título de supostos "lucros distribuídos" e/ou "suprimento de caixa".
- Realização de lançamentos contábeis sem o requisito da individualização, faltando ainda clareza e caracterização do documento respectivo na contabilização de adiantamento de lucros e suprimento de caixa, o que caracteriza violação ao art. 1.184 do CC.
- Não escrituração de pagamentos realizados a sócios e não sócios, conforme recibos e documentos bancários apresentados na ação fiscal, bem como das respectivas contribuições previdenciárias;
- Não escrituração de valores constantes nos extratos bancários do banco HSBC;
- Escrituração em contrapartida da conta do banco HSBC, de documentos que não constam nos extratos bancários apresentados;
- Apresentação e escrituração em sua contabilidade de documentos bancários forjados, ou seja, de documentos não emitidos pelo banco HSBC;

- Escrituração nas contas Caixa e Lucros Antecipados, de valores de receitas por serviços prestados por outra empresa, depositados em sua conta bancária no banco HSBC;
- Escrituração de despesas pessoais de sócio administrador, na conta de Lucros Antecipados;
- Escrituração na conta de Lucros Antecipados de valores pagos a pessoas físicas que não fazem parte do quadro societário da empresa;
- Escrituração na conta de Lucros Antecipados de valores pagos a pessoas físicas, antes dos mesmos, formal e legalmente, se tornarem componentes do quadro societário da empresa;
- Escrituração na conta de Lucros Antecipados de valores pagos a pessoas físicas, após o desligamento do quadro societário da empresa;
- Escrituração na conta do Caixa de valores pagos a pessoas físicas, a título de “suprimento de caixa”;
- Que os valores pagos a pessoas físicas a título de “suprimento de caixa”, se trata na verdade de remuneração de trabalho por serviços prestados;
- Incluiu em folha de pagamento e GFIP, e também contabilizou como despesa de pró-labore, valores relativos a pessoa física que não mais integrava o quadro societário da empresa;
- O Contrato Social não estipula qualquer regime diferenciado de distribuição do lucro;
- Os valores pagos a pessoas físicas e jurídicas, sócias e não sócias, contabilizados como supostos “lucros antecipados/lucros distribuídos”, não guardam qualquer relação com o capital social da empresa;
- Ausência como previsto em Contrato Social, das decisões dos sócios tomadas em Assembléia, em termo próprio, com relação aos critérios/regras para distribuição desproporcional dos lucros, com os respectivos cálculos individuais, ou então atas de menção expressa a participação de cada sócio nos lucros e perdas, conforme exige o art. 997, VII do Código Civil;
- Inexistência do acordo de sócios (atinente a distribuição de lucros) e de ata deliberativa, conforme prevê o art. 1.075, §1º do Código Civil; e
- Estando a escrituração contábil eivada de irregularidades, a empresa distorceu com esses procedimentos os resultados apurados nos exercícios de 2013 e 2014.

Considerando que as remunerações de sócios e não-sócios que aparecem na contabilidade como supostos lucros isentos e/ou suprimento de caixa, não retratam com fidelidade os fatos realmente havidos, padecem, por esse motivo, de vício intrínseco. Com isso, a escrita contábil faz prova contra quem a apresenta, a teor do art. 226 do Código Civil.

Quanto a multa de ofício incidente sobre a contribuição lançada, o percentual é de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a obrigação tributária principal, a teor do art. 35-A da Lei 8.212/91.

Todavia, com relação a suposta “distribuição de lucros” e o simulado “suprimento de caixa” ficou demonstrado que a empresa omitiu dolosamente de GFIP valores que indubitavelmente tem a natureza de remunerações a contribuintes individuais, como demonstrado. Além de não declarar em GFIP as remunerações, deixou também de recolher as contribuições previdenciárias devidas.

A escrituração de fatos contábeis relativos a “supostos lucros” e o dissimulado “suprimento de caixa”, pagos a sócios e não sócios, em títulos inapropriados de sua contabilidade, não escorados em documentação hábil e idônea, bem como, a não escrituração de fatos geradores, e a apresentação de documentos fraudulentos, caracterizam, a nosso ver, o dolo.

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.

Havendo, em tese, sonegação e fraude, e 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, resta caracterizada as hipóteses do artigo 71, inciso I e do artigo 72 da Lei 4.502/64.

Os expedientes utilizados visaram a que os rendimentos fossem pagos de forma camuflada, demonstrando a manifesta intenção dolosa e o intuito de fraude do agente, tipificando a infração tributária no rol dos crimes de sonegação previdenciária, sendo condutas que ferem o disposto nos arts. 71 e 72 da Lei 4.502/64, e que, por isso, justifica a aplicação da multa de 150%.

Impõe-se então a duplicação da multa, nos lançamentos relativos as contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração dos contribuintes individuais (sócios e não sócios), referentes aos supostos “lucros distribuídos” e “suprimento de caixa”, na forma do § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96, artigo este de aplicação obrigatória a teor do disposto no art. 35-A da Lei 8.212/91. Da mesma forma, no lançamento referente as contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações não contabilizadas, também há a duplicação da multa.

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.

A responsabilidade solidária a que alude o art. 135 do CTN recai sobre os representantes existentes ao tempo do fato gerador, derivando daí, por força do Contrato Social, a responsabilidade solidária dos sócios administradores Carlos

Augusto Pretti Madeira – CPF: 890.849.187-20 e Priscilla de Aquino Martins – CPF: 051.512.327-70.

Os sócios administradores, por estarem à frente da sociedade e terem, o poder de decisão sobre os rumos dos negócios, ao contribuírem para a ocultação do fato gerador da contribuição previdenciária, têm responsabilidade pela infração cometida por violação à legislação previdenciária, ao produzirem, em nome da sociedade, a evasão fiscal ora apontada, resultando, em consequência, sua responsabilidade solidária na matéria.

Assim, não se pode excluir seu interesse na situação constituinte do fato gerador, qual seja, serviços médicos prestados, já que beneficiaram também, ficando isentos do imposto de renda e de contribuições previdenciárias (cota do segurado).

Em face do exposto, em relação ao crédito tributário de que trata o lançamento descrito neste relatório fiscal, fica caracterizada a responsabilidade pessoal e solidária dos mencionados sócios administradores.

Visando garantir amplo direito de defesa, cientificou-se os mencionados representantes da pessoa jurídica, de todos os relatórios e anexos que compreendem o lançamento fiscal aqui relatado, através do Termo de Sujeição Passiva Solidária.

Diante de todo o exposto, considerando também todas as condutas irregulares praticadas pelo sujeito passivo, condutas essas amplamente explanadas alhures, foi constituído o crédito tributário previdenciário através dos lançamentos formalizados em AI, como dispõe o *caput* do art. 9º e §1º do Decreto 70.235/72.

Das impugnações.

O sujeito passivo e responsáveis solidários foram cientificados do AI em 21/12/2017 e 4/1/2018 (fls. 1.921, 1.922 e 1.926), apresentando impugnações em 22/1/2018 (fls. 1.969, 1.973 e 2.007) alegando, em síntese, o que se relata a seguir.

Impugnação da SOLUTI.

No que tange às irregularidades contábeis, resta claro que estas consubstanciam meros equívocos cometidos pelos profissionais contratados pela impugnante para a realização de sua escrituração contábil, os quais vem sendo devidamente identificados e corrigidos.

Em relação às questões societárias, há que se rechaçar integralmente as alegações do Fisco, na medida em que o contrato social da impugnante prevê regra expressa que ampara a possibilidade de distribuição de lucros de forma desproporcional à quantidade de quotas sociais, como se infere do parágrafo sétimo de sua cláusula oitava.

Ainda que assim não fosse, resta claro que tais irregularidades, assim como aquelas identificadas em sua escrituração contábil, não denotam nada mais do que simples equívocos contábeis, os quais não têm o condão de afastar a retidão da empresa impugnante, e muito menos de atestar que a pessoa jurídica foi constituída com o intuito de simular situação, ocultando o negócio jurídico real, com o propósito de evasão tributária.

Justamente em razão desta característica, qual seja, o fato da sociedade fundamentar-se na dependência desta em relação às qualidades pessoais de seus sócios, tem-se que a impugnante presta serviços exclusivamente através de seus sócios, posto que a realização do objeto social depende diretamente dos atributos pessoais destes.

Nesta toada, dúvidas não pairam acerca do fato de que todos os médicos que compõem o quadro societário da impugnante são efetivamente seus sócios, e não prestadores de serviços ou empregados como sustenta o Fisco.

Conforme narrado anteriormente, a impugnante presta serviços exclusivamente por meio de seus sócios, os quais, justamente em razão de tal condição, não possuem vínculo empregatício com esta.

Por óbvio, a relação societária existente entre os membros de seu quadro societário é suficiente para afastar a existência de vínculo empregatício!

Isto posto, é evidente a ausência dos requisitos anteriormente mencionados – serviços prestados por empregados da cedente, e subordinação destes ao comando da contratante –, os quais são indispensáveis à configuração da cessão de mão de obra, motivo pelo qual afasta-se inquestionavelmente a sua caracterização.

Diante de todo o exposto, resta incontestado a improcedência das alegações da autoridade fazendária, haja vista que demonstrado de forma insofismável que a impugnante é pessoa jurídica prestadora de serviços médicos, e que os profissionais que fazem parte de seu quadro societário não são meros prestadores de serviços ou empregados, mas efetivamente sócios da empresa.

Em decorrência do ora demonstrado, insta apontar que os valores por recebidos pelos sócios da impugnante são realmente lucros distribuídos, e não remuneração por serviços prestados.

Ainda que de fato tenham ocorrido equívocos na escrituração contábil da impugnante, tais fatos por si só não podem afastar a natureza jurídica de lucros distribuídos dos valores recebidos pelos sócios.

A referida alegação esteia-se no fato de que a impugnante não apresentou recibos assinados pelos beneficiários, constando sua identificação, bem como o CPF, número do RG, o tipo de serviços prestados ou a referência aos pagamentos efetuados.

No entanto, convém lembrar que a impugnante apresentou à fiscalização recibos, comprovantes de pagamento, comprovantes de transferências eletrônicas e extratos bancários (Anexo VIII do Relatório Fiscal), os quais, aliados à escrituração contábil da impugnante, comprovam perfeitamente que os valores destinados aos sócios referem-se a lucros distribuídos.

Por outras palavras, a não incidência da contribuição previdenciária sobre o lucro distribuído não pode ser condicionada ao fato da escrituração contábil ser realizada observando estritamente a lei comercial.

Assim sendo, em última instância tem-se que o artigo 201 do Regulamento da Previdência Social extrapolaria a previsão legal ao determinar que a não incidência da contribuição previdenciária sobre os lucros distribuídos condiciona-se à realização de escrituração contábil com observância da lei comercial (requisito não previsto em lei), e, portanto, encontrar-se-ia eivada do vício da ilegalidade.

Desta feita, levando-se em consideração que os valores repassados aos sócios da impugnante possuem a natureza de lucros, resta inconteste que estes não se submetem à incidência da cota patronal da contribuição previdenciária.

Na esteira do que resta demonstrado no Relatório Fiscal anexo ao AI, o Fisco inclui na base de cálculo da contribuição previdenciária tanto os valores distribuídos aos sócios da impugnante a título de lucros quanto aqueles pagos por esta aos não sócios.

Assim sendo, tem-se que, de acordo com a planilha do mencionado Relatório Fiscal, o valor de R\$ 9.976.763,83 (nove milhões, novecentos e setenta e seis mil, setecentos e sessenta e três reais e oitenta e três centavos) restou incluído indevidamente na base de cálculo do referido tributo, levando à sua apuração equivocada.

Convém apontar que todos os documentos indicados pela fiscalização (alocados no anexo VI do Relatório Fiscal) retratam a distribuição de lucros a sócios da impugnante.

A título exemplificativo cabe citar o comprovante de transferência do valor de R\$ 1.050,00 (mil e cinquenta reais) à sócia Christiane Tokiko datado de 15/9/2014, o qual apenas representa a efetivação da distribuição de lucros escriturada contabilmente à data de 9/9/2014, conforme apurado no próprio anexo VIII do Relatório Fiscal.

Por este diapasão, resta evidente que tal valor diz respeito a lucros distribuídos à mencionada sócia, a despeito da ausência do respectivo lançamento contábil, a qual decorre exclusivamente de equívoco cometido pela contabilidade da impugnante.

O mesmo ocorre em relação aos demais “documentos não contabilizados”, de modo que todos estes apenas retratam valores distribuídos aos sócios a título de lucros.

Diante do exposto, é de se concluir que o valor total de R\$ 83.270,83 (oitenta e três mil, duzentos e setenta reais e oitenta e três centavos) apontado pela autoridade fazendária como “documentos não contabilizados” em verdade diz respeito a lucros distribuídos aos sócios, os quais não sofrem a incidência da contribuição previdenciária e, portanto, foram incluídos indevidamente na base de cálculo do tributo, da multa e dos juros exigidos da impugnante.

Neste mesmo viés, mais um equívoco cometido pela fiscalização salta aos olhos, qual seja, a indevida inclusão de valores atinentes a despesas pessoais de sócios pagas pela empresa na base de cálculo da contribuição previdenciária.

Entretanto, cumpre destacar que, apesar de tal prática representar violação ao princípio da entidade – como alega o Fisco –, esta não pode desvirtuar a natureza jurídica (de lucro) de tais valores e ensejar a sua tributação pela contribuição previdenciária.

Ora, os lançamentos contábeis são claros em demonstrar que tais valores fazem parte dos lucros distribuídos aos sócios em cada período, de modo que estes foram apenas deduzidos do montante que lhes foi efetivamente entregue a título de distribuição de lucros.

Por derradeiro, calha chamar atenção para mais um equívoco identificado na apuração da base de cálculo da contribuição previdenciária e, conseqüentemente da multa e dos juros de mora exigidos, qual seja, a desarrazoada inclusão nesta de valores pagos pela Associação Evangélica Beneficente Espírito Santense – AEBES à empresa PC – Terapia Intensiva Ltda. (CNPJ 18.749.619/0001-69), os quais foram erroneamente depositados na conta bancária da impugnante, e devolvidos diretamente aos sócios daquela empresa, fato escriturado contabilmente como “suprimento de caixa” de forma indevida.

Como já esclarecido em respostas a termos de intimação fiscal, o ocorrido se deu em razão do fato de que a mencionada empresa não possuía conta bancária própria à época, de modo que, em razão de fazer parte do mesmo grupo empresarial, foi utilizada a conta corrente da ora impugnante para viabilizar o recebimento de tais valores.

Por óbvio, estes valores deveriam ser posteriormente repassados à sua real beneficiária, a empresa PC – Terapia Intensiva Ltda. Ocorre que, novamente em razão de equívocos cometidos pelos contabilistas contratados pela impugnante, os mencionados valores não só foram “devolvidos” diretamente aos sócios daquela empresa, mas tal operação foi escriturada contabilmente sob a rubrica de “suprimento de caixa” de forma inadequada.

No entanto, a despeito dos equívocos contábeis ora narrados, não se pode perder de vista que os beneficiários da transferência de tais valores efetivamente são

sócios da empresa PC – Terapia Intensiva Ltda., conforme se infere dos contratos sociais vigentes à época (anexo XI do relatório fiscal) e dos comprovantes de transferências constantes do anexo IX do relatório fiscal.

Isto posto, tem-se que, apesar de não ter se adotado no caso presente os procedimentos contábeis mais adequados – o que denota mera irregularidade contábil –, a impugnante apenas repassou tais valores a quem era de direito em última instância, os sócios¹⁰ (sic) da empresa PC – Terapia Intensiva Ltda., haja vista que tais montantes eventualmente lhe seriam distribuídos a título de lucros.

Deste modo é de cristalina compreensão que o erro na apuração da base de cálculo implica na absoluta nulidade do lançamento realizado.

Trata-se exatamente do ocorrido no caso em tela, haja vista que – na esteira do que restou delineado parágrafos acima – a autoridade fazendária cometeu diversos equívocos quando da apuração da base de cálculo da multa e dos juros no presente caso, contaminando o lançamento com vício insanável de ilegalidade, ensejando a sua nulidade de pleno direito.

As informações atinentes aos recibos forjados causaram absoluta surpresa à empresa impugnante, que desconhecia os fatos narrados pelo Fisco.

Isto posto, cumpre informar que se possa realizar uma averiguação cautelosa a respeito do ocorrido, com o intuito de apurar a realidade dos fatos, faz-se necessária a obtenção de cópias de documentos que encontram-se em custódia do Banco HSBC.

Isto posto, convém informar que apesar da impugnante já ter solicitado o acesso aos referidos documentos (conforme demonstra a documentação anexa), estes não lhe foram disponibilizados até o presente momento, o que impediu a sua análise e eventual juntada aos autos.

Obviamente, o fato de que tais documentos foram emitidos nos longínquos anos de 2013 e 2014 impossibilita o rápido acesso a estes, motivo pelo qual o Banco HSBC exigiu um prazo maior para disponibilizá-los à impugnante.

No entanto, ao contrário do que defende o Fisco, não houve no presente caso a intenção de “ocultação da real natureza do fato gerador da obrigação tributária e, conseqüentemente o não pagamento do tributo devido” por parte da impugnante, na medida em que, conforme exaustivamente demonstrado no curso da presente peça, os valores que não foram levados à tributação efetivamente dizem respeito a lucros distribuídos, os quais não se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária.

Outrossim, os fatos descritos pela autoridade fazendária consubstanciam meras irregularidades contábeis, as quais não denotam de forma alguma intenção dolosa e o intuito de fraude do agente.

Aqui é importante frisar que, em qualquer dos crimes em comento, não basta simplesmente o sujeito passivo da obrigação tributária deixar de recolher o

tributo para que se possa considerar ocorrida a sonegação ou fraude fiscal. O divisor de águas entre esses crimes e o simples recolhimento de tributo é o dolo, uma vez que os arts. 71 e 72 da Lei 4.502/64 mencionam, expressamente, o caráter doloso da conduta tipificada, e as práticas previstas no art. 1º da Lei 4.729/65 demandam a intenção de eximir-se do pagamento de tributos.

Diante de todo o exposto, resta claro que não se comprovou o dolo da impugnante, elemento indispensável à caracterização da alegada prática dos crimes de sonegação e fraude, o que afasta a possibilidade de aplicação da multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento).

Desta feita, dúvidas não pairam acerca da impossibilidade de aplicação da multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) à impugnante, na medida em que não há que se falar na ocorrência dos crimes de fraude e sonegação, ante à ausência de comprovação do dolo específico desta.

Ainda que se admita a ocorrência de fraude e sonegação no presente caso, o que se admite apenas para fins de debate, há que se ressaltar a inconstitucionalidade da aplicação de multa no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) do valor do tributo apurado, ante o seu caráter patentemente confiscatório.

Impugnações dos sócios Carlos Augusto Pretti Madeira e Priscilla de Aquino Martins.

A autoridade fazendária fundamenta a responsabilização dos sócios administradores exclusivamente no argumento de que estes se encontram na posição de representantes da empresa.

O referido excerto deixa claro que a fiscalização sequer se digna a efetivamente apontar os atos contrários à lei hipoteticamente praticados pelos sócios, limitando-se a descrever infrações supostamente cometidas pela pessoa jurídica e responsabilizando-os por estas.

Assim sendo, não há individualização da conduta dos administradores, restando patente a ausência de motivação legal a ensejar a responsabilidade dos sócios nos moldes prescritos pelo artigo 135 do CTN.

A jurisprudência do CARF é totalmente pacífica no sentido de que a responsabilização tributária somente é atribuída aos sócios quando a ato apontado como infracional for cometido à revelia da sociedade, o que evidentemente não é o caso.

Neste diapasão, resta claro que, diferente do que quer fazer crer a fiscalização, a regra contida no inciso I, do artigo 124 do CTN não é aplicável ao presente caso, não havendo que se falar em qualquer tipo de interesse comum entre os administradores e a empresa da quais são sócios na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Desta forma, dúvidas não pairam acerca da ilegalidade da imputação de responsabilidade pelo crédito tributário ao ora impugnante, haja vista que viola

frontalmente as disposições das normas contidas no inciso III do artigo 135, e no inciso I do artigo 124, ambos do CTN, face à ausência dos pressupostos autorizativos, além de ir contra jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça.

No entanto, ao contrário do que defende o Fisco, não houve a intenção de ocultação da real natureza do fato gerador da obrigação tributária e, conseqüentemente o não pagamento do tributo devido por parte da empresa da qual é sócio o impugnante, na medida em que os valores que não foram levados à tributação efetivamente dizem respeito a lucros distribuídos, os quais não se sujeitam à incidência de imposto de renda.

É absolutamente importante frisar que todos os apontamentos realizados pela autoridade fiscal recaem sobre atos praticados exclusivamente pelo contador da sociedade.

Diante de todo o exposto, resta claro que não se comprovou o dolo do impugnante (enquanto sócio da empresa atuada), elemento indispensável à caracterização da alegada prática dos crimes de sonegação e fraude, o que afasta a possibilidade de aplicação da multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento).

Ainda que se admita a ocorrência de fraude e sonegação no presente caso, o que se admite apenas para fins de debate, há que se ressaltar a inconstitucionalidade da aplicação de multa no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) do valor do tributo apurado, ante o seu caráter patentemente confiscatório.

Requer que seja conhecida a presente impugnação e apensada ao respectivo AI, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, inciso III, do CTN; seja julgada procedente a impugnação, nos termos da fundamentação exposta, para reconhecer a ilegalidade da imputação de responsabilidade pelo crédito tributário ao ora impugnante, considerando insubsistente o lançamento em relação ao sócio administrador; e caso não seja esse o entendimento, que seja reduzido o percentual da multa aplicada ao patamar de 75% (setenta e cinco por cento).

A Delegacia da Receita Federal do Brasil Julgamento em Salvador (BA) julgou improcedente a Impugnação, cuja decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÃO PATRONAL. REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

São devidas as contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas aos segurados contribuintes individuais que prestam serviços à empresa.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. IRREGULARIDADE. ATRIBUIÇÃO DE NATUREZA REMUNERATÓRIA.

Configura remuneração sujeita à incidência de contribuição previdenciária os pagamentos realizados pela pessoa jurídica a contribuintes individuais a título formal de distribuição de lucros a sócios e a não sócios, quando identificado que o seu pagamento configura retribuição por serviços prestados haja vista irregularidade na contabilidade e em documentos comprobatórios.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/01/2008

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há falar em nulidade em face da apuração da base de cálculo, se o Relatório Fiscal e os demais anexos que compõem o Auto de Infração contêm os elementos necessários à identificação dos fatos geradores do crédito lançado e a legislação pertinente, possibilitando ao sujeito passivo o pleno exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa.

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 de sonegação fiscal e fraude.

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 e quando tenham interesse em comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. ARGUIÇÃO. AFASTAMENTO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE. INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA.

A instância administrativa é incompetente para afastar a aplicação da legislação vigente em decorrência da arguição de sua inconstitucionalidade ou ilegalidade.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A Contribuinte autuada e os responsáveis solidários foram devidamente cientificados da decisão da DRJ, tendo apresentado os seus recursos voluntários, conforme abaixo.

Sujeito passivo	Ciência	Recurso Voluntário
SOLUTI SOLUÇÕES EM TERAPIA INTENSIVA	18/10/2018 (fl. 2.741)	13/11/2018 (fls. 2.744/2.857)

Carlos Augusto Pretti Madeira	19/10/2018 (fl. 2.736)	13/11/2018 (fls. 2.860/2.894)
Priscilla de Aquino Martins	04/12/2018 (fl. 2.740)	13/11/2018 (fls. 2.897/2.929)

A Recorrente Soluti e o responsável solidário Carlos Augusto Pretti Madeira pleiteiam a nulidade da decisão recorrida, pelos seguintes motivos:

1. Conforme o Código de Processo Civil, é desprovida de fundamentação qualquer decisão que deixe de enfrentar diretamente todos os argumentos ventilados pela parte capazes, em tese, de infirmar a conclusão inicialmente adotada.
2. A decisão recorrida sequer se digna a confrontar as teses defensivas deduzidas pela recorrente em sede de impugnação, limitando-se a reproduzir as conclusões apontadas pelos auditores no relatório fiscal. Como, por exemplo, não se manifesta a respeito da nulidade do lançamento decorrente da equivocada apuração da base de cálculo do tributo e, por conseguinte, da multa aplicada, dentre diversos outros.
3. Assim, a decisão de primeira instância carece de fundamentação, sendo forçoso reconhecer-se a sua nulidade de pleno direito.

Nas demais questões, todos os recorrentes reproduzem os mesmos argumentos de suas Impugnações.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Relator.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS

Os Recorrentes citam diversas decisões administrativas e judiciais em seus recursos.

Quanto ao entendimento que consta das decisões proferidas pela Administração Tributária ou pelo Poder Judiciário, embora possam ser utilizadas como reforço a esta ou aquela tese, elas não se constituem entre as normas complementares contidas no art. 100 do CTN e, portanto, não vinculam as decisões desta instância julgadora, restringindo-se aos casos julgados e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão. São inaplicáveis, portanto, tais decisões à presente lide.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE

Com relação às alegações de inconstitucionalidade ou de interpretação conforme a Constituição, feitas pelos Recorrentes, convém registrar que o exame de validade das normas

insertas no ordenamento jurídico através de controle de constitucionalidade é atividade exercida de maneira exclusiva pelo Poder Judiciário e expressamente vedada no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, a teor do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 26-A. 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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de:(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº10.522, de 19 de julho de 2002;(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº73, de 10 de fevereiro de 1993; ou(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

É o caso também de se aplicar a Súmula nº 2 do CARF: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

PRELIMINAR DE NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA

Sustentam os Recorrentes que a decisão recorrida sequer se digna a confrontar as teses defensivas deduzidas pela recorrente em sede de impugnação, limitando-se a reproduzir as conclusões apontadas pelos auditores no relatório fiscal. Cita, por exemplo, a não manifestação sobre a nulidade do lançamento decorrente da equivocada apuração da base de cálculo do tributo e, por conseguinte, da multa aplicada, dentre diversos outros.

Assim, afirma que a decisão de primeira instância carece de fundamentação, sendo forçoso reconhecer-se a sua nulidade de pleno direito, por contrariar o disposto no Código de Processo Civil, de aplicação subsidiária ao processo administrativo fiscal.

Sem razão os Recorrentes.

Observa-se que a decisão combatida enfrentou todas as teses defendidas pelos Impugnantes, inclusive em relação ao exemplo apontado por eles - nulidade do lançamento

decorrente da equivocada apuração da base de cálculo do tributo – conforme excerto do voto vencedor, abaixo transcrito.

Da Preliminar de Nulidade.

Não merece acolhida o requerimento de nulidade em razão da não observância dos requisitos do ato administrativo, mais precisamente de suposto vício na apuração da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

O Decreto 70.235/1972, que rege o contencioso administrativo fiscal federal, tratou da nulidade nos seguintes dispositivos, *in verbis*:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§1º. A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

[...]

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Segundo o normativo acima, só é nulo, portanto, o AI que for lavrado por autoridade incompetente ou se o for em desacordo com o seu artigo 10, que estabelece os requisitos que deve conter obrigatoriamente o AI, abaixo transcrito:

[...]

Da análise dos dispositivos legais acima citados, observa-se que no presente caso o AI foi lavrado por Auditor da Receita Federal do Brasil devidamente identificado e contém todos os requisitos estabelecidos no art. 10, do Decreto 70.235/72, não havendo qualquer vício que macule a validade do lançamento.

Quaisquer outras irregularidades, incorreções e omissões cometidas no AI não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Não se evidencia nos autos a ocorrência da hipótese mencionada, tendo em vista que a descrição dos fatos é clara e precisa, não comportando qualquer dúvida quanto aos fatos imputados, bastando ler a narrativa fiscal (fls. 16 a 126), os documentos, planilhas, anexos que a fiscalização juntou aos autos e os enquadramentos legais para que se perceba as circunstâncias que envolveram e fundamentaram o lançamento tributário.

Registre-se que o ato administrativo consubstanciado neste AI possui motivo legal, tendo sido praticado em conformidade com a legislação pertinente, e estando os seus fundamentos legais discriminados no Relatório Fiscal (fls. 16 a 126) e na descrição do Enquadramento Legal que compõe o presente AI (fls. 4 a 13), onde consta toda a legislação que embasam os lançamentos.

O AI em testilha possui motivo de fato, tendo a fiscalização, por meio do Relatório Fiscal, procedido a descrição dos fatos demonstrando a subsunção da matéria de fato constatada na ação fiscal com a hipótese abstrata constante da norma jurídica.

Acrescente-se que a autoridade lançadora observou a exigência de que o relato fiscal deverá conter a justificativa do procedimento, de forma pormenorizada, e o demonstrativo dos valores apurados, com indicação dos critérios e parâmetros utilizados, mencionando a devida fundamentação legal e o AI lavrado.

Nos autos consta que a fiscalização evidenciou, mensurou e extraiu as bases de cálculo por intermédio de documentos não contabilizados, documentos contabilizados erroneamente e documentos comprovadamente forjados.

Dentre os anexos trazidos aos autos pela autoridade lançadora, destacam-se:

[...]

Diante do todo exposto, não deve prosperar a tese de nulidade, uma vez que:

- a) os procedimentos fiscais, realizados junto à autuada, seguiram rigorosamente a legislação em vigor;
- b) a empresa e responsáveis tributários tiveram ciência da autuação, a qual foi efetuada de modo que os autuados tivessem plenos conhecimentos dos fundamentos de fato e de direito que a motivaram;
- c) a base de cálculo e a apuração da contribuição lançada estão claramente demonstradas;
- d) os fatos ensejadores do lançamento foram corretamente transcritos com todos os dispositivos pertinentes; e
- e) os autuados apresentaram as competentes impugnações, nas quais demonstraram o pleno conhecimento de todos os fundamentos da imposição exigida.

Dessarte, o lançamento fiscal encontra-se revestido das formalidades legais, tendo sido lavrado de acordo com artigo 37 da Lei 8.212/91, vigente à época da lavratura, assegurando tratamento isonômico as partes no processo administrativo fiscal, pois possibilitou aos autuados o pleno conhecimento de seu conteúdo, para que pudessem exercer o direito à ampla defesa.

Ademais, o fato de o acórdão não abordar cada ponto específico da linha argumentativa do recorrente não configura omissão, pois tal procedimento está contido na seara do livre convencimento de quem julga.

Nesse sentido, é pacífica a jurisprudência administrativa e judicial de que o julgador não está obrigado a tratar de todos os argumentos esposados no recurso, quando já se tenha encontrado motivo suficiente para fundar a decisão, nem se é obrigado a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos. A quem julga cabe enfrentar apenas as questões capazes de infirmar a conclusão adotada.

Assim, as divergências entre teses de defesa e conclusões do acórdão não configuram vício, mas revelam contestação em face à decisão, matéria que pode ser objeto de recurso, não sendo causa de nulidade.

Portanto, a preliminar deve ser afastada.

MÉRITO

Inicialmente, cabem os seguintes esclarecimentos sobre a questão da distribuição de lucros com base na produção individual do sócio, a despeito da participação societária.

O artigo 997 do Código Civil admite a existência de sócio de serviços e a distribuição de dividendos com base na sua participação, ao dispor que a sociedade se constitui mediante contrato escrito, particular ou público, e que, além das cláusulas estipuladas pelas partes, mencionará as prestações a que se obriga o sócio, cuja contribuição consista em serviços.

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

(...)

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

(...)

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

O próprio Código Civil autoriza a distribuição desproporcional de dividendos, conforme abaixo:

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.

A Receita Federal, por meio da Solução de Consulta nº 46 - SRRF06/Disit, de 24/05/2010, ao tratar de imposto de renda, entendeu que é permitida a distribuição de lucro de forma desproporcional à participação no capital social desde que conste no contrato social e esteja 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.

A distribuição desproporcional de lucros, além de ser prática comum em sociedades cujo objeto é a prestação de serviços de natureza técnica ou intelectual, não encontra vedação em nenhum regramento legal ou mesmo infralegal.

Uma vez que os valores pagos estejam dentro do resultado apurado, ainda que em balancete mensal, é lícita a fixação de critérios outros para a respectiva distribuição que não, e apenas, os percentuais relativos à participação societária, desde que o novo critério esteja explicitado nos atos constitutivos da pessoa jurídica e seja plenamente obedecido.

Este Conselho tem firmado posição no sentido do reconhecimento da regularidade da distribuição de lucros com base na produção individual do sócio, a despeito da participação societária, desde que prevista no contrato social e que atenda os demais requisitos legais, conforme ementas de decisões adiante transcritas:

SOCIEDADE SIMPLES. REMUNERAÇÃO DO SÓCIO. PRÓ-LABORE. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. SEGREGAÇÃO.

Superado o único entrave imposto pela Fiscalização para aceitar a distribuição de lucros efetuada pela empresa - critério de distribuição com base na produção do sócio e não conforme o capital social - não há que se falar em limitação dos lucros distribuídos, por extrapolarem o percentual estabelecido para o Lucro Presumido, uma vez que tal limitação não foi aventada na autuação. (Acórdão nº 9202-010.159, de 24/11/2021, Relatora Maria Helena Cotta Cardozo).

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. SOCIEDADE DE MÉDICOS. LIBERDADE DE PACTUAÇÃO. CONTABILIDADE E CONTRATO SOCIAL REGULARES. LUCROS RECEBIDOS E EFETIVADOS.

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 sobre tal distribuição, e os registros contábeis contabilizarem regularmente o lucro. (Acórdão 2201-012.005, de 04/11/2025, Relator Fernando Gomes Favacho).

Apesar do reconhecimento da ausência de vedação à distribuição de lucros com base na produção individual de cada sócio nas sociedades formadas por profissionais da área de saúde, bem como da desobrigação ao pagamento de pró-labore a esses profissionais, cabe à autoridade fiscal verificar no caso concreto se a distribuição de lucros e dividendos estaria sendo utilizada para disfarçar o pagamento de remuneração.

No presente caso, a Contribuinte, em seu Recurso Voluntário, repisa as alegações trazidas na Impugnação, as quais foram devidamente rebatidas pela decisão de primeira instância, cujo excerto reproduzo abaixo, com a qual concordo e adoto como razões de decidir, nos termos do inciso I do § 12 do art. 114 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Do descumprimento das obrigações principais.

Os lançamentos tributários têm origem em face do não recolhimento e não declaração em GFIP, pelo sujeito passivo, de contribuições previdenciárias incidentes sobre remuneração decorrente de distribuição de lucros paga irregularmente, relativas aos segurados contribuintes individuais sócios e não sócios da autuada.

Perceba que em nenhum momento do Relatório Fiscal (fls. 16 a 126) há afirmação quanto à caracterização de segurados empregados, haja vista que restou configurado e robustamente provado (fl. 42), pela autoridade fiscal autuante, a prestação de serviços médicos especializados, por sócios e não sócios, em nome da empresa autuada para com pessoas jurídicas que a contratava, predominando as características de cessão de mão-de-obra especializada, conforme a juntada de escalas de médicos fornecidos pelos tomadores de serviços (fl. 42 e Anexo III). Isso é o que se comprovou consoante trecho do Relatório Fiscal, *in fine*:

*Analisando as escalas de médicos fornecidas pelos tomadores de serviços e pelo sujeito passivo, verificamos que vários médicos que prestaram os serviços profissionais para cumprimento do objeto contratado não faziam parte do quadro societário da empresa, ou seja, a **SOLUTI contratava esses profissionais não sócios, e também cedia essa mão-de-obra aos contratantes, (grifos nossos)***

Logo, todo o crédito tributário cinge-se, só e somente só, à cota patronal relativa às contribuições previdenciárias decorrentes de remunerações pagas a segurados contribuintes individuais, sócios e não sócios da autuada que prestavam serviços médicos especializados a terceiros.

Das divergências dos registros contábeis X extratos bancários do HSBC.

O sujeito passivo, em sua peça de defesa, tenta, ao longo de toda a sua argumentação, mitigar os grosseiros erros de lançamentos contábeis em sua escrita empresarial, muito embora confesse todos esses erros, explicitamente, conforme algumas citações da impugnação da SOLUTI, *in fine*:

*No que tange às **irregularidades contábeis**, resta claro que estas **consustanciam meros equívocos** cometidos pelos profissionais contratados... (fl. 2.011)*

*...resta claro que **tais irregularidades**, assim como aquelas identificadas **em sua escrituração contábil**, não denotam nada mais do que **simples equívocos***

contábeis... (fl. 2.012)

***Ainda que de fato tenham ocorrido equívocos na escrituração contábil da impugnante**, tais fatos por si só não podem afastar a natureza jurídica de lucros distribuídos dos valores recebidos pelos sócios, (fl. 2.029)*

*... **a despeito da ausência do respectivo lançamento contábil**, a qual decorre exclusivamente de equívoco cometido pela contabilidade da impugnante, (fl. 2.070)*

*Entretanto, cumpre destacar que, **apesar de tal prática representar violação ao princípio da entidade - como alega o Fisco** -, esta não pode desvirtuar a natureza jurídica (de lucro) de tais valores e ensejar a sua tributação pela contribuição previdenciária. (fl. 2.072)*

*...os quais **foram erroneamente depositados na conta bancária da impugnante**, e devolvidos diretamente aos sócios daquela empresa, fato **escriturado contabilmente como "suprimento de caixa" de forma indevida**, (fl. 2.080)*

*... o sujeito passivo transferiu da sua conta bancária no banco HSBC, diretamente para os beneficiários pessoas físicas, os supostos valores **contabilizados indevidamente na sua conta Caixa, como "suprimento de caixa"**, (fl. 2.081)*

*Ocorre que, novamente em razão de **equívocos cometidos pelos contabilistas contratados pela impugnante**, os mencionados valores não só foram "devolvidos" diretamente aos sócios daquela empresa, mas tal operação foi escriturada contabilmente sob a rubrica de "suprimento de caixa" de forma inadequada, (fl. 2.090)*

A fiscalização federal não só comprovou que a contabilização é equivocada, haja vista não respeitar os princípios basilares da ciência contábil como o da entidade e da oportunidade, como também detectou ausência de contabilização de documentos (recibos assinados por beneficiários e TED) e contabilização de valores que não possuíam suporte documental nos extratos bancários (fls. 48 a 52).

Diante de tamanha desorganização contábil, a fiscalização federal, diligentemente, fez circularização (fl. 55) com o Banco Bradesco (o Banco HSBC foi comprado pelo Bradesco) na tentativa de confirmar a ocorrência de fatos contábeis ou seus respectivos saldos registrados. Tal medida resultou na

confirmação de que o sujeito passivo, para acobertar lançamentos contábeis, apresentou ao fisco federal documentos que foram considerados fraudulentos (fl. 55) para registro de parte da suposta antecipação de lucros a distribuir e o simulado suprimento de caixa, conforme descrição *in fine*:

Fica assim, confirmado, que o sujeito passivo para acobertar lançamentos contábeis, apresentou documentos fraudulentos. Neste relatório fiscal, no ANEXO VII, juntamos: planilhas relacionando os documentos forjados; cópias dos documentos fraudados apresentados pela empresa na ação fiscal, não emitidos pelo banco HSBC - documentos esses registrados contabilmente em seus livros Diários de 2013 e 2014.

67. Simulou, como demonstrado na planilha denominada "COMPARATIVO: DOCUMENTOS APRESENTADOS PELO SUJEITO PASSIVO x RESPOSTA A INTIMAÇÃO - BANCO HSBC", integrante do citado ANEXO VII, através da apresentação de documentos bancários forjados, pagamentos e devoluções valores, em alguns casos, a pessoa diversa àquela que foi realmente beneficiária ou favorecida. Como já exposto alhures, ficou comprovado que esses documentos não foram emitidos pelo banco HSBC.

Nessa toada, tamanha é a confusão contábil que a fiscalização federal também detectou depósitos bancários efetuados por terceiros (fl. 56) em sua conta bancária do HSBC, depósitos estes efetuados por tomador de serviços, relativos a serviços que nunca foram prestados pela atuada. Vale ressaltar que o próprio atuado confessa a contabilização errada (fl. 57).

Ademais, os erros contábeis são incontáveis, haja vista que restou comprovado a contabilização na conta de Lucros Acumulados, como suposta devolução de antecipação de lucros, de valores depositados em sua conta corrente no banco HSBC e relativos a créditos pertencentes a terceiros (fl. 57).

Nesse diapasão, a fiscalização detectou registros na conta Caixa, da atuada, de valores pagos a pessoas físicas, transferidos da conta bancária do sujeito passivo, Banco HSBC, diretamente para a conta bancária dos beneficiários, pagamentos esses realizados a título de suposto suprimento de caixa.

Por fim, registre-se que apesar da ampla e irrestrita confissão dos inúmeros erros contábeis, a atuada sequer procedeu a retificação dos lançamentos via procedimento de estorno no sistema contábil de partidas dobradas.

Da fictícia distribuição de lucros.

O sujeito passivo, de maneira genérica, se reporta a legislação que rege o imposto de renda e na previsão contratual para escorar a distribuição desproporcional dos lucros aos sócios.

Percebemos que nas respostas às intimações e esclarecimentos prestados à fiscalização federal pelo sujeito passivo, os fundamentos legais invocados para a distribuição desproporcional do lucro contábil, além do art. 1007 do Código Civil,

são, o art. 10 da Lei 9.249/95 e o parágrafo 3º do art. 48 da IN SRF 93/1997. Vale ressaltar que a IN SRF 93/1997, foi revogada pela IN RFB 1.515/2014, que também foi revogada pela IN RFB 1700/2017.

Nesse compasso, esqueceu o sujeito passivo que o inciso II, do art. 48 da IN SRF 93/1997, exige 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 lucro presumido.

Logo, na sistemática legal de distribuição de lucros, caso apresente escrituração contábil regular - Livro Diário e Livro Razão - com observância da lei comercial, a empresa tributada pelo lucro presumido pode distribuir todo o lucro contábil apurado em sua contabilidade, e não somente aquele correspondente ao valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica.

Contudo, o período fiscalizado, de 1/1/2013 a 31/12/2014, está sob a égide do que dispõe as IN SRF 93/1997 e IN RFB 1.515/2014 - normas complementares de regência - que exigem, no caso de empresas tributadas com base no lucro presumido, para a distribuição de todo o lucro contábil, que a escrituração contábil seja feita observando a lei comercial.

Ademais, sobre o tema de distribuição de lucros, a legislação previdenciária dispõe que não incide contribuição previdenciária sobre os lucros distribuídos aos sócios das sociedades civis (atualmente sociedades simples), conforme §1º do art. 201, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/99. Mas, para que a natureza não remuneratória do lucro distribuído ao empresário, conforme previsão do §1º do art. 201 do RPS, esteja configurada, exige, evidentemente, que o referido lucro seja distribuído na forma da lei e do contrato social.

Mister se faz, evidentemente, comprovar que, de fato, os rendimentos pagos aos sócios sejam lucros. Para não haver a incidência de contribuição previdenciária e para que seja possível distribuir o lucro contábil e não somente o lucro presumido, a legislação exige que a escrituração contábil seja feita em obediência a legislação comercial.

Assim, a interpretação que se alcança é que há a necessidade de observância de todos os dispositivos legais que regem a matéria de distribuição de lucros. A obediência à lei, na distribuição de lucros, há de se operar em todos os seus aspectos, implicando dizer: obediência ao previsto no Contrato Social, obediência às normas contábeis previstas na legislação fiscal, Código Civil, normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade etc. Assim, laborou bem a fiscalização federal quando firmou entendimento com base em provas e subsunção legal que a distribuição de lucros se deu de forma irregular, consoante citação do Relatório Fiscal, *in fine*:

Havendo descumprimento à lei e/ou ao Contrato Social na distribuição de lucros, estes não se constituem em rendimentos sem incidência de contribuição previdenciária. A não incidência decorre de lei e não de descumprimento à lei. Assim, havendo descumprimento a lei, os rendimentos pagos aos beneficiários (pessoas físicas, sócios, não sócios), a título de "distribuição de lucros", ficarão sujeitos à incidência de contribuição previdenciária, e integrarão a base de cálculo dessa contribuição.

Assim, em que pese a empresa chamar de "antecipação/distribuição de lucros" os rendimentos atribuídos aos beneficiários sócios, as pessoas físicas e as pessoas jurídicas não sócias, é imperioso perscrutar a realidade dos fatos, isso porque é irrelevante a denominação que a empresa dá aos rendimentos, a real natureza destes é definida pelo seu conteúdo jurídico.

A realidade demonstra que a empresa adotou a "aparência artificiosa" de "antecipação/lucros distribuídos" para esconder a real natureza dos rendimentos pagos aos beneficiários pessoas físicas (sócios e não sócios). Restou amplamente comprovado que os beneficiários (pessoas físicas) desses rendimentos são na verdade prestadores de serviços e, que o "suposto lucro distribuído" é, na verdade, remunerações pelos serviços prestados, sendo assim, exigível as contribuições previdenciárias exigidas.

A fiscalização federal demonstrou variados descumprimentos à lei e ao Contrato Social na distribuição de rendimentos que a empresa identifica como "lucros antecipados/distribuídos".

Destaca-se, dentre vários descumprimentos à lei comercial, a inobservância aos dispositivos legais que regulam a apresentação da escrita contábil, seja como prova a favor do empresário, se ausentes vícios extrínsecos e intrínsecos, seja em desfavor do comerciante, se viciada a contabilidade.

Perquirindo se os lucros apurados foram distribuídos conforme a legislação comercial e contábil, mister se fez o cotejo do procedimento adotado pela empresa à luz das disposições contidas na lei comercial (Código Civil), que regulam a matéria.

Isso posto, restou comprovado, dentre outras irregularidades, que a escrituração contábil foi feita sem observância da lei comercial (e da legislação/normas contábeis), de onde, por si só, afasta a não incidência de contribuição previdenciária do que foi distribuído a título de lucros.

Como se não bastassem o volume de irregularidades contábeis já citadas, a empresa autuada apresentou recibos assinados pelo sócio administrador - Carlos Augusto Pretti Madeira - relativos a despesas particulares lançadas indevidamente na conta contábil dos supostos lucros antecipados (fl. 74).

Assim, comprovou-se escrituração contábil indevida na mesma conta de lucros antecipados, com base em um documento apresentado, denominado

"RELATÓRIO DAS NOTAS DO GRUPO RECEBIDA NESSA CONTA", valores depositados em sua conta corrente no banco HSBC por terceiros, como suposta devolução de lucros a sócios e não sócios.

A autuada comprova com a documentação apresentada ter havido os pagamentos, e que os mesmos, à mingua de documentação comprobatória hábil e idônea, não respaldam as antecipações/distribuições de lucros, ou seja, os assentos contábeis não encontram respaldo documental válido para que os registros contábeis comprovem que os pagamentos efetuados aos beneficiários se referem efetivamente a distribuição de lucros. Aliás, a própria autuada confessa explicitamente que não houve registro contábil (fl. 2.070).

Fatos estes que com respaldo documental comprobatório fortalece a conclusão de que a distribuição de lucros é totalmente irregular, consoante descrição do Relatório Fiscal, *in fine*:

A simples apresentação de comprovantes de pagamentos, transferências eletrônicas e extratos bancários não tem legalidade, validade e eficácia e desbordam dos princípios e normas contábeis, para a comprovação e contabilização de pagamentos a título de antecipação/distribuição de lucros.

Os ditos comprovantes bancários apresentados, sequer formalmente, demonstram distribuição de lucros. Demonstram, sim, movimentações financeiras (TED) entre a empresa e os beneficiários, sócios e não sócios.

A empresa também não apresentou Notas Fiscais, Faturas ou Recibos relativos aos pagamentos efetuados a pessoas jurídicas, contabilizados também como supostos lucros antecipados. Como o sujeito passivo não apresentou os documentos hábeis para a contabilização desses valores como antecipação de lucros, o que realmente não é, pois, os mesmos sequer fazem parte da sociedade, deduzimos que foram lançados contabilmente e indevidamente valores relativos a serviços prestados ou aquisição de mercadorias nas contas de lucros antecipados, quando, a princípio, deveriam ser registrados como despesas ou custos.

A não apresentação de documentação contábil hábil e idônea, que demonstrasse os pagamentos da distribuição de supostos lucros, resulta que os lançamentos contábeis (a título de antecipação de lucros) são despídos de arrimo documental hábil e idôneo e, por esse só fato, não comprovam que fossem realmente lucros.

A empresa contabilizou os valores pagos a título da suposta distribuição de lucros na conta: "111020010013191 - LUCROS ANTECIPADOS" no ano de 2013 e na conta: "01.1.2.07.010 - Lucros Antecipados" no ano de 2014.

A empresa escriturou, lançando diretamente nas contas de lucros antecipados nos anos de 2013 e 2014, valores pagos a pessoas físicas e jurídicas que sequer faziam parte de seu quadro societário.

Os valores pagos as pessoas físicas e jurídicas não sócias, deveriam obrigatoriamente serem lançadas em contas específicas de despesas / custos, conforme o tipo de aquisição de serviços ou produtos. O registro contábil de despesas / custos diretamente em contas de antecipação ou distribuição de lucros distorce o resultado do período, afetando diretamente o lucro ou prejuízo apurado.

A empresa também efetuou e escriturou contabilmente pagamentos a pessoas físicas, indevidamente, à título de suposta distribuição de lucros, antes mesmo de sua efetivação como sócios, ou posteriormente ao seu desligamento, ou seja, antes que se tornassem formal e legalmente componentes, ou, após o afastamento do quadro societário da empresa.

A empresa pagou despesas particulares de sócio administrador e contabilizou esses gastos indevidamente na conta contábil de lucros antecipados.

O sujeito passivo através de indevidos lançamentos contábeis na conta Caixa, tentou simular suposto suprimento de caixa.

Também deixou o sujeito passivo de escriturar contabilmente valores lançados nos extratos bancários do banco HSBC e contabilizou valores que não constam nos mesmos extratos bancários.

Também efetuou pagamentos a sócios e não sócios, conforme recibos e documentos bancários apresentados na ação fiscal, não tendo, porém, efetuados os correspondentes lançamentos contábeis. Foram considerados como beneficiários as pessoas indicadas nesses documentos.

Escriturou valores a título de suposta antecipação de lucros e suprimento de caixa, com base em documentos forjados. A escrituração contábil desses documentos falsificados, não prestam para comprovar os fatos ali discriminados.

Lançou em sua contabilidade como despesa de pró-labore valores pagos a pessoa que não mais fazia parte de seu quadro societário.

Nos meses de fevereiro de 2013 a dezembro 2013, a empresa contabilizou na conta "211601012020257 - PRO-LABORE A PAGAR", valores transferidos da conta "111020010013191 - LUCROS ANTECIPADOS", triangulando no mês de fevereiro parte do valor com a conta "110101010011004 - CAIXA". A empresa registra os pagamentos a beneficiários como "suposto lucros a distribuir" na conta de lucros antecipados, posteriormente, transfere parte do valor já contabilizado como lucros antecipados em contrapartida da conta de pró-labore a pagar. Esses registros contábeis comprovam que os rendimentos lançados a título de "supostos lucros antecipados " se confundem com valores pagos a título de pagamento de remuneração pelo trabalho aos sócios.

Essa babel contábil é prova de que a atuada não distingue o que é rendimento de capital e rendimento do trabalho auferido pelos sócios, além do já citado, nesse emaranhado contábil, nessa mesma conta de "supostos lucros antecipados" são lançados valores pagos a beneficiários não sócios (pessoas físicas e jurídicas).

Ao proceder a lançamentos contábeis ao desabrigo de documentação hábil e idônea que lhes dê suporte, a empresa deixou de observar a lei comercial na sua escrituração contábil. Desatendeu, dentre outras normas legais, a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade CFC 1.330/2011 (DOU de 23/3/2011), em seus itens 26 e 27, dentre outros, e a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 2.2.

Com base nos artigos 1.179 a 1.195 do Código Civil, uma das obrigações essenciais dos empresários é o dever de manter a escrituração, a qual ficará a cargo de profissionais habilitados. A escrituração contábil tem como funções principais, as gerenciais, documentais e fiscais. Portanto, o Código Civil, exige a obrigatoriedade a todos os empresários de manterem sua escrituração contábil regular e completa, exceto o empresário rural e o pequeno empresário (Art. 1.179 §2º e art. 970).

É irregular a escrituração contábil não respaldada em documentação hábil e idônea. Fica também estampada a infração ao art. 1.179 do Código Civil, que estabelece a obrigação legal de escrituração em correspondência com a documentação respectiva.

Portanto, faz-se necessário que a contabilidade possua correspondência com a documentação respectiva, sob pena de violação ao art. 1.179 do Código Civil. Somente havendo tal correspondência pode a documentação apresentada ser categorizada como documentação contábil hábil e idônea, e assim possa comprovar os fatos que originam lançamentos na escrituração da empresa.

Ao proceder a escrita contábil, sem individualizar os pagamentos, consiste também em expressa violação ao art. 1.184 do Código Civil, que exige individualização, clareza e caracterização do documento respectivo.

Além de não observar a lei comercial, a empresa não respeitou o que dispõe a legislação previdenciária com relação a sua contabilidade, principalmente o art. 32, inciso II, da Lei 8.212/1991, combinado com o artigo 225, inciso II, e §13 e §15 do mesmo artigo, esses dispositivos do RPS.

Diante de todo exposto, principalmente, pela não escrituração de fatos geradores de contribuições previdenciárias ou a escrituração de fatos geradores em títulos próprios, a contabilidade da empresa não exprime, com fidelidade e exatidão, a situação real da empresa, ficando prejudicado o resultado econômico apresentado.

Vale ainda salientar, que os pagamentos efetuados a sócios e a não sócios, envolvidos na prestação de serviços médicos pela empresa, não foram objeto de escrituração contábil, representando expressa confissão de que a escrita não reproduz todos os fatos contábeis relativos ao exercício da empresa.

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

Por força do art. 380 do antigo Código de Processo Civil, aplicável ao período, há indivisibilidade da contabilidade não havendo previsão expressa de ressalva.

Além da disposição do art. 380 do CPC (então vigente), caracterizados vícios intrínsecos, a escrituração contábil passa a fazer prova contra a empresa, por expressa disposição do art. 226 do Código Civil.

Os vícios intrínsecos e extrínsecos, a que se refere o legislador comercial no art. 226 do Código Civil, nada mais são do que as conhecidas formalidades legais extrínsecas e intrínsecas, que possuem importância jurídica de tal ordem que, se desatendidas, provam contra as pessoas a quem pertencem.

Portanto, a lei determina expressamente pela indivisibilidade, o que equivale dizer que não há como atribuir a escrita contábil a distinção de "parcialmente regular" ou "regular em parte", o que deve ser visto de forma harmônica com as disposições contidas no caput do art. 226 do Código Civil, que é claro ao determinar que não pode a escrituração conter vícios extrínsecos ou intrínsecos, sob pena de fazer prova contra o empresário.

Decorre daí que de nada adianta a confirmação da escrituração por outros subsídios se a mesma contiver os vícios suscitados, e nem pode a parte invocar como prova em juízo, aquela parcela que lhe favorece, ante o óbice legal trazido no art. 380 do CPC, então vigente.

A falta de documentação comprobatória hábil e idônea, a falta de clareza e individualização e a falta de caracterização da documentação respectiva evidentemente já afastam, por completo, a natureza de lucros distribuídos e suprimento de caixa aos valores contabilizados.

Nesse passo, traz-se, na forma da legislação, que a documentação contábil é hábil quando revestida das características intrínsecas ou extrínsecas essenciais, definidas na legislação, na técnica-contábil ou aceitas pelos "usos e costumes". E documento contábil, estrito-senso, é aquele que comprova os atos e fatos que originam lançamento(s) na escrituração contábil da Entidade, conforme dispõe a norma contábil.

O documento usualmente utilizado para comprovar distribuição de lucros, seriam recibos de distribuição de lucros, da mesma forma que se utilizam recibos de pagamento de salários para comprovar pagamento de salários, recibos de pagamento de pró-labore para comprovar pagamento de pró-labore e assim por diante.

Não há respaldo documental hábil e idôneo aos lançamentos contábeis atinentes à "antecipação/distribuição de lucros" e de "suprimento de caixa", pela falta de

apresentação de recibos de pagamento dos "supostos lucros", e da comprovação do já descrito "simulado suprimento de caixa".

Registros contábeis efetuados somente com base em extratos bancários, recibos e comprovantes de transferência trazidos pelo sujeito passivo, podem comprovar os pagamentos efetivados, mas constitui ausência de prova documental hábil e idônea a dar suporte aos lançamentos contábeis relativas a distribuição de lucros, até porque, como já citado, foram registrados a esse título pagamentos realizados a pessoas físicas e jurídicas não sócias da empresa.

Da mesma forma, os registros contábeis e os documentos bancários apresentados, para acobertar e mascarar o fictício suprimento de caixa, somente comprovam os pagamentos realizados às pessoas físicas beneficiárias.

No caso presente, como alega o sujeito passivo de ter distribuído os lucros desproporcionalmente, esses recibos de distribuição dos lucros deveriam estar respaldados em documentos em que constassem os cálculos dos valores correspondentes a cada sócio.

A empresa deixou de contabilizar os valores das contribuições previdenciárias devidas, incidentes sobre os pagamentos de remunerações efetuados a contribuintes individuais (sócios e não sócios), a título de supostos "lucros distribuídos" e/ou "suprimento de caixa". Não escriturou também, as contribuições incidentes sobre os pagamentos de remunerações a contribuintes individuais (sócios e não sócios), constantes nos documentos apresentados e não contabilizados.

Essas contribuições destinadas a Seguridade Social, estão previstas no art. 22, III da Lei 8.212/91, combinado com o art. 201, II do RPS.

Assim, ante a patente falta de correspondência com os lançamentos contábeis a título de lucros e suprimento de caixa, decorre que a documentação apresentada, sequer formalmente, demonstra distribuição de lucros e/ou comprovam a efetiva transferência de numerário para o patrimônio (caixa) da empresa. Portanto, a falta de documentação contábil, muito menos hábil e idônea, não oferece suporte legal válido aos lançamentos contábeis atinentes a distribuição de lucros e suprimento de caixa.

Assim, diante de todo o exposto, na escrituração dos documentos apresentados pela empresa, referenciados nos lançamentos contábeis, há expressa violação às normas comerciais e contábeis.

A lei permite a desproporcionalidade sobre os rendimentos de Capital, ou seja, sobre os lucros da sociedade, não se estendendo sobre o rendimento do trabalho.

O que sempre é necessário, repita-se, é que o Contrato Social deverá expressamente conter a forma desproporcional de distribuição de lucros, prevendo inclusive a participação de cada sócio nos lucros e nas perdas, conforme o art. 997 do Código Civil.

No presente caso, ante o permissivo legal, o Contrato Social (parágrafo sétimo da Cláusula Oitava) a partir da segunda alteração contratual, com eficácia a partir de 8/1/2013, prevê genericamente, de forma diversa, que a distribuição de lucros será vinculada à produtividade de cada sócio na prestação de serviços aos contratantes realizada individualmente, ou seja, não está previsto expressamente no Contrato Social a participação desproporcional de cada sócio, nos lucros e nas perdas, conforme exige o art. 997, VII do Código Civil.

Do exame das alterações contratuais posteriores, outrossim, colhe-se que não houve introdução de qualquer regra expressa que trouxesse a participação desproporcional de cada sócio nos lucros e nas perdas, conforme exige o art. 997, VII do Código Civil.

O artigo 997 é mandamental: "mencionará". Decorre daí que, caso não esteja clara e expressa no Contrato Social a regra prevendo a participação desproporcional de cada sócio nos lucros e perdas, a distribuição do lucro, assim realizada, se revela um procedimento ilegítimo e impróprio.

Analisando o Contrato Social (e alterações contratuais), se verifica que o que está disposto claramente é que os lucros ou perdas serão creditados, suportados ou distribuídos aos sócios, na proporção do capital social, como previsto nos parágrafos terceiro e quarto da Cláusula Oitava.

A regra de distribuição de lucros aos sócios, como apresenta o sujeito passivo, "vinculada à produtividade de cada um no que diz respeito à prestação de serviços realizada individualmente", colide com a regra expressamente prevista nos parágrafos terceiro e quarto da cláusula oitava do Contrato Social.

Veja-se que, ainda que confessadamente se trate de um acordo paralelo para a distribuição desproporcional dos lucros, o mesmo nem foi trazido nas respostas à intimação feita pela fiscalização federal, não se podendo, portanto, nem mesmo dizer que exista qualquer decisão dos sócios na forma escrita.

De todo modo, restou caracterizado ser patentemente etéreo, subjetivo e vago o critério de distribuição de lucros segundo a produtividade na prestação de serviço profissional de cada sócio aos hospitais clientes. Isso, por si só, demandaria fosse demonstrado, concretamente, de forma documental, quantificado, a fixação desse critério e sua observância na efetiva distribuição dos supostos lucros.

É elementar que somente uma regra quantificável pecuniariamente, sob critérios claros e precisos, possibilita a verificação de observância ao comando mandamental estabelecido no art. 997, VII do Código Civil bem como permite cotejar se o suposto lucro efetivamente distribuído corresponde ao critério estabelecido no Contrato Social.

O mandamento de que a participação nos lucros e perdas esteja expressamente prevista no Contrato Social, conforme exigido no art. 997, VII do Código Civil, não deriva de um capricho ou exagero legislativo. Deve-se a necessidade de ampla publicidade de um critério quantificável, que resguarde, a todos os interessados

(sócios e terceiros), ampla possibilidade de cotejo das disposições contratuais com o regramento legal vigente, bem como saber, com segurança e antecedência, de que forma será distribuído eventual lucro obtido pela entidade, fato de inegável relevância jurídica.

No teor do art. 1.007 do Código Civil, como o sujeito passivo não estipulou ao contrário, ou seja, não está presente no Contrato Social e nem nas alterações contratuais, o mecanismo de distribuição desproporcional que cabe a cada um dos sócios na distribuição dos lucros ou perdas, prevalece o disposto nos parágrafos terceiro e quarto da Cláusula Oitava, que define que cabe aos sócios proporcionalmente as suas quotas, os resultados apurados na empresa.

Cabe também observar que o próprio contribuinte em resposta a intimação, afirma, que os sócios serão remunerados individualmente, de acordo com a sua produtividade. No próprio Contrato Social a remuneração está vinculada à produtividade de cada sócio, ou seja, pela prestação de serviços realizada individualmente, conforme parágrafo sétimo da Cláusula Oitava.

Portanto, o que se conclui é que não há expressa previsão da distribuição desproporcional dos lucros, em Contrato Social, em alteração contratual nem em qualquer ata de deliberação social.

Quanto à distribuição de lucros, a lei não prevê a possibilidade de pacto tácito ou não escrito. Repita-se, o art. 997, VII do Código Civil estabelece a obrigatoriedade de constar do Contrato Social a participação de cada sócio nos lucros ou perdas.

Os valores percebidos pelos sócios não guardam correspondência com a participação social. Ao reverso, a própria regra prevista no parágrafo sétimo da Cláusula Oitava do Contrato Social, para fins de distribuição de lucros, revela precípua correspondência com o trabalho executado vez que prevê distribuição vinculada a produtividade individual de cada sócio na prestação de serviços aos hospitais contratantes.

Portanto, a própria regra de distribuição dos resultados guarda relação direta com o labor despendido. O objeto social outro não é senão a prestação de serviços médicos aos contratantes. A única fonte de receita para fins de obtenção dos resultados superavitários é exatamente a prestação de serviços médicos aos hospitais tomadores desses serviços.

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 despendido, e não de retribuições a sócios por participação social.

O próprio Contrato Social exige a elaboração de balanço patrimonial e demonstrações contábeis anuais, podendo a empresa levantar balanços intercalares semestrais, trimestrais ou mensais, que ficam dependentes de aprovação dos sócios em reunião ordinária, especificada em termo próprio, e assinado pelos sócios presentes.

É necessário lembrar que, havendo ilegalidade nas deliberações sociais, seja por inobservância de sua realização, seja por ausência de registro da ata, a distribuição de supostos lucros traduz ato ilegal e ineficaz, tornando-se inoponível a terceiros (dentre os quais o Fisco). A inoponibilidade a terceiros resulta de expressa disposição legal, consoante estabelece o art. 1.154 do Código Civil.

Por sua vez, estabelece a lei que depende de deliberação social a aprovação das contas da administração, a teor do art. 1.071, I e 1.078, I do Código Civil, exigindo-se ainda que a ata que contenha tal deliberação social seja levada a registro na Junta Comercial em até vinte dias subsequentes a reunião, conforme estabelecido no art. 1.075, parágrafo 2º do Código Civil. Cabe trazer que, de acordo com o art. 1º da Lei 8.934/94, a finalidade do registro público é dar garantia de publicidade, autenticidade, segurança e eficácia aos atos jurídicos das empresas mercantis submetidos a registro. Resulta daí, por expressa disposição legal que, descumprida a lei, os atos jurídicos das empresas mercantis submetidos a registro, e não registrados, não se reputam publicados, autênticos, seguros e eficazes.

Inexistente a ata deliberativa a que alude o art. 1.075 do Código Civil, e conseqüentemente o seu registro, irregular é a distribuição de lucros, decorrendo daí ausência de isenção de tributos e a possibilidade de responsabilização de administradores. As conseqüências legais derivam de expressa disposição legal, *ex vi* do art. 1.154 do Código Civil, cabendo trazer que o Código Civil, lei comercial, disciplina nos artigos 1.150 a 1.154 o registro das sociedades empresárias e das sociedades simples.

A não comprovação das deliberações sociais exigidas em lei, o não registro das atas deliberativas (acaso existentes) na Junta Comercial, a não comprovação da convocação para realização das deliberações sociais sobre contas de administradores e destinação dos resultados, constituem vasto conjunto que evidenciam amplo descumprimento à lei comercial e ao Contrato Social na distribuição de lucros, ainda que fosse essa a natureza dos rendimentos distribuídos.

Decorre daí que o critério de distribuição de lucros, em seu aspecto quantitativo, resulta não previsto em Contrato Social, alteração contratual ou ata deliberativa.

O descumprimento ao Contrato Social e à lei comercial traduz ilegalidade na distribuição de lucros, donde resulta afastada a não incidência das contribuições previdenciárias.

Incontroverso, portanto, que existiram esses pagamentos, e foram beneficiários sócios e não sócios da empresa.

Como já explanado, ficou devidamente comprovado que os valores lançados contabilmente sobre a roupagem de lucros antecipados se referem, na verdade, a remuneração por serviços médicos prestados por sócios e não sócios aos hospitais contratantes desses serviços através da empresa SOLUTI.

Portanto, deve ser mantida a decisão de primeira instância quanto ao mérito.

MULTA QUALIFICADA

Aduzem os Recorrentes que a multa qualificada aplicada não deve prosperar, pois não se comprovou o dolo, elemento indispensável à caracterização da alegada prática dos crimes de sonegação e fraude.

Afirma que, ainda que se admita a ocorrência de fraude e sonegação no presente caso, o que se admite apenas para fins de debate, há que se ressaltar a inconstitucionalidade da aplicação de multa no percentual de 150% do valor do tributo apurado, ante o seu caráter patentemente confiscatório.

Sobre as alegações de ofensa a princípios constitucionais, consoante já exposto, o exame de validade das normas insertas no ordenamento jurídico através de controle de constitucionalidade é atividade exercida de maneira exclusiva pelo Poder Judiciário e expressamente vedada no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, a teor do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972 e da Súmula nº 2 do CARF, que afirma: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

A autoridade fiscal qualificou a multa por entender ter havido sonegação e fraude, ou seja, que o sujeito passivo impediu o conhecimento do Fisco da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, mediante ocultação da sua real natureza e circunstâncias materiais, conforme previsto no art. 71, I, e 72, da lei n. 4502/64.

Assim se pronunciou o atuante (fls. 111/114):

DA APLICACAO DA MULTA QUALIFICADA

274. Quanto a multa de ofício incidente sobre a contribuição lançada, o percentual é de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a obrigação tributária principal, a teor do art. 35-A da Lei 8.212/91.

275. Todavia, com relação a suposta “distribuição de lucros” e o simulado “suprimento de caixa” ficou demonstrado que a empresa omitiu dolosamente de GFIP valores que indubitavelmente tem a natureza de remunerações a contribuintes individuais, como demonstrado. Além de não declarar em GFIP as remunerações, deixou também de recolher as contribuições previdenciárias devidas.

276. Houve clara tentativa de conferir à remuneração aos sócios e não sócios a aparência de lucros e suprimento de caixa, valendo-se de infrações à lei e ao Contrato Social, ocultação de prestação de serviços por não sócios, apresentação de documentos forjados, não escrituração contábil de documentos, além de outras irregularidades expostas acima.

277. A escrituração de fatos contábeis relativos a “supostos lucros” e o dissimulado “suprimento de caixa”, pagos a sócios e não sócios, em títulos inapropriados de sua contabilidade, não escorados em documentação hábil e

idônea, bem como, a não escrituração de fatos geradores, e a apresentação de documentos fraudulentos, caracterizam, a nosso ver, o dolo.

278. O dolo se depreende ainda no exame conjunto de toda a estrutura das irregularidades expostas neste relatório fiscal, relacionadas aos supostos lucros distribuídos e suprimento de caixa, ao não registro contábil de documentos, e também a apresentação de documentos forjados, irregularidades essas associadas com o propósito de OCULTAÇÃO DA REAL NATUREZA DO FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL e, conseqüentemente O NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTOS DEVIDO, evasão tributária essa que beneficiou a empresa, seus sócios e não-sócios.

279. Também não há dúvidas da presença do elemento “fraude”, no crime de supressão ou redução de contribuição social, com as condutas praticadas, como definido no art. 1º incisos II e IV da Lei nº 8.137/90.

279.1. Como já citado, o sujeito passivo através de documentos bancários forjados, tentou mostrar que valores relativos a suposto lucros antecipados teriam sido devolvidos para a empresa, por beneficiários que fez constar indevidamente nesses documentos, com o intuito de reduzir os rendimentos a eles repassados.

280. É dispensável reprisar a explicação em que constam detalhadas todas as irregularidades sumarizadas, porquanto a explanação se estende exaustivamente nas páginas precedentes, às quais se remete.

281. 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.

282. Assim, a omissão de pagamentos a sócios em GFIP e Livros Contábeis, a ocultação de utilização de mão-de-obra 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 previdenciária.

283. Na esfera penal-tributária, como já exposto acima, há cometimento, em tese, de sonegação de contribuição previdenciária pela conduta de omitir de GFIP remunerações pagas ou creditadas aos contribuintes individuais (sócios e não sócios), tipo penal previsto no artigo 337-A do Código Penal, e em crime contra a ordem tributária nos delitos previstos no art. 1º, incisos I, II e IV da Lei 8.137/90, pela não contabilização de documentos, e pela apresentação e escrituração contábil de documentos comprovadamente fraudulentos.

284. Havendo, em tese, sonegação e fraude, e 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, resta caracterizada as hipóteses do artigo 71, inciso I e do artigo 72 da Lei 4.502/64.

[...]

285. Os expedientes utilizados visaram a que os rendimentos fossem pagos de forma camuflada, demonstrando a manifesta intenção dolosa e o intuito de fraude do agente, tipificando a infração tributária no rol dos crimes de sonegação previdenciária, sendo condutas que ferem o disposto nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, e que, por isso, justifica a aplicação da multa agravada.

286. Impõe-se então a duplicação da multa, nos lançamentos relativos as contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração dos contribuintes individuais (sócios e não sócios), referentes aos supostos “lucros distribuídos” e “suprimento de caixa”, na forma do § 1º do art. 44 da lei 9.430/96, artigo este de aplicação obrigatória a teor do disposto no art. 35-A da lei 8.212/91. Da mesma forma, no lançamento referente as contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações não contabilizadas, também há a duplicação da multa. Vejamos os dispositivos legais mencionados:

[...]

DA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS

287. A contribuição lançada de ofício decorreu de supressão de contribuição social previdenciária, em virtude de omissão em GFIP de remuneração paga a contribuintes individuais, bem como a apresentação e contabilização de documentos fraudulentos, caracterizam respectivamente, em tese, as condutas previstas nos tipos penais descritos no art. 337-A, incisos I e III do Decreto Lei nº 2.848/1940 (Código Penal), e nos incisos I, II e IV, do art. 1º da Lei nº 8.137/1990:

[...]

A decisão de primeira instância manteve a qualificação da multa, sob os seguintes fundamentos (fl. 2.722):

[...]

No presente caso, verifica-se, compulsando os autos, que a autoridade fiscal, ao contrário do que alega a autuada, agiu com acerto ao aplicar multa de ofício de 150%, visto que esta manteve a prática de pagar distribuição de lucros por meio de escrituração contábil irregular e com utilização de documentos ditos forjados, impedindo a autoridade tributária federal ter pleno conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ocultando sua real natureza e as circunstâncias materiais.

Assim, a omissão de pagamentos a sócios em GFIP e Livros Contábeis, a ocultação de utilização de mão-de-obra de não sócios, enfim, de tudo o que já foi exposto neste voto, consistem um plexo de expedientes que resultaram em que expressiva e vultosa quantia de rendimentos não fossem oferecidos à tributação previdenciária.

Na esfera penal-tributária, há cometimento, em tese, de sonegação de contribuição previdenciária pela conduta de omitir de GFIP remunerações pagas ou creditadas aos contribuintes individuais (sócios e não sócios), tipo penal previsto no artigo 337-A do Código Penal, e em crime contra a ordem tributária nos delitos previstos no art. 1º, incisos I, II e IV da Lei 8.137/90, pela não contabilização de documentos, e pela apresentação e escrituração contábil de documentos ditos comprovadamente fraudulentos.

Restou caracterizado, em tese, sonegação e fraude, e 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, fatos estes que se subsumem legalmente às hipóteses do artigo 71, inciso I e do artigo 72, ambos da Lei 4.502/64.

Os expedientes utilizados visaram a que os rendimentos fossem pagos de forma camuflada, demonstrando a manifesta intenção dolosa e o intuito de fraude do agente, tipificando a infração tributária no rol dos crimes de sonegação previdenciária, sendo condutas que ferem o disposto nos artigos 71 e 72 da Lei 4.502/64, e que, por isso, justifica a aplicação da nos lançamentos relativos as contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração dos contribuintes individuais (sócios e não sócios), referentes aos supostos "lucros distribuídos" e "suprimento de caixa", na forma do §1º do art. 44, da Lei 9.430/96, artigo este de aplicação obrigatória a teor do disposto no art. 35-A da Lei 8.212/91.

Da mesma forma, no lançamento referente as contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações não contabilizadas, também há a aplicação da multa de 150%.

A norma legal que determina a aplicação da multa de ofício qualificada é o artigo 44, I, §1º, da Lei 9.430/96, abaixo transcrito:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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; (Redação dada pela Lei no 11.488, 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-B. (VETADO). (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)

[...]

Já os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64 assim definem:

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, ou 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 artigos 71 e 72.

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo acima transcrito. Excepciona a regra a comprovação do intuito fraudulento, a qual acarreta a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430 de 1996.

A fraude fiscal pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, um propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária.

Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de lesar o Fisco, quando, se utilizando de subterfúgios,

escamoteiam a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fiscal.

No presente caso, não há razão para afastar a qualificação da multa de ofício, uma vez que restou demonstrada a conduta da Contribuinte fiscalizada no sentido de atribuir à remuneração aos sócios a falsa aparência de lucros, valendo-se de diversas infrações à lei comercial e ao Contrato Social, bem como na tentativa de ocultação da prestação de serviços por não-sócios.

Também restou constatada a apresentação de documentos forjados, como amplamente descrito no relatório fiscal. Quanto a isso, a Recorrente se limita, desde a Impugnação, a alegar que não obteve ainda acesso aos documentos e a requerer a juntada posterior. No entanto, até o presente momento, não apresentou nenhuma documentação a respeito.

Tais condutas não podem ser classificadas como simples omissão de rendimentos, mas sim atos absolutamente conscientes no sentido de omitir informações com o intuito de reduzir os tributos a serem recolhidos, caracterizando a sonegação fiscal e fraude.

Restou, portanto, plenamente constatada a ocorrência de sonegação fiscal e fraude, ficando justificada a aplicação da multa de 150%.

Contudo, em 21 de setembro de 2023 foi publicada a Lei nº 14.689, a qual alterou o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, tendo cominado penalidade menos severa, reduzindo-a para 100% (cem por cento), consoante abaixo:

§ 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).

Assim sendo, não tendo sido constatada a reincidência descrita no § 1º-A, aplica-se ao presente a retroatividade benigna de que trata o art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, de modo que a multa qualificada fica reduzida ao percentual de 100% (cem por cento).

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

A autoridade fiscal imputou responsabilidade solidária, com fundamento no artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, em face dos sócios administradores Carlos Augusto Pretti Madeira e Priscilla de Aquino Martins, nos seguintes termos (fls. 115/116):

289. O artigo 124 do Código Tributário Nacional - CTN (Lei nº 5.172, de 25/10/66), assim preceitua:

[...]

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

[...]

291. 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.

292. A responsabilidade solidária a que alude o art. 135 do CTN recai sobre os representantes existentes ao tempo do fato gerador, derivando daí, por força do Contrato Social, a responsabilidade solidária dos sócios administradores Carlos Augusto Pretti Madeira – CPF: [...] e Priscilla de Aquino Martins – CPF: [...].

293. Os sócios administradores, por estarem à frente da sociedade e terem, o poder de decisão sobre os rumos dos negócios, ao contribuírem para a ocultação do fato gerador da contribuição previdenciária, têm responsabilidade pela infração cometida por violação à legislação previdenciária, ao produzirem, em nome da sociedade, a evasão fiscal ora apontada, resultando, em consequência, sua responsabilidade solidária na matéria.

294. Assim, não se pode excluir seu interesse na situação constituinte do fato gerador, qual seja, serviços médicos prestados, já que beneficiaram também, ficando isentos do imposto de renda e de contribuições previdenciárias (cota do segurado).

295. Em face do exposto, em relação ao crédito tributário de que trata o lançamento descrito neste relatório fiscal, fica caracterizada a responsabilidade pessoal e solidária dos mencionados sócios administradores.

296. Visando garantir amplo direito de defesa, estamos cientificando os mencionados representantes da pessoa jurídica, de todos os relatórios e anexos

que compreendem o lançamento fiscal aqui relatado, através do *Termo de Sujeição Passiva Solidária*.

O Código Tributário Nacional (CTN) estabelece algumas consequências jurídicas para as pessoas envolvidas na constituição do fato gerador da obrigação tributária, nos seguintes termos:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Portanto, o legislador atribui a responsabilidade tributária solidária a todos aqueles que tenham interesse comum no fato gerador e/ou pessoas expressamente designadas por lei.

Dispõe, ainda, o CTN:

Art. 135. 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:

[...]

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

A responsabilidade solidária não é abrangente ao ponto de colocar o sócio, gerente ou representante, como solidário em relação a toda e qualquer obrigação tributária, mas somente em relação àquela obrigação que decorra de uma conduta específica e indevida, ou seja, com excesso de poderes, violação à lei, ao contrato ou ao estatuto. Pressupõe-se, portanto, um ato ilícito gerador de uma obrigação tributária, com evidente nexos causal objetivo entre a causa (ato ilícito) e o efeito (obrigação tributária).

Necessário se faz que seja descrita, de forma individualizada, a conduta do responsável tributário, com demonstração do nexos entre sua conduta e o resultado alcançado contra o Fisco.

Constata-se, no presente caso, que a autoridade fiscal não logrou comprovar a conduta de cada uma das sócias arroladas como responsáveis solidárias, tendo justificado apenas pelo fato de serem sócias, conforme afirmou no relatório fiscal (fl. 115):

291. 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.

292. A responsabilidade solidária a que alude o art. 135 do CTN recai sobre os representantes existentes ao tempo do fato gerador, derivando daí, por força do Contrato Social, a responsabilidade solidária dos sócios administradores Carlos Augusto Pretti Madeira – CPF: 890.849.187-20 e Priscilla de Aquino Martins – CPF: 051.512.327-70.

293. Os sócios administradores, por estarem à frente da sociedade e terem, o poder de decisão sobre os rumos dos negócios, ao contribuírem para a ocultação do fato gerador da contribuição previdenciária, têm responsabilidade pela infração cometida por violação à legislação previdenciária, ao produzirem, em nome da sociedade, a evasão fiscal ora apontada, resultando, em consequência, sua responsabilidade solidária na matéria.

Tenta, ainda, a autuante, imputar às sócias a responsabilidade solidária pelo seu interesse em se beneficiar da evasão fiscal, conforme abaixo (fl. 115):

294. Assim, não se pode excluir seu interesse na situação constituinte do fato gerador, qual seja, serviços médicos prestados, já que beneficiaram também, ficando isentos do imposto de renda e de contribuições previdenciárias (cota do segurado).

Contudo, a responsabilização se deu pelo artigo 135, III, do CTN, e não pelo artigo 124, I, no qual se deve demonstrar o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, o que, destaque-se, também não ocorreu, pois não é suficiente demonstrar que a parte obteve vantagem econômica com a ocorrência do fato gerador.

Esse é o entendimento consolidado nesse Conselho, conforme decisões abaixo:

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PESSOAL. SOLIDARIEDADE. INDIVIDUALIZAÇÃO DA CONDUTA

O artigo 135, III, do CTN responsabiliza os administradores por atos por eles praticados em excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Para que se possa ter como caracterizada tal hipótese é imprescindível que a autoridade lançadora individualize a conduta praticada por cada administrador. Ausente tal identificação, por descrição insuficiente no auto de infração, é de ser excluída a responsabilidade. (Acórdão nº 2202-010.389, de 05/10/2023, Relatora: Sonia de Queiroz Accioly)

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PESSOAL. SOLIDARIEDADE. INDIVIDUALIZAÇÃO DA CONDUTA.

Para que se possa ter como caracterizada a responsabilidade tributária solidária é imprescindível que a autoridade lançadora individualize a conduta praticada por cada pessoa. Ausente tal identificação, por descrição insuficiente no auto de infração, é de ser excluída a responsabilidade. (Acórdão nº 2201-012.411, de 04/11/2025, Rel. Marco Aurélio de Oliveira Barbosa).

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. NECESSIDADE DE DEMONSTRAR O INTERESSE JURÍDICO.

Para caracterização da solidariedade do art. 124, I, do CTN, não é suficiente demonstrar que a parte obteve vantagem econômica com a ocorrência do fato gerador, mas sim que a mesma teve interesse jurídico comum naquela situação que constitua o fato gerador, e que o interesse deve ser direto (exemplo, copropriedade de um ativo). Ou seja, o interesse comum na situação que constitua o fato gerador não significa interesse econômico da parte, mas sim o interesse jurídico de praticar o fato gerador em conjunto com o contribuinte. (Acórdão nº 2201-009.794, de 08/11/2022, Relator: Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim).

Desse modo, devem ser excluídas do polo passivo da obrigação tributária as pessoas físicas, sócias da empresa autuada.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por: rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar provimento parcial aos recursos voluntários para: i) reduzir a multa de ofício qualificada para 100%, em virtude da retroatividade benigna; ii) afastar a responsabilidade solidária dos sócios, excluindo-os da sujeição passiva.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa