



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15586.720450/2016-21
ACÓRDÃO	1402-007.250 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DOCTORS EMERGENCIAS MÉDICAS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

NULIDADE. DECISÃO DE PISO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Todos os argumentos do contribuinte foram enfrentados, as garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

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

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. LIBERDADE DE PACTUAÇÃO. PERMISSÃO EXPRESSA NO CONTRATO SOCIAL

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.

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUIO. APLICAÇÃO. RETROATIVIDADE BENÉFICA. LEI N. 14.689/2023. REDUÇÃO DE 150% PARA 100%.

Aplica-se a multa qualificada correspondente à duplicação do percentual da multa de ofício quando verificada a ocorrência de conduta dolosa caracterizada como sonegação, fraude ou conluio. Porém, na hipótese de existência de processo pendente de julgamento, seja administrativa ou judicialmente, tendo como origem auto de infração ora lavrado com base

na regra geral de qualificação, a nova regra mais benéfica (art. 8º da Lei 14.689/2023) deve ser aplicada retroativamente, nos termos do artigo 106, II, “c” do CTN, in casu, reduzida ao patamar máximo de 100% do valor do tributo cobrado.

DILIGÊNCIA/PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 163.

A conversão do julgamento em diligência ou perícia só se revela necessária para elucidar pontos duvidosos que requeiram conhecimento técnico especializado para o deslinde de questão controversa. Não se justifica a sua realização quando presentes nos autos elementos suficientes a formar a convicção do julgado. Aplicação da Súmula CARF nº 163.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, i) rejeitar a preliminar suscitada e, ii) no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário tão somente para aplicar a retroatividade benigna prevista no artigo 106, II, “c”, do CTN, de modo a reduzir o percentual da multa de ofício aplicada de 150% para 100%.

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça – Relatora

Assinado Digitalmente

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Alexandre Iabrudi, Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto, Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em desfavor do Acórdão nº 14-69.444, prolatado pela 10ª Turma da DRJ/POR, que julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão de piso:

“Trata-se de crédito tributário constituído pela fiscalização e materializado por meio de Autos de Infração (AI) contra o sujeito passivo acima identificado, verificado no estabelecimento da empresa de CNPJ nº 14.358.317/0001-09, lançado em 17/10/2016 e com a ciência postal ao contribuinte em 20/10/2016 (fls. 102/104), com lançamento dos seguintes créditos tributários:

Constituíram fatos geradores dos tributos lançados os valores do imposto de renda não retido pelo sujeito passivo incidente sobre as seguintes verbas:

Objeto	Valor
Falta de recolhimento dos juros de mora referentes ao imposto de renda não retido na fonte pelo sujeito passivo	R\$ 171.209,08
Multa por falta de retenção na fonte do imposto de renda relativo a pagamentos efetuados pelo sujeito passivo	R\$ 3.805.296,66
TOTAL	R\$ 3.976.505,74

- pagamentos a sócios não declarados em DIRF: valores pagos e escriturados na contabilidade indevidamente qualificados como antecipação/distribuição de lucros a sócios da empresa, no período de 01/2013 a 12/2014;

- pagamentos a não sócios não declarados em DIRF: valores pagos e escriturados na contabilidade indevidamente qualificados como antecipação/distribuição de lucros a pessoas não sócias da empresa, no período de 01/2013 a 03/2014; e

- pagamentos a não sócios não declarados em DIRF: valores pagos e escriturados na contabilidade nas contas de serviços profissionais – PF / serviços de terceiros - PF, no período de 06/2013 a 04/2014.

Para o cálculo dos juros de mora e da multa foram aplicados aos valores da base de cálculo (imposto de renda não retido na fonte) as alíquotas dos juros SELIC e a alíquota qualificada de 150% decorrente da identificação das circunstâncias qualificadoras, conforme itens 85 a 96 do Relatório Fiscal (fls. 044/047).

Os sócios Alexandre Luiz Bittencourt e Márcio Lameri Cruz foram pessoal e solidariamente responsabilizados, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN., por

terem praticado atos com infração à lei, conforme itens 970 a 105 do Relatório Fiscal (fls. 047/048).

O contribuinte e os responsáveis solidários apresentaram impugnações, em 21/11/2016 (Termos de Análise de Solicitação de Juntada às fls. 1149, 1171 e 1196), às fls. 1125/1196, e anexos, com as considerações a seguir consolidadas e descritas.

1. Inicialmente, esclarece que a Doctors é uma sociedade formada exclusivamente por médicos que se associaram para prestação de serviços de atendimento em pronto-socorro e unidades hospitalares para atendimento a urgências, sendo que são os sócios que prestam os serviços, atendendo em regime de plantão em prontos-socorros e unidades hospitalares, pelo que decidiram estabelecer de comum acordo que a remuneração de cada sócio se daria a partir da distribuição dos lucros de acordo com a produtividade individual, apurada em relatórios mensais. No entanto, tal prática teria sido interpretada pela fiscalização como distribuição irregular de lucros, caracterizados como rendimentos decorrentes do trabalho, com base na constatação de que **houve lucro distribuído a não sócios, houve lucros distribuídos sem respeito à proporcionalidade da participação no capital social e inexistência de documentação comprobatória de lançamentos contábeis**. A fiscalização teria também caracterizado uma triangulação de serviços, por entender que **os tomadores de serviços da empresa se beneficiavam dessa sistemática pela não formação de vínculos com os prestadores de serviço direto e não suportavam encargos previdenciários e trabalhistas, que também não eram suportados pela empresa por meio da caracterização de distribuição de lucros**.

2. Pleiteia a nulidade do lançamento por inexistência de ilicitude, sustentando que houve aplicação indevida do art. 118, do CTN, **pois não haveria ilicitude em se remunerar os sócios exclusivamente por meio de distribuição de lucros e não há dispositivo legal que obrigue ao pagamento de pro labore aos sócios**.

3. Expõe que o contribuinte é uma empresa que adota a forma de sociedade simples e que a legislação, em especial o Código Civil, permite que a decisão da empresa sobre como se dará o pagamento da remuneração seja livre, uma vez que não há nenhuma obrigatoriedade sobre um valor mínimo que deva ser pago a título de pro labore aos sócios. Aponta que o Código Civil, arts. 997, VII, c/c 1007 e 1008, permite que os sócios, no próprio contrato social, em ato separado ou por prática reiterada, estipulem outra forma que não a proporcional para distribuição dos lucros, limitando somente que nenhum sócio seja excluído dessa distribuição. No caso da Doctors, tal previsão é expressa no próprio contrato social desde sua primeira alteração. Traz decisões administrativas.

4. **Contesta que a não apresentação de recibos deixe os lançamentos contábeis sem respaldo, pois o próprio CARF, em sua Súmula 40, afirma que tal não faria prova efetiva dos pagamentos**, portanto considera suficientes as provas anteriormente apresentadas, quais sejam, cópias de cheques, comprovantes de pagamentos, transferências bancárias e extratos bancários.

5. **Reclama a descaracterização da qualificação da multa aplicada**, por ter a fiscalização feito o lançamento totalmente com base na documentação, na contabilidade e nas demonstrações ofertados pela própria empresa, portanto não há como caracterizar uma conduta dolosa. Traz decisões administrativas.

6. **Os sócios administradores insurgem-se contra a atribuição de responsabilidade solidária a eles dirigida**, pois a ausência de ilicitude apontada anteriormente descaracterizaria, por via de consequência, a acusação de infração à lei erigida como fundamento para a atribuição de responsabilidade tributária ao impugnante na forma do art. 135 do CTN, uma vez que não se comprovou a prática de qualquer ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei ou do contrato social.

7. **Requer produção de prova pericial** objetivando examinar se os lançamentos contábeis atendem à lei comercial e às normas técnicas aplicáveis, indicando perito e apontando quesitos.

8. **Requer ainda que todas as intimações relativas ao presente processo sejam endereçadas ao advogado** que subscreve a impugnação, sob pena de nulidade.

Encerra requerendo a nulidade do lançamento, a improcedência da ação fiscal, a anulação da responsabilidade solidária atribuída aos sócios, a exclusão da multa qualificada e a produção de prova pericial. (Grifei)

Por sua vez, a 10ª Turma da DRJ/POR julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, cuja decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

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

MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

Considera-se como não contestada a matéria que não tenha sido expressamente questionada, cristalizando-se como incontroversa e definitiva no âmbito administrativo.

SOCIEDADE SIMPLES. DISTRIBUIÇÃO DESPROPORCIONAL DE LUCROS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO NO CONTRATO SOCIAL. CARACTERIZAÇÃO DE REMUNERAÇÃO.

Caracteriza-se como remuneração para fins de incidência do imposto de renda retido na fonte o lucro distribuído ao sócio de sociedade simples desproporcionalmente às quotas do capital social, quando ausente no contrato social e alterações estipulação expressa nesse sentido.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO.

Constatada a falta de retenção e recolhimento do imposto pela fonte pagadora, após a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual pela pessoa física, exige-se daquela a multa de ofício e os juros isolados.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

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

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO. APLICAÇÃO.

Aplica-se a multa qualificada correspondente à duplicação do percentual da multa de ofício quando verificada a ocorrência de conduta dolosa caracterizada como sonegação, fraude ou conluio.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. ENDEREÇO CADASTRAL.

O domicílio tributário do sujeito passivo é o endereço postal fornecido pelo próprio contribuinte à Secretaria da Receita Federal do Brasil para fins cadastrais ou eletrônicos autorizado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a Recorrente apresentou recurso voluntário argumentando o seguinte:

(...)

“2. DAS RAZÕES PARA ANULAÇÃO DA DECISÃO

Em primeiro lugar, depreende-se do acórdão recorrido que não foi enfrentada a preliminar de nulidade do lançamento suscitada na impugnação.

Nesse ponto, a DOCTORS sustentou em sua impugnação a inexistência de ilicitude na forma de organização adotada para a remuneração de seus sócios, revelando-se nulo o lançamento que considerou ter sido a empresa constituída para simular situação com o propósito de evasão tributária, não podendo ser invocado, para tal finalidade, o art. 118, inc. I, do CTN, como feito pelo agente fiscal. Contudo, não há, no acórdão recorrido, qualquer enfrentamento dessa matéria, ainda que ela tenha sido apresentada no relatório, no trecho abaixo destacado:

Ora, a jurisprudência do CARF é contundente no sentido de que todas as razões aptas a ensejarem a reforma ou cancelamento da exigência devem ser, necessariamente, apreciadas no julgamento em primeira instância, sob pena de supressão de instância e violação da garantia de recorribilidade das decisões. (...)

Portanto, não tendo sido apreciada pelo acórdão recorrido a preliminar de nulidade do lançamento – apta a ensejar a improcedência total da ação fiscal –, impõe-se o reconhecimento da nulidade da decisão, devendo os autos retornarem à origem para novo julgamento de primeira instância.

3. DAS RAZÕES PARA REFORMA DA DECISÃO

(...)

3.1. DA NECESSIDADE DE PRODUÇÃO DE PROVA PERICIAL, SOB PENA DE CERCEAMENTO DE DEFESA

O acórdão recorrido merece ser, de pronto, reformado porque foi indeferido o requerimento de produção de prova pericial formulado pela DOCTORS, em inegável prejuízo ao exercício amplo do direito de defesa, inviabilizando a adoção de um procedimento contraditório.

(...)

A DOCTORS atendeu, rigorosamente, as exigências do art. 16, inc. IV, do Decreto nº 70.235/72, ao formular o requerimento de produção de prova pericial contábil.

Por isso, seria imprescindível que um agente fiscal, estranho ao feito, procedesse ao exame da escrita contábil da DOCTORS e apontasse, de fato, se os lançamentos contábeis glosados pela fiscalização atenderam, ou não, a lei comercial e as normas técnicas aplicáveis, sob pena de o processo se transformar num mero embate entre os argumentos trazidos pelo agente fiscal no relatório fiscal e os argumentos trazidos pela DOCTORS em sua impugnação.

(...)

Logo, revela-se imprescindível, no caso, a produção da prova pericial nos termos em que requerida pela DOCTORS, sob pena de irremediável ofensa ao devido processo legal (art. 5º, inc. LIV, da Constituição Federal), com as garantias da ampla defesa e do contraditório a ele inerentes (art. 5º, inc. LV, da Constituição Federal).

3.2. DA IMPROCEDÊNCIA DA AÇÃO FISCAL

(...)

As provas mais efetivas da comprovação de pagamento foram apresentadas pela DOCTORS, quais sejam, a apresentação de cópias de cheques, comprovantes de pagamentos, transferências bancárias e extratos bancários.

Não há, portanto, qualquer elemento que possa desqualificar a escrituração contábil feita pela DOCTORS no que respeito à apuração e distribuição de lucros aos sócios.

Por tudo o que foi exposto, resulta clara a improcedência da ação fiscal, devendo ser reformado o acórdão recorrido.

(...)

3.3. DA DESQUALIFICAÇÃO DA MULTA APLICADA

Por fim, o acórdão recorrido, reproduzindo, mais uma vez, a linha de argumentação desenvolvida no relatório fiscal, manteve a qualificação da multa aplicada pelo agente fiscal. (...)

O procedimento fiscal se desenvolveu, ainda, com o oferecimento de todas as informações e documentos pela DOCTORS que lhe foram solicitados pelo agente fiscal, não tendo obstado, tampouco dificultado, em nenhum momento o trabalho da fiscalização.

Aliás, somente porque teve acesso a todos os documentos e informações oferecidos pela DOCTORS é que o agente fiscal pode concluir – da maneira como concluiu – o procedimento fiscal.

Se assim, resta completamente afastada a hipótese do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, que faz remissão aos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64 para determinar a aplicação de multa qualificada, nas situações de sonegação fiscal.

Portanto, não há razão suficiente para se manter a aplicação da multa qualificada, uma vez que houve efetiva colaboração da DOCTORS para que o procedimento fiscal pudesse ser concluído como foi, devendo o acórdão recorrido ser reformado quanto a esta matéria.

4. DOS REQUERIMENTOS

Em razão do exposto, requer-se seja conhecido e provido este recurso voluntário, a fim de que:

(a) Seja anulado o acórdão recorrido, por não ter sido apreciada a preliminar de nulidade do lançamento suscitada na impugnação, devendo os autos retornarem à origem para novo julgamento de primeira instância; ou, subsidiariamente,

(b) Seja reformado o acórdão recorrido:

(b.1) Para se determinar a produção da prova pericial requerida na impugnação, devendo os autos retornarem à origem para novo julgamento em primeira instância, após a produção da prova; ou, subsidiariamente,

(b.2) Para se julgar improcedente a ação fiscal, com a anulação de todos os créditos tributários constituídos, tornando-se insubsistentes os autos de infração; ou, subsidiariamente,

(b.3) Para se excluir a aplicação da multa qualificada prevista no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96.”

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça**, Relatora.

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

I - SÍNTESE

Conforme já relatado, a Recorrente passou por uma ação fiscal deflagrada com base no MPF nº 0720100.2015.00491 (“Operação Esculápios de Ouro”), **que resultou na constituição de créditos tributários, nestes autos, da ordem de R\$ 3.976.505,74, relativos à exigência de juros de mora e multa por falta de retenção na fonte do imposto de renda, no período de 01/2013 a 12/2014.**

A autuação teve como fundamento o art. 118, inc. I, do CTN. Nesse contexto, houve a desconsideração da forma de organização adotada pela Recorrente para a remuneração de seus sócios, ante a **constatação da distribuição irregular de lucros, cujos pagamentos foram caracterizados pela fiscalização como rendimentos decorrentes do trabalho sujeitos à incidência de contribuição previdenciária e ao IRRF.**

Em sua impugnação, a Recorrente pugnou pela nulidade do lançamento pela inexistência de ilicitude na forma de organização adotada pela Recorrente para a remuneração de seus sócios. No mérito, pleiteou a improcedência da ação fiscal baseada no argumento de impossibilidade de serem descaracterizados os pagamentos realizados a título de distribuição de lucros sem se respeitar a proporcionalidade na participação do capital social, uma vez que tal prática se deu de acordo com a legislação de regência, Quanto à multa, demonstrou a suposta necessidade de sua desqualificação.

No entanto, a DRJ julgou improcedente a dita impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Irresignada, a Recorrente apresentou o competente recurso voluntário, aduzindo que o acórdão piso não teria enfrentado adequadamente os fundamentos deduzidos na impugnação, devendo ser: (a) anulado, porque não enfrentou a preliminar de nulidade do lançamento suscitada na impugnação, (b) reformado, para determinar a produção da prova pericial requerida pela Recorrente, julgando improcedente a ação fiscal, ou subsidiariamente, para se desqualificar a multa aplicada.

Dessa forma, passa-se ao exame do pontos elencados no Recurso Voluntário da Recorrente.

II - ANÁLISE DAS RAZÕES RECURSAIS

2.1. Preliminarmente

Verifica-se que a Recorrente em sua impugnação alegou que o lançamento seria nulo ante a inexistência de ilicitude na forma de organização adotada para a remuneração de seus sócios. Em sua concepção, também se revela nulo o lançamento por ter considerado que empresa foi constituída para simular situação com o propósito de evasão tributária, não podendo ser invocado, para tal finalidade, o art. 118, inc. I, do CTN, como feito pelo agente fiscal.

Assim, em sede de preliminar, a Recorrente argumentou que o acórdão recorrido está eivado de nulidade por não enfrentar a dita a preliminar de nulidade do lançamento suscitada na impugnação. Contudo, a alegação da Recorrente não se sustenta.

Ora, a autuação é basicamente sobre a distribuição desproporcional de lucros em uma sociedade de médicos e a existência ou não de ilicitude na forma de organização adotada para a remuneração de seus sócios, trata-se, pois, de matéria de mérito e que foi devidamente analisada no momento oportuno.

Outrossim, a Recorrente exerceu sem pleno direito do contrário e ampla defesa, inclusive, no tocante ao argumento tido como inovador. De fato, está claro que as garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não condiz com a realidade a alegação da Recorrente.

Veja que o enfrentamento das questões nas peças de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício, que foi regularmente analisado pela autoridade de primeira instância (inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 6º da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2001, art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 59, art. 60 e art. 61 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

Por fim, releva ressaltar que, as autoridade fiscais agiram em cumprimento com o dever de ofício com zelo e dedicação as atribuições do cargo, observando as normas legais e regulamentares e justificando o processo de execução do serviço, bem como obedecendo aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 116 da Lei nº

8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 21 de janeiro de 1999 e art. 37 da Constituição Federal).

As formas instrumentais adequadas foram respeitadas, os documentos foram reunidos nos autos do processo, que estão instruídos com as provas produzidas por meios lícitos.

Logo, rejeito a preliminar de nulidade suscitada.

2.2. Mérito

2.2.1. Da alegada improcedência da ação fiscal

O núcleo do lançamento contestado reside na caracterização de pagamentos efetuados a sócios como sendo remuneração por serviços e não distribuição de lucros, conforme formalizado pela Recorrente em seus documentos e na sua contabilidade.

Em suma, a autuação é basicamente sobre a distribuição desproporcional de lucros em uma sociedade de médicos. Cumpre ressaltar que os resultados partilhados decorrentes do exercício da atividade pela sociedade são distribuídos aos sócios ou acionistas mediante o pagamento de lucros ou dividendos.

Com relação à tributação dos lucros ou dividendos, o artigo 10 da Lei 9.249/95 estabelece que os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do Imposto de Renda na fonte nem integrarão a base de cálculo do Imposto de Renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no país ou no exterior.

De fato, a participação nos lucros da sociedade é um dos principais direitos de um sócio ou acionista, de modo que os sócios são os destinatários naturais da atividade da sociedade, respeitados os direitos de terceiros, desde a sua constituição até sua extinção, de modo que o direito à participação nos lucros é intrínseco à própria qualidade de sócio.

Nesse sentido, o artigo 1.008 do Código Civil determina que todos os sócios devem participar dos lucros e perdas da sociedade, sendo nula uma estipulação contratual que exclua qualquer sócio de tal participação.

Sobre a distribuição, a regra geral é de que o sócio participe na proporção de sua participação na sociedade, consoante redação do artigo 1.007 do Código Civil, veja-se:

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.

Entretanto, conforme leitura detida do dispositivo do Código Civil, a regra comporta exceção, *“salvo estipulação em contrário”*, o que demonstra que os sócios são livres para estabelecer distribuição dos lucros e perdas de forma diferente da proporção de suas respectivas quotas, pois há diversas situações fáticas que podem implicar uma distribuição desproporcional (por exemplo, um deles pode fazer jus a uma maior participação nos lucros, uma vez que ele possui impacto direto no aumento dos lucros da referida sociedade etc.).

Não por outro motivo, a própria Receita Federal já se pronunciou contra a tese sustentada pela Fiscalização e encampada pela DRJ, como se extrai da Solução de Consulta Disit/SRRF06 de nº 46, 24 de maio de 2010, segundo a qual:

‘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’.

Mas, para que tais remunerações possa ser consideradas como distribuição de lucro ou dividendos, os requisitos exigidos pela legislação cível devem ser cumpridos, incluindo, a previsão expressa no contrato social que os lucros podem ser distribuídos desproporcionalmente ao capital social. Ocorre, que isso não é o que se verifica no presente caso. Explico.

Analisando o Contrato Social da Recorrente e suas duas alterações (e-fls. 121/165), aproveitando também a análise já efetuada pela fiscalização no item 16 do Relatório Fiscal (fls. 033/036), quanto às remunerações dos sócios pelos serviços e pelo capital, **observa-se que a versão original do Contrato Social** apresenta:

- ✓ somente **dois sócios** originais, quais sejam, Alexandre L. Bittencourt e Márcio L. Cruz que são os **administradores** da empresa;
- ✓ os sócios poderão fixar uma **retirada mensal** a título de **pró-labore**.
- ✓ que ao final do exercício, **os lucros são distribuídos de acordo com a proporção das suas cotas** e em caso de dissolução da sociedade, o patrimônio será distribuído **de acordo com a proporção das suas cotas**;

Por outro lado, em 10/09/2013 houve a Primeira Alteração do Contrato Social com as seguintes modificações: a admissão de 37 novos sócios, totalizando 39 sócios; passou a denominar a cláusula do pró-labore para “Retirada dos Sócios”, e, foi acrescentada a cláusula denominada “Produtividade” que dispõe *que os sócios serão remunerados proporcionalmente a sua produtividade*.

Já na **Segunda Alteração do Contrato Social**, ocorrida em **09/10/2015**:

- ✓ foram admitidos 38 novos sócios; e saída de 11 sócios, restando 66 sócios no total;
- ✓ b) inclusão de um parágrafo na cláusula “Retirada dos Sócios” **dispondo que os sócios poderão, a título de antecipação, efetuar a distribuição dos lucros entre si mensalmente, com observância da proporção na produção individual de cada um.**

Portanto, **SOMENTE** a partir da segunda alteração contratual, ou seja, em **09/10/2015**, posteriormente aos fatos geradores examinados nestes autos (01/2013 a 12/2014), é que o Contrato Social passou a prever que a distribuição dos lucros se daria de forma específica. Logo, no período no lançamento, a distribuição dos lucros deveria ter se dado, necessariamente, de forma proporcional às cotas societárias, sob pena se ser considerada como irregular pelo Fisco.

Nesse sentido, a decisão de piso foi precisa:

“(…)

Portanto, **em nenhum momento no período do lançamento**, de 01/2013 a 12/2014, **o Contrato Social prevê que a distribuição dos lucros se dê de forma específica**; tal só se dá quanto à antecipação mensal dos lucros apenas em 09/10/2015, a partir da segunda alteração contratual, que é posterior aos fatos geradores tratados no presente processo. Logo, da aplicação dos dispositivos do Código Civil, resulta que a distribuição dos lucros deve ser necessariamente proporcional às cotas societárias, pois mesmo que houvesse estipulação em separado ou prática reiterada, tal não poderia ser oposto a terceiros. E isso ainda reforçado por disposição expressa na cláusula do Contrato Social referente ao término do exercício, que estabelece distribuição de lucros proporcional às cotas.

Dito isso, qualquer pagamento aos sócios fora da proporcionalidade das cotas não pode ser caracterizado como distribuição de lucros perante terceiros, por disposição expressa do Código Civil nos termos do parágrafo único do art. 997.

Considerando **ainda que os pagamentos ocorrem de forma proporcional à produtividade de cada médico no exercício de sua atividade profissional, não há como não atribuir a esse pagamento a natureza de remuneração pelo trabalho desses profissionais, seja ele caracterizado como pro labore ou como remuneração por serviço prestado por intermédio da sociedade**. De qualquer forma, trata-se de remuneração a segurado contribuinte individual, considerando-se ainda a inexistência de vínculo empregatício formal entre a empresa e esses profissionais. (grifei)

O próprio **Contrato Social** reconhece a **natureza remuneratória** desses pagamentos ao textualmente afirmar que **“os sócios ou componentes dessa sociedade serão remunerados proporcionalmente a sua produtividade”**. (grifei)

O entendimento desse Tribunal não destoia da posição adotada:

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. SOCIEDADE DE MÉDICOS. LIBERDADE DE PACTUAÇÃO. INEXISTÊNCIA DA DESCONSTITUIÇÃO DA CONTABILIDADE. LUCROS EFETIVADOS. NÃO INCIDÊNCIA. Não há vedação legal para que se delibere pela distribuição desproporcional de lucros (e não de acordo com a participação social) nas sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões regulamentadas, quando o contrato social for claro ao dispor de tal distribuição. In casu, havendo contabilidade completa que cumpre com as formalidades intrínsecas e extrínsecas e sendo a apuração de lucro regular, não há que se falar em tributação dos valores distribuídos como lucro. (Acórdão nº: Acórdão nº 302-005.286, Relator: Gustavo Guimarães da Fonseca, Data da Sessão: 17/03/2021)

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. LIBERDADE DE PACTUAÇÃO. PERMISSÃO EXPRESSA NO CONTRATO SOCIAL. 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. (Acórdão nº 1401-004.224, Relatora: Leticia Domingues Costa Braga, Data da Sessão: 12/02/2020).

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. SOCIEDADE CIVIL DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS. EXPRESSA PREVISÃO CONTRATUAL. POSSIBILIDADE. INEXISTÊNCIA DE VEDAÇÃO LEGAL. DISCRIMINAÇÃO ENTRE PRO LABORE E LUCRO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. 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. Havendo contabilidade que cumpre com as formalidades intrínsecas e extrínsecas e sendo a apuração de lucro regular e contabilizada, não há que se falar em incidência de contribuições previdenciárias em face dos valores distribuídos como lucro, com mais razão ainda quando houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho (pro labore) e a proveniente do capital social (lucro) e tratar-se de resultado já apurado por meio de demonstração do resultado do exercício (DRE). (Acórdão nº: Acórdão nº 2402-006.980, Relator: Luís Henrique Dias Lima, Data da Sessão: 13/02/2019)

Ademais, como ressaltado na decisão da Turma *a quo*, “diversos outros elementos indiciais, tais como a alta rotatividade de sócios, seu grande número, a administração da empresa restrita aos dois sócios originais, a desproporcionalidade entre as cotas dos sócios originais e os sócios posteriormente admitidos, que reforçam a caracterização da empresa como uma mera intermediária entre os contratantes dos serviços médicos e a mão-de-obra de seus sócios formais e, conseqüentemente, da natureza remuneratória dos valores a eles pagos”.

Por isso, concordo com a autoridade fiscal e com os fundamentos do acórdão recorrido, no sentido de a Recorrente não observou os requisitos legais para distribuir lucros de forma desproporcional, de modo que o se teria na prática seria uma sociedade pagando os seus sócios pelos serviços diretamente prestados por eles, independente do percentual de participação de cada um na sociedade.

Ora, está comprovada que a real natureza dos rendimentos atribuídos aos sócios pela empresa é de remuneração de não de lucro. Assim, assiste razão à fiscalização, que entendeu que tais pagamentos na verdade referem-se a remuneração por serviços prestados pelos sócios da pessoa jurídica, razão pela qual não seria dividendos isentos, mas sim pró-labore, sobre os quais deveria ter ocorrido a retenção do imposto de renda pela fonte pagadora. E sobre o imposto que deixou de ser retido incidem a multa isolada e os juros de mora isolados.

Outrossim, a Recorrente aduziu que o simples recibo assinado pelos beneficiários, como exigido pelo agente fiscal, não faz prova efetiva dos pagamentos, consoante Súmula CARF nº 40:

“A apresentação de recibo emitido por profissional para o qual haja Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz, desacompanhado de elementos de prova da efetividade dos serviços e do correspondente pagamento, impede a dedução a título de despesas médicas e enseja a qualificação da multa de ofício”.

Todavia, a fiscalização em nenhum momento considerou os documentos apresentados como prova insuficiente dos pagamentos às pessoas físicas, mas tão-somente discordou da interpretação da natureza jurídica desses pagamentos e seus lançamentos contábeis associados, pois entende que esses dois elementos não são suficientes para atribuir aos pagamentos a natureza jurídica de distribuição de lucros.

Portanto, agiu corretamente, o Fisco ao desconsiderar a natureza de dividendos, entendendo que, na verdade ,o que houve foi o pagamento de pró-labore e o argumento apresentado não encontra respaldo, devendo o lançamento ser mantido.

Também não procede a alegação acerca da indispensabilidade da conversão do julgamento em diligência para produção de prova pericial, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/1972¹, vez que o auto de infração apresenta todos os elementos necessários para formar a convicção do julgador.

¹ Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine. (redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93).

Inclusive, o relatório fiscal e seus anexos detalham de forma clara os critérios utilizados pelo auditor, a forma de apuração da base de cálculo, informando os valores apurados em Folha de Pagamento, em GFIP, e as diferenças encontradas. Ademais, os documentos utilizados pela fiscalização – Folha de Pagamento, GFIP, livros contábeis e documentos contábeis e fiscais -, são documentos pertencentes à Recorrente que teve todas as condições para contestar o lançamento, com a apresentação de documentos hábeis e suficientes para comprovar suas alegações, de acordo com os artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235/72.

Nem se alegue que o indeferimento da diligência configuraria afronta ao direito de defesa da Recorrente. A matéria foi objeto de aprovação da Súmula CARF nº 163, nos seguintes termos:

“O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis”.

Atinente aos princípios constitucionais, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que 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 (art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e Súmula CARF nº 2).

Quanto aos entendimentos jurisprudenciais citados pela Recorrente, esses não vinculam as decisões administrativas proferidas por órgãos julgadores distintos, exaradas no exercício de suas respectivas competências. Tem-se, pois, que nos estritos termos legais este procedimento está de acordo com o princípio da legalidade ao qual o agente público está vinculado em razão da obrigatoriedade da aplicação da lei de ofício. Trata-se de poder-dever funcional irrenunciável vinculado à norma jurídica, cuja atuação está direcionada ao cumprimentos das determinações constantes no ordenamento jurídico.

Não há, pois, razão para reforma do acórdão recorrido também neste ponto.

2.2.2. Da Responsabilidade solidária dos sócios

As pessoas físicas (Alexandre Luiz Bittencourt e Márcio Lameri Cruz) responsabilizadas solidariamente não se insurgiram contra a decisão de piso. Logo, considerando que a matéria não foi contestada em âmbito recursal, a questão da responsabilidade solidária tornou-se preclusa, incontroversa e os respectivos lançamentos consolidados na esfera administrativa.

Assim, mantém-se a responsabilização solidária de todas as pessoas físicas arroladas pela fiscalização com supedâneo no art. 135, III do CTN, tal qual decidido no acórdão “a quo”.

2.2.3. Aplicação da multa qualificada

A exigência fiscal formalizada no presente processo **refere-se ao lançamento da multa isolada e dos juros isolados**, não alcançando o imposto cuja retenção e recolhimento deixou de ser antecipado pela fonte pagadora.

De fato, nos termos do art. 717 do RIR/99 e do Parecer Normativo Cosit n.º 1, de 24/09/2002, a pessoa jurídica é a responsável pela retenção do IRRF quando do pagamento ao beneficiário:

RIR/99 (Decreto Nº 3.000/99):

Art. 717. Compete à fonte reter o imposto de que trata este Título, salvo disposição em contrário (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, arts. 99 e 100, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 7º, § 1º).

Parecer Normativo COSIT nº 1, de 24/09/2002:

“IRRF. RETENÇÃO EXCLUSIVA. RESPONSABILIDADE. No caso de imposto de renda incidente exclusivamente na fonte, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto é da fonte pagadora. IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE. RESPONSABILIDADE. Quando a incidência na fonte tiver a natureza de antecipação do imposto a ser apurado pelo contribuinte, a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção e recolhimento do imposto extingue-se, no caso de pessoa física, no prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, e, no caso de pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual. IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE. NÃO RETENÇÃO PELA FONTE PAGADORA. PENALIDADE. Constatada a falta de retenção do imposto, que tiver a natureza de antecipação, antes da data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, e, antes da data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, serão exigidos da fonte pagadora o imposto, a multa de ofício e os juros de mora. **Verificada a falta de retenção após as datas referidas acima serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora isolados**, calculados desde a data prevista para recolhimento do imposto que deveria ter sido retido até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, até a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica; exigindo-se do contribuinte o imposto, a multa de ofício e os juros de mora, caso este não tenha submetido os rendimentos à tributação.” (grifou-se)

Dessa forma, após o prazo legal de entrega da Declaração de Ajuste pelo beneficiário pessoa física, o valor do imposto de renda não pode mais exigido da fonte pagadora, mas apenas a multa e os juros isolados.

Por sua vez, a exigência da multa no percentual de 150% encontra amparo legal no art. 9º da Lei nº 10.426/02, combinado com o art. 44, I da Lei nº 9.430/96. Importante explicar que qualificação da multa ocorreu devido à caracterização pela fiscalização das situações de sonegação, nos seguintes termos do Relatório Fiscal (e-fls. 044/045):

“87. Feitas as considerações acima, a multa imposta é aquela prevista no inciso I do caput do artigo 44 da lei 9.430/96, penalidade que se aplica por força do artigo 9º da lei 10.426/2002. A multa é de 75% (setenta e cinco por cento), incidente sobre a totalidade do imposto de renda que deixou de ser retido.

88. Todavia, com relação a suposta “distribuição de lucros”, ficou demonstrado que houve clara tentativa de conferir à remuneração aos sócios e não sócios a aparência de lucros, valendo-se de infrações à lei e ao contrato social, além de outras irregularidades expostas acima.

89. A escrituração de fatos contábeis relativos a “supostos lucros”, pagos a sócios e não sócios, em títulos inapropriados de sua contabilidade e também não escorados em documentação hábil e idônea, caracterizam, a nosso ver, o dolo.

90. Conclui-se o dolo no exame conjunto de toda a estrutura das irregularidades expostas nesse relatório fiscal, relacionadas aos “supostos lucros distribuídos”, irregularidades essas associadas com o propósito de ocultação, pelo sujeito passivo, da real natureza do fato gerador da obrigação tributária principal e, conseqüentemente o não pagamento do tributo devido, evasão tributária essa que beneficiou a empresa, seus sócios e também não sócios.

91. 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.

92. Na esfera penal-tributária, como já exposto acima, há cometimento em tese do delito previsto no art. 1º, inciso II da Lei nº 8.137/1990.

93. Havendo sonegação, em tese, 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 a hipótese do art. 71, inciso I da Lei 4.502/64”.

Nada obstante, em que pese entenda restar comprovada a atuação dolosa e simulada da Recorrente, **entendo que a multa qualificada deve ser reduzida ao patamar de 100%**. Isso porque, a Lei nº 14.689/2023 alterou o dispositivo do §1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, que trazia a previsão da multa duplicada.

Vejamos a antiga e a nova redação:

Redação dada pela Lei nº 10.833/03

Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão de não-homologação da compensação quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) – Grifou-se.

(...)

§ 2º A multa isolada a que se refere o caput deste artigo será aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.

Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023

§ 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:

(...)

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)

Como se vê, a nova regra geral da multa de ofício nos casos previsto nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 prevê a majoração ao patamar de 100%, conforme dispõe o inciso IV, §1º, da Lei nº 9.430/96.

Destaca-se que referida lei criou uma nova hipótese de majoração ao patamar de 150%, prevista no inciso VII, mas apenas nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. Esta hipótese trata-se da instituição de uma nova penalidade, e que deve ser aplicada apenas aos fatos geradores ocorrida após a vigência da lei, haja vista, ainda, a necessidade de motivação pela autoridade fiscal.

A propósito, esse tem sido o entendimento do CARF:

“(…) PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICABILIDADE. Aplica-se o princípio da retroatividade benigna aos casos não definitivamente julgados, quando a legislação deixe de definir o ato como infração, de acordo com o art. 106, II, "a", do CTN”. (Acórdão nº 3401-012.476, Relator: Renan Gomes Rego, Data da Sessão: 28/09/2023)

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. Data do fato gerador: 26/05/2008, 27/05/2008, 13/06/2008 PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. APLICABILIDADE. Aplica-se o princípio da retroatividade benigna aos casos não definitivamente julgados, quando a legislação deixe de definir o ato como infração, de acordo com o art. 106, II, "a", do Código Tributário Nacional”. (Acórdão nº 3002-002.790, Relator e Presidente: Wagner Mota Momesso de Oliveira, Data da Sessão: 19/09/2023)

Portanto, considerando o disposto no art. 106, II, alínea “c”, do CTN, tem-se por aplicar a retroatividade benigna, devendo-se a multa de ofício qualificada ser reduzida ao patamar de 100%.

III – DISPOSITIVO

Ante o exposto, oriento meu voto no sentido de rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, para fim de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário tão somente para aplicar a retroatividade benigna da multa qualificada, reduzindo o percentual de 150% para 100%.

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça