



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10140.720433/2013-67
Recurso n° 99.999 Voluntário
Acórdão n° **2301-004.269 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 04 de dezembro de 2014
Matéria Caracterização segurado empregado
Recorrente SERVAN ANESTESIOLOGIA DE CAMPO GRANDE S/S
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVA EMPRESTADA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não gera nulidade do Processo Administrativo Fiscal a utilização de prova emprestada, devidamente autorizada pelo Juiz Competente, obtida em razão de medida de busca e apreensão e não resultante de procedimento de quebra de sigilo fiscal no processo de origem.

DESCONSIDERAÇÃO DA CONTABILIDADE. AFERIÇÃO INDIRETA. CABIMENTO.

A constatação, pelo exame da escrituração contábil ou de qualquer outro documento da empresa, de que a contabilidade não registra o movimento real das remunerações dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, é motivo justo, bastante, suficiente e determinante para a apuração, por aferição indireta, das contribuições previdenciárias efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. AUSÊNCIA DE DESCRIÇÃO DO FATO GERADOR. NULIDADE MATERIAL.

No presente caso a nulidade foi declarada em face da ausência da perfeita descrição do fato gerador do tributo, em virtude de o lançamento realizado não permitir ao contribuinte identificar a qual competência se referem os acréscimos legais, o que caracteriza violação ao art. 142 do CTN e, especificamente, ao art. 37 da Lei nº 8.212/91 e ao art. 229, § 2º do Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999. É o lançamento, por vício material, quando ausentes a descrição do fato gerador e a determinação da matéria tributável, em especial quando o crédito é constituído com base na caracterização de segurado empregado e deixam de ser demonstrados os elementos caracterizadores do vínculo empregatício.

Quando nos deparamos com um vício de natureza formal o princípio princípio *pas de nullité sans grief* ou princípio do prejuízo deve ser amplamente aplicado, isto porque, a adoção de sistema rígido de invalidação processual impede a eficiente atuação da Administração Pública. Cabe a autoridade lançadora o ônus de descrever a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível, conforme descrito no art. 142 do CTN.

A declaração de nulidade ante a ausência da perfeita descrição do fato gerador do tributo, decorre do fato de a autoridade fiscal não ter se desincumbido do ônus de descrever a ocorrência do fato gerador da obrigação, o que faz com que o prejuízo ao contribuinte seja intrínseco à declaração de nulidade por vício material.

LEVANTAMENTO SEGURADO EMPREGADO. NECESSIDADE DE CARACTERIZAÇÃO.

Para que se caracterize a formação de um vínculo de emprego, faz-se necessária a constatação dos requisitos do contrato de trabalho descritos no art. 3º da CLT: continuidade (não eventualidade), subordinação, onerosidade e pessoalidade. No relatório de Lançamentos - RL nominou-se as pessoas físicas, porém o relatório fiscal não descreveu de forma minuciosa como a atividade se desenvolveu ao longo do tempo em que permaneceram prestando serviços na empresa notificada.

NORMAS PROCEDIMENTAIS. DESCONSIDERAÇÃO DA RELAÇÃO JURÍDICA E CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS. AUSÊNCIA DEMONSTRAÇÃO REQUISITOS. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.

De acordo com o artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, restando devidamente constatada e comprovada a efetiva existência dos elementos constituintes da relação empregatícia entre o suposto “tomador de serviços” e os “prestadores de serviços”, poderá o Auditor Fiscal caracterizar o contribuinte individual como segurado empregado, ou mesmo promover a desconsideração da personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços, considerando seus sócios e/ou funcionários como empregados da tomadora.

No caso dos autos, da análise das razões da fiscalização, conjugada com a documentação trazida à colação, não restou comprovada/demonstrada a existência dos requisitos da relação laboral entre a autuada e os sócios e/ou funcionários das empresas prestadoras de serviços, que tiveram a personalidade jurídica desconsiderada, ou seja, não ocorrendo a perfeita subsunção do fato à norma, de maneira a amparar o lançamento.

Deve ser declarado improcedente o lançamento decorrente de caracterização de segurado empregado, quando o fisco não consegue se desincumbir do ônus de comprovar a ocorrência cumulativa da pessoalidade, onerosidade, subordinação e não eventualidade.

JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

O crédito decorrente de contribuições previdenciárias não integralmente pagas na data de vencimento será acrescido de juros de mora, de caráter irrelevável, seja qual for o motivo determinante da falta, equivalentes à taxa

referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC a que se refere o artigo 13 da Lei 9.065/95, incidentes sobre o valor atualizado, nos termos do art. 161 do CTN c.c. art. 34 da Lei nº 8.212/91.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. COMPROVAÇÃO DO ELEMENTO SUBJETIVO.

Sobre o imposto apurado em procedimento fiscal, incide multa de ofício qualificada (150%) somente se restar demonstrado que o contribuinte, mediante uma das condutas dolosas previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, busque defraudar o fisco. Art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao recurso, na questão da aferição, nos termos do voto do Relator; b) em negar provimento aos demais argumentos da recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a); II) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, a fim de que sejam excluídos os valores oriundos de caracterização do vínculo como segurado empregado, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Daniel Melo Bezerra, que votou em negar provimento ao recurso nesta questão; b) em dar provimento ao recurso, a fim de que seja excluída a multa isolada, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Daniel Melo Mendes Bezerra e Andréa Brose Adolfo, que votaram em negar provimento ao recurso nesta questão. Sustentação oral: João Henrique Gonçalves Domingos. OAB: 189.262/SP.

MARCELO OLIVEIRA - Presidente.

MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR -Relator.

EDITADO EM: 18/01/2015

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCELO OLIVEIRA (Presidente), DANIEL MELO MENDES BEZERRA, ANDREA BROSE ADOLFO, NATANAEL VIEIRA DOS SANTOS, MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA.

Relatório

Tratam-se dos Autos de Infração abaixo relacionados, em face do sujeito passivo acima identificado:

AUTO DE INFRAÇÃO DEBCAD Nº 51.008.952-6 - referente às contribuições devidas à Seguridade Social não recolhidas correspondentes à rubrica "**Empresa**" e "**SAT/RAT**" (Financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho), incidentes sobre os valores pagos aos médicos anestesiológicos a título de distribuição antecipada de lucros, conforme as planilhas de distribuição de lucros, anexo 03, e os recibos de pagamento de lucros, anexo 04, apresentados pelo contribuinte. Valores estes apuradas por arbitramento; não declarados em GFIP.

AUTO DE INFRAÇÃO DEBCAD Nº 51.038.561-3 - referente às contribuições devidas à Seguridade Social não recolhidas correspondentes à rubrica "**Segurados**" e "**Contrib Indiv**", incidentes sobre os valores pagos aos médicos anestesiológicos a título de distribuição antecipada de lucros, conforme as planilhas de distribuição de lucros, anexo 03, e os recibos de pagamento de lucros, anexo 04, apresentados pelo contribuinte. Valores estes apuradas por arbitramento; não declarados em GFIP.

AUTO DE INFRAÇÃO DEBCAD Nº 51.038.560-5 - referente às contribuições devidas a outras entidades e fundos, correspondentes à rubrica "**Terceiros**", contribuições estas destinadas ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação -FNDE, ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA, ao Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial - SENAC, ao Serviço Social do Comércio - SESC e ao Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE, incidentes sobre os valores pagos aos médicos anestesiológicos a título de distribuição antecipada de lucros, conforme as planilhas de distribuição de lucros, anexo 03, e os recibos de pagamento de lucros, anexo 04, apresentados pelo contribuinte. Valores estes apuradas por arbitramento; não declarados em GFIP.

AUTO DE INFRAÇÃO DEBCAD Nº 51.038.557-5 - referente às contribuições devidas à Seguridade Social não recolhidas correspondentes à rubrica "**Empresa**" e "**SAT/RAT**" (Financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho), incidentes sobre os valores pagos aos médicos anestesiológicos Luiz Cesar Anzoategui, Gleber Eduardo Machareth, Sirlei Paulo Queiroz, Edson Tognini, José Tadachi Sugai, Ana Laura Janaina Borges, Beatriz Maciel Maegawa, Cynthia Duailibi, Larissa Falcão Gomes e Luis Felipe Ximenes Nogueira. Valores estes apuradas por arbitramento com base na média mensal da remuneração paga aos demais médicos anestesiológicos a título de distribuição antecipada de lucros, conforme as planilhas de distribuição de lucros, anexo 03, e os recibos de pagamento de lucros, anexo 04, apresentados pelo contribuinte; não declarados em GFIP.

AUTO DE INFRAÇÃO DEBCAD Nº 51.038.559-1 - referente às contribuições devidas à Seguridade Social não recolhidas correspondentes à rubrica "**Segurados**", incidentes sobre os valores pagos aos médicos anestesiológicos Luiz Cesar Anzoategui, Gleber Eduardo Machareth, Sirlei Paulo Queiroz, Edson Tognini, José Tadachi Sugai, Ana Laura Janaina Borges, Beatriz Maciel Maegawa, Cynthia Duailibi, Larissa Falcão Gomes e Luis Felipe Ximenes Nogueira. Valores estes apuradas por arbitramento com base na média mensal da remuneração paga aos demais médicos anestesiológicos a título de distribuição antecipada de lucros, conforme as planilhas de distribuição de lucros, anexo 03, e os recibos de pagamento de lucros, anexo 04, apresentados pelo contribuinte; não declarados em GFIP.

AUTO DE INFRAÇÃO DEBCAD Nº 51.038.558-3 - referente às contribuições devidas a outras entidades e fundos, correspondentes à rubrica "**Terceiros**", contribuições estas destinadas ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação -FNDE,

ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA, ao Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial - SENAC, ao Serviço Social do Comércio - SESC e ao Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE, incidentes sobre os valores pagos aos médicos anestesiológicos Luiz Cesar Anzoategui, Gleber Eduardo Machareth, Sirlei Paulo Queiroz, Edson Tognini, José Tadachi Sugai, Ana Laura Janaina Borges, Beatriz Maciel Maegawa, Cynthia Duailibi, Larissa Falcão Gomes e Luis Felipe Ximenes Nogueira. Valores estes apuradas por arbitramento com base na média mensal da remuneração paga aos demais médicos anestesiológicos a título de distribuição antecipada de lucros, conforme as planilhas de distribuição de lucros, anexo 03, e os recibos de pagamento de lucros, anexo 04, apresentados pelo contribuinte; não declarados em GFIP.

AUTO DE INFRAÇÃO DEBCAD Nº 51.038.562-1 – refere-se a multa aplicada por ter o contribuinte incorrido na infração prevista no § 2º do artigo 33 da Lei 8.212/91, deixando de apresentar à fiscalização os recibos de pagamento de distribuição antecipada de lucros dos médicos anestesiológicos Fábio Vinicius Benvenuto Feltrim, João Roberto de Menezes, Priscila B. S. Suleiman, Washington C. J. Pedroso referentes aos anos de 2010 e 2011, conforme solicitado no Termo de Intimação Fiscal nº 07, de 08/01/2013. Deixou, ainda, de apresentar os extratos bancários dos meses de 12/2010 e 12/2011 referentes aos registros contábeis das contas "11201-0 1102010000 BANCO CONTA MOVIMENTO Ter.: 010133 - UNICRED" e "11201-0 1102010000 BANCO CONTA MOVIMENTO Ter.: 010601 - UNIBANCO AG 0392", conforme solicitado no TIF nº 06, de 21/12/2012.

Segundo consta, a empresa é constituída como sociedade simples e presta serviços profissionais relativos ao exercício de profissão regulamentada, mais especificamente, serviços médicos hospitalares na área de anestesiologia. Esse serviço é prestado pessoalmente pelos profissionais médicos.

Devidamente intimado em 21/03/2013, o Sujeito Passivo apresentou impugnação que alega, em síntese:

1 - As provas documentais e testemunhais tomadas pela Fiscalização junto aos autos do Inquérito Policial nº 0720/2009 para fundamentar os presentes lançamentos devem ser consideradas ilícitas porque não observaram o princípio do contraditório e da ampla defesa, tendo ferido o princípio do devido processo legal, foram obtidas por meio ilícito, sem qualquer autorização judicial e se tratam de documentos apreendidos e analisados com objetivo único e exclusivo de se apurar eventual crime de formação de cartel, sem qualquer relação com questões tributárias;

2 - A Impugnante é sociedade simples, constituída nos termos dos artigos 997 e 1.038 do Código Civil, cujo objetivo social é a prestação, na pessoa de seus sócios, de serviços médico-hospitalares na área de anestesiologia;

3 - o faturamento da Impugnante decorre do recebimento da prestação dos serviços, através do esforço pessoal de seus 72 sócios, complementado pelos atendimentos direto a pessoas físicas, tudo devidamente registrado em Notas Fiscais de Serviço;

4 - após a apuração do custo operacional, incluídos os tributos, o qual é subtraído do resultado, o lucro é distribuído aos sócios, nos exatos moldes perpetrados pelo contrato social da Impugnante, respeitadas as peculiaridades e conceitos intrínsecos à sociedade simples;

5 - os percentuais de lucro da sociedade variam em torno dos 70%, o que é plenamente justificável numa sociedade simples, com baixo custo operacional;

6 - conforme comprovado pela própria Fiscalização, os lucros correspondem à remuneração da mão-de-obra dos sócios médicos anesthesiologistas, o que não poderia ser diferente, ante a natureza jurídica - sociedade simples - da Impugnante;

7 - a fiscalização confundiu a natureza e peculiaridades da sociedade simples com as das sociedades mercantis, tentando justificar a presunção de distribuição indevida de lucros no fato de esta não guardar relação razoável com o capital social investido por cada um dos sócios na Impugnante;

8 - em se tratando de sociedade simples, a distribuição de lucro não guarda relação com o capital social, mas sim com a produção de cada um dos sócios, conforme se abstrai dos artigos 997 e seguintes do Código Civil, os quais definem tal tipo societário como sendo de natureza personificada, ou seja, sem cunho mercantil, onde os sócios exercem, por seu próprio esforço, profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística;

9 - a restrição que se impõe à Sociedade Simples resume-se ao dever de sempre se limitar à atividade específica para a qual foi criada, qual seja, a prestação de serviços vinculados à habilidade técnica e/ou intelectual de seus sócios, sendo defeso conter outros serviços estranhos, sob pena de se configurar tipo societário empresarial;

10 - trata-se de um tipo totalmente excepcional de sociedade, o qual busca-se, através da reunião de profissionais que exerçam a mesma atividade, facilitar e tornar economicamente mais viável a prestação dos serviços executados pelos próprios sócios como se autônomos fossem;

11 - a sociedade simples nada mais é do que os próprios sócios atuando em nome próprio, de forma conjunta, por meio de uma pessoa jurídica, a fim de tornar a prestação dos serviços técnica, econômica e logisticamente mais viável, logo, fomentando a economia nacional e o acesso da população a tais serviços;

12 - a constituição da sociedade simples, nos termos do artigo 997 do Código Civil, se dá mediante contrato escrito (contrato social), o qual deverá ser registrado, dentro de trinta dias contados de sua assinatura, no Registro Civil das Pessoas Jurídicas do local de sua sede;

13 - a base de cálculo da contribuição da Sociedade Simples, destinada à Seguridade Social, está prevista no artigo 201, §5º, II, do Decreto 3.048/99, do que se depreende que na hipótese de a Sociedade Simples distribuir lucros ou dividendos a sócios por

conta de lucros futuros, a sociedade deve manter escrituração contábil e levantar balancetes mensais em que consta o resultado apurado, caso em que referida distribuição não será base de cálculo da contribuição previdenciária, por não se confundir com remuneração, hipótese do inciso I, do §5º, do artigo 201;

14 – o Carf reconheceu a legalidade da distribuição de lucros, quando do provimento de recurso voluntário em Auto de Infração lavrado em face da Impugnante sob o mesmo fundamento do presente, exigindo contribuições previdenciárias de períodos anteriores;

15 - ainda que com lançamentos realizados de forma diferente daquela pretendida pela Fiscalização, a escrita fiscal do Impugnante não pode ser considerada imprestável, pois apresenta elementos bastantes para o controle do lançamento pela Fiscalização;

16 - em momento algum, a Fiscalização apurou omissão de rendimentos pela Impugnante, tendo reconhecido a integralidade das entradas, as quais estão lastreadas por notas fiscais;

17 - a Recorrente é empresa sujeita à sistemática do Lucro Presumido, o qual não exige contabilidade apurada, como no caso do Lucro Real, podendo esta respaldar-se em controle paralelo;

18 - como a distribuição de lucros era feita por meio de depósitos bancários, a Impugnante enviava ordem de pagamento para o banco, o qual, então, providenciava os depósitos nas contas de cada um dos sócios, segundo os valores apurados pela Impugnante através de seus controles paralelos;

19 - o lançamento de toda a movimentação financeira dos exercícios de 2008 a 2011 na conta Caixa não representou a entrada e distribuição de lucros em espécie. Prova disso é a própria informação prestada pela Impugnante, comprovada com diversos extratos bancários acostados ao Relatório Fiscal, de que praticamente a totalidade de sua movimentação financeira se dava através do sistema bancário;

20 - a Fiscalização aponta com precisão todos os valores recebidos pela Impugnante de seus clientes (planos de saúde, hospitais e pessoas físicas), bem como os lucros distribuídos a seus sócios a título de lucro, de forma que, ainda que incorretamente alocados na conta Caixa, poderiam, já que conhecidos, ter sido devidamente corrigidos pela Fiscalização;

21 - a existência de eventuais erros e deficiências na escrita fiscal não podem, de forma absoluta, levar a conclusão de sua completa inutilidade, logo, sua desclassificação total;

22 - no entendimento da Fiscalização, os valores cobrados pelos serviços prestados pelos sócios da Impugnada são tabelados, ou seja, o valor dos serviços são medidos pela sua natureza, e não

pela qualidade técnica de quem os presta. No entanto, trata-se de uma sociedade simples, caracterizada pela prestação de serviços na pessoa de seus sócios, sendo natural o preço dos serviços prestados pela Impugnante variar de acordo com o sócio que os presta. Médicos mais experientes e estudados, titulados como mestres, doutores e/ou pós doutores cobrarem honorários superiores àqueles decorrentes da prestação de serviço por médicos recém formados;

23 - não há como se aceitar lícito a presunção ou, ainda, fixação de preço dos serviços praticados pelos sócios da Impugnante pela Fiscalização, na medida em que o único órgão capaz de parametrizar tais valores ser o Conselho Federal de Medicina, o que, de fato, nada mais é do que um simples parâmetro;

24 - o fato de os médicos mais antigos perceberem participação superior aos mais novos é questão de pura lógica e razão, na medida em que sua produção é proporcionalmente mais valiosa do que a dos médicos mais novos;

25 - a jurisprudência do STJ, o qual reconhece explicitamente a possibilidade de distribuição de lucros segundo critérios outros que não a participação no capital social, tais quais a capacidade intelectual, experiência profissional, entre outros;

26 - ao não aceitar a contabilidade da empresa, a Fiscalização deveria ter tributado os valores distribuídos a título de lucro como se pró-labore fossem e não desconstituir ilegal e inconstitucionalmente a personalidade jurídica da Impugnante, a fim de tributar tais valores como pagamento de empregados;

27 - não existe no presente caso qualquer dos requisitos legais para caracterização de vínculo empregatício;

28 - a própria Fiscalização questiona nos presentes autos a distribuição de lucros com base em supostos adiantamentos e recebimentos de honorários médicos diretamente prestados pela Impugnante nas contas dos sócios que efetivamente prestaram tais serviços, os quais não poderiam nunca ser considerados salários;

29 - não houve, juntamente com o auto de infração e no termo de verificação fiscal, a descrição exata e detalhada, mediante provas, das condutas praticadas por cada um dos sócios e respectivos empregados de referidas pessoas jurídicas a ponto de justificar e demonstrar cabalmente o equivocado vínculo empregatício.

30 - o que simplesmente existe nos autos é uma descrição totalmente genérica sem demonstrar a relação de vínculo empregatício e todos os seus requisitos de cada um dos sócios;

31 - sem a explicitação de todos os elementos relacionados ao vínculo empregatício de cada um dos supostos empregados (sócios), bem como as provas existentes, há impedimento à plena defesa da Impugnante, principalmente, quando se inverte o ônus da prova em seu desfavor.

Requeru, ao final, seja convertido o presente julgamento em diligência, a fim de ser colhida prova pericial; e após, seja acolhida a impugnação e julgado improcedente o lançamento tributário.

Em 25 de julho 2013, a 4ª Turma da DRJ/CGE julgou procedente a autuação:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011*

PROVA. UTILIZAÇÃO DE DOCUMENTOS APREENDIDOS PARA INSTRUÇÃO DE PROCESSO PENAL O artigo 195 do CTN autoriza a fiscalização da Receita Federal do Brasil a examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes, industriais ou produtores, não tendo aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do seu direito. Documentos, sendo objeto da medida de busca e apreensão realizada na empresa, para instrução de inquérito policial, não sendo sigilosos, podem ser utilizados pela fiscalização.

CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA Não ocorre cerceamento de defesa quando o impugnante demonstra pleno conhecimento das razões do lançamento, podendo exercer o seu direito de defesa.

VÍNCULO EMPREGATÍCIO. CARACTERIZAÇÃO Têm características de empregado, assim devendo ser considerados, os sócios sem autonomia, sujeitos a cumprimento de horário de trabalho, pontualidade, produtividade, assiduidade e penalidades por faltas, ainda, submetidos a critérios que fixam suas férias de acordo com as necessidades da empresa e ao respeito a hierarquia.

CONTABILIDADE. DESCONSIDERAÇÃO Livros contábeis sem os registros de todos fatos e atos administrativos praticados, realizados com base em documentos comprobatórios do movimento real, não representam a realidade, não sendo, assim, merecedores de fé. Comprovado o descumprimento das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), deve ser a escrituração contábil desconsiderada.

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE É aplicada a multa duplicada quando há fraude evidente.

INCONSTITUCIONALIDADE Impossibilidade de análise, por parte de órgãos administrativos de julgamento, acerca da inconstitucionalidade e da ilegalidade de dispositivos legais em vigor no ordenamento jurídico pátrio, por ser esta competência exclusiva do Poder Judiciário.

PEDIDO DE PERÍCIA Havendo nos autos elementos suficientes para formação de convencimento, o resultado de uma perícia contábil não altera a convicção firmada. Por conseguinte, o pedido de perícia é indeferido.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

O Sujeito Passivo foi cientificado do *decisum* em 06/09/2013, tendo interposto o Recurso Voluntário em 03/10/2013. Em resumo, reitera os argumentos da impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Manoel Coelho Arruda Júnior - Relator

O presente Recurso Voluntário é tempestivo e acode as demais exigências processuais, razão pela qual dele conheço.

Passo análise das suas razões.

QUANTO A UTILIZAÇÃO DE PROVAS EMPRESTADAS

‘Ab initio’ a Recorrente alega nulidade do lançamento em razão de a fiscalização ter se utilizado de diversas provas relevantes que foram obtidas por meio ilícito.

Neste sentido, caso as provas fossem angariadas de forma ilícita elas não poderiam embasar o presente lançamento, eis que há remansosa jurisprudência no ordenamento jurídico pátrio inadmitindo tal prática, o que levaria a vedação à fiscalização da Receita Federal do Brasil para se utilizar de provas emprestadas por outro órgão, no caso a Polícia Federal, se o mandado de busca e apreensão somente permitisse o acesso ao sujeito passivo daqueles autos judiciais.

Assim, neste diapasão, desaguaria em reconhecimento da ilicitude do ato e ou mesmo ilegitimidade das provas utilizadas, que serviram para o lançamento.

Todavia, no presente caso, como se pode observar na decisão de piso, houve autorização para que a Receita Federal extraísse cópias dos documentos relativos ao processo de busca e apreensão.

A título de informação urge trazer à baila que a ação da Polícia Federal junto a Recorrente foi para verificar a formação de cartel em Mato Grosso do Sul na área de anesthesiologia, já que nela (Recorrente) trabalhavam 72 médicos ‘expert’ em anestesia, cujos quais são os sócios.

Sem razão a Recorrente.

CERCEAMENTO DE DEFESA

Outra alegação da Recorrente é que houve o cerceamento do seu direito de produzir defesa nos autos da ação fiscal, cuja qual não vejo como prosperar, já que, em primeiro lugar há de ser reconhecida a fase cognitiva desta ação e, em segundo lugar, houve o momento pórpiro de sua manifestação e defesa.

Sem razão.

DA DISTRIBUIÇÃO DOS LUCROS. ARBITRAMENTO.

De início, mister se diga que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, em regra tem reconhecido a licitude na distribuição de lucros e resultados, mesmo que de forma desproporcional ao capital social, não se tributando como remuneração ou salário, confirmando a ausência de tributação a título de contribuições previdenciárias sobre tais verbas, conforme se vê da jurisprudência abaixo transcrita:

Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008 DISTRIBUIÇÃO DE LUCRO. SOCIEDADE SIMPLES Quando não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social, a base de cálculo das contribuições relativas aos sócios da sociedade simples corresponde aos valores totais pagos ou creditados. O rateio dos lucros auferidos é de livre disposição pelos sócios da pessoa jurídica. Uma vez previsto no estatuto ou contrato social e comprovado na escrituração contábil, somente se procede a desconsideração dos métodos eleitos em caso de comprovada simulação ou fraude. Recurso Voluntário Provido” (CARF, 2ª Seção, AC. 2402-003821)

Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008 DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS E DIVIDENDOS. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. NÃO INCIDÊNCIA. Não incide contribuição social a título de distribuição de lucros e dividendos aos sócios da sociedade. Não existe norma que obrigue a percepção pelos sócios de verba mínima representativa de pró-labore, podendo a remuneração decorrer apenas de distribuição nos lucros, não podendo esse fato ser tido como ausência de discriminação das verbas na contabilidade. Recurso Voluntário Provido” (CARF, 2ª Seção, Ac. 2403-001.958).

Contribuições Previdenciárias Período de Apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007 CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. REMUNERAÇÃO DOS SÓCIOS. PRÓ-LABORE E DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. NECESSIDADE DISCRIMINAÇÃO. As remunerações por pró-labore e participação nos resultados devem restar cabalmente discriminadas, de maneira a evitar a incidência da contribuição previdenciária sobre o total dos valores pagos aos sócios à luz do disposto no inciso II do §5º do artigo 201 do Regulamento da Previdência Social. No caso, a discriminação ocorreu, não havendo que se falara em incidência de contribuição previdenciária sobre a parcela referente a lucros. ALEGAÇÃO DE CARÁTER CONFISCATÓRIO DE MULTA. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO. EXACERBAÇÃO DE COMPETÊNCIA. SÚMULA 02 DO CARF. A tentativa do contribuinte de afastar a aplicação da multa no caso em comento encontra seu fundamento no caráter confiscatório da multa, o que seria vedado pela Constituição Federal. Reconhecer a existência de confisco é o mesmo que reconhecer a inconstitucionalidade da sua incidência. A apreciação de matéria constitucional em tribunal administrativo exacerba sua

competência originária que é a de órgão revisor dos atos praticados pela Administração, bem como invade competência atribuída especificamente ao Judiciário pela Constituição Federal. Incidência da Súmula 02 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. JUROS DE MORA. TAXA SELIC. APLICAÇÃO À COBRANÇA DE TRIBUTOS. Súmula do Segundo Conselho de Contribuintes diz que é cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia Selic para títulos federais. MULTA MORATÓRIA. PENALIDADE MAIS BENÉFICA. O não pagamento de contribuição previdenciária constituía, antes do advento da Lei nº 11.941/2009, descumprimento de obrigação acessória punida com a multa de mora do art. 35 da Lei nº 8.212/1991. Revogado o referido dispositivo e introduzida nova disciplina pela Lei 11.941/2009, devem ser comparadas as penalidades anteriormente prevista com a da novel legislação (art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996), de modo que esta seja aplicada retroativamente, caso seja mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, “c” do CTN). Não há que se falar na aplicação do art. 35A da Lei nº 8.212/1991 combinado com o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996, já que estes disciplinam a multa de ofício, penalidade inexistente na sistemática anterior à edição da MP 449/2008, somente sendo possível à comparação com multas de mesma natureza. Assim, deverão ser cotejadas as penalidades da redação anterior e da atual do art. 35 da Lei nº 8.212/1991. Recurso Voluntário Provido.” (CARF, 2ª Seção, AC. 2301-002.905).

Desta forma, neste sentido, há de ser observado que uma das condições para se reconhecer a impossibilidade de tributação, em atenção à jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, é a existência de uma contabilidade regular e que possua controles adequados e razoáveis no sentido de segregar e comprovar a existência da distribuição de lucros.

Assim, inexistindo contabilidade ou sendo ela defectível por possuírem demonstrações irregulares, haverá a fiscalização de forma excepcional realizar o arbitramento (art. 33, RPS).

No caso em tela, embora não se possa afirmar que a Recorrente não possuía contabilidade e controles, esta não atendeu adequadamente as regras contábeis e fiscais de modo suficiente para se permitir a conclusão no sentido de que os pagamentos efetivados em favor dos sócios da pessoa jurídica, ora Recorrente, eram distribuição de lucros ou resultados.

Do Relatório Fiscal se extrai e dos documentos acostados aos autos que corroboraram o lançamento, existem diversas irregularidades que, apesar de possuir uma contabilidade, não nos permite concluir pela configuração de distribuição de lucros, e, por conseguinte, a ausência de tributação.

No caso em exame, o item “5. Análise da Escrituração Contábil” do Relatório Fiscal, a fls. 47/85, elenca uma variedade de irregularidades na escrituração contábil da empresa que evidenciam a não fidedignidade dos registros contábeis nela assentados.

· A conta contábil Caixa é específica para o registro dos ativos financeiros dotados de liquidez imediata, ou seja, numerário ou dinheiro em espécie. É a conta contábil que registra o dinheiro existente em tesouraria, sendo seu saldo correspondente ao valor em moeda mantido na tesouraria da empresa. Os fatos contábeis registrados nesta conta apresentam um movimentação volumosa e anormal de dinheiro, que nos anos de 2008, 2009, 2010 e 2011 ultrapassou a casa de 75,5 milhões de reais em espécie– cash.

O contribuinte foi intimado a apresentar os documentos que comprovassem os registros contábeis das massivas transferências de dinheiro das contas bancárias para a conta Caixa ocorridas em 2008.

Entretanto, os documentos apresentados não comprovaram efetivamente estas transações. Diversamente, restou evidenciado que os lançamentos ocorridos na conta Caixa são fictícios. Conforme as declarações prestadas pelo contribuinte, tais transações ocorreram de fato apenas nas contas bancárias.

· Os lançamentos que registram o recebimento de receitas em dinheiro também são inverossímeis. No ano de 2008 está registrado na conta Caixa o recebimento em cash de R\$ 6.195.479,07, em 2009 de R\$ 5.642.097,64, em 2010 de R\$ 4.852.348,36 e 2011 de R\$ 11.068.239,41. O contribuinte presta serviços para hospitais, em sua maioria públicos, e para grandes planos de saúde. Por óbvio que estas instituições não realizam tão vultosos pagamentos em espécie como está a demonstrar os registros contábeis do contribuinte.

· De acordo com a escrituração contábil, as saídas dos recursos financeiros da conta Caixa são preponderantemente para o pagamento de distribuição de lucros aos sócios. Os registros contábeis da conta Caixa testemunham o pagamento de distribuição de lucros no montante de R\$ 10.396.727,12 em 2008, de R\$ 6.445.253,06 em 2009, de R\$ 13.088.638,63 em 2010 e de R\$ 19.184.882,54 em 2011, os quais foram pagos em "cash", conforme lançamentos nas contas "110101000011101 – CAIXA", "110101010011102 – CAIXA GERAL" e "240604010024671 –DISTRIBUIÇÃO ANTECIPADA DE LUCROS".

Não se nos afigura verossímil que uma empresa, nos dias atuais, mantenha em suas dependências e/ou transacione tão volumosa quantia em dinheiro, como assim evidencia a contabilidade apresentada pelo contribuinte. Por óbvio que estes lançamentos na conta Caixa não são minimamente críveis e são manifestos indicativos de graves anormalidades que comprometem a credibilidade e a fidedignidade da escrituração contábil.

· A Fiscalização apurou nos exercícios de 2008 e 2010 uma persistente anomalia na escrituração da conta Caixa, consistente na existência de significativo saldo credor, que em 27/03/2008, a título ilustrativo, somava R\$ 595.470,65 e em 30/12/2010, de R\$ 920.934,45, demonstrando que saia mais dinheiro do caixa do que o dinheiro que no caixa existia. Esta grave irregularidade

atesta que o contribuinte efetuava pagamentos com recursos não contabilizados, pois o saldo credor na conta Caixa demonstra que não havia dinheiro suficiente para fazer frente aos pagamentos escriturados nesta conta contábil. A planilha "Lançamentos Consolidados por Dia", anexo 15, demonstra os saldos credores observados na conta Caixa no decorrer de 2008 e 2010.

Tal deslize contábil torna ainda mais insustentável a veracidade dos vultosos pagamentos efetuados sob o rótulo de distribuição de lucros e escriturados na conta Caixa.

Toda receita operacional da empresa transita pela conta contábil "110401000011401 CLIENTES DIVERSOS", tendo como contrapartida a conta "Contas a Receber", que apresenta uma movimentação atípica, na medida em que, no ano de 2008, do montante de recebimentos de R\$ 19.692.437,93 nela escriturados, R\$ 12.655.761,72 foram registrados como ingressos na conta "110201000011201 BANCO CTA MOVIMENTO" e o expressivo valor de R\$ 6.201.767,19 (31,5%) foi registrado como ingressos na conta "110101000011101 CAIXA", ou seja, valores recebidos em espécie. Em 2009, o registro de ingressos na conta CAIXA foi de R\$ 5.642.097,64 (24,7%); R\$ 4.852.348,36 (18,4%)

em 2010, e R\$ 11.068.239,41 (35,7%) em 2011.

A verossimilhança de tais registros é remota em virtude de os clientes da empresa serem grandes hospitais públicos e planos de saúde, sendo improvável que estes não tenham se utilizado do sistema bancário para quitar suas faturas de prestação de serviços.

O contribuinte registra na Conta "240604010024671 DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS" a distribuição mensal antecipada de lucros aos médicos anesthesiologistas que compõem seu quadro societário. Esta conta registra a distribuição de R\$ 13.997.389,81 em 2008, de R\$ 16.406.108,52 em 2009, de R\$ 18.258.234,89 em 2010 e de R\$ 22.525.960,59 em 2011. Os registros mostram ainda que dos lucros distribuídos R\$ 10.396.727,12 (2008), R\$ 6.445.253,06 (2009), R\$ 13.088.638,63 (2010) e R\$ 19.184.882,54 (2011) tiveram como contrapartida a conta Caixa, ou seja, foram pagos em "cash", corroborando a anormalidade na via eleita para tais pagamentos, tendo em vista o volume expressivo de numerário.

Porque não utilizar o sistema bancário, muito mais seguro ?

Intimado mediante termo próprio, o Sujeito Passivo apresentou os recibos mensais referentes aos pagamentos antecipados de lucros, os quais, quando confrontados com os lançamentos contábeis na conta "240604010024671 DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS", descortinou uma série de inconsistências.

No registro contábil de 04/03/2008, há o pagamento de R\$ 175.000,00 a título de distribuição de lucros ao sócio Orlando Toshihiro Yamauchi.

No mês de março/2008, os pagamentos efetuados a título de distribuição de lucros totalizaram R\$ 1.039.782,86, incluindo o valor de R\$ 175.000,00 pagos a Orlando Toshihiro, contudo, o "Recibo de Pagamento de Distribuição de Lucro" registra, apenas, o pagamento de R\$ 16.844,00.

Intimado a apresentar o recibo referente ao pagamento registrado na contabilidade, o Contribuinte justificouse alegando que o pagamento em questão referiase a um contrato de mútuo entre a empresa e o sócio Orlando Toshihiro Yamauchi, tendo por objeto o empréstimo de R\$ 175.000,00, que deveriam ser pagos em 36 parcelas, sem aplicação de juros e sem qualquer atualização monetária. O artigo 3º deste contrato estabelece que as parcelas "serão descontadas do adiantamento mensal na distribuição de lucros a que tem direito junto a Mutuante, de acordo com sua produção mensal".

Se de fato tal valor referir-se a empréstimo ao sócio Orlando e não a distribuição de lucros, o registro contábil está completamente equivocado.

Segundo o inciso II do art. 179 da Lei nº 6.404/76, classificam-se no Ativo Realizável a Longo Prazo os empréstimos a diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da empresa. Por conseguinte, o lançamento escorreito e consagrado pela boa prática contábil deveria ser em contas próprias do ativo não circulante, mais especificamente no Ativo Realizável a Longo Prazo.

No caso do plano de contas da empresa ora Autuada, o lançamento contábil do mútuo e dos subsequentes pagamentos das parcelas deveriam ser registrados na conta "12010100001210 EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS". Entretanto, não há quaisquer lançamentos na contabilidade de 2008, 2009, 2010 e 2011 que registrem o referido empréstimo, a sua amortização ou o seu saldo.

Ademais, ao se analisar o comportamento da série de pagamentos de lucros ao sócio Orlando frente aos demais sócios, é forçoso concluir que não houve qualquer desconto de parcelas decorrentes do suposto contrato de mútuo. Observase nas planilhas das figuras 30 e 31, a fl. 63, que Orlando Toshihiro recebeu pagamentos de lucros idênticos a diversos outros sócios no decorrer de 2008 e 2009.

De outro giro, a se admitir que o valor de R\$ 175.000,00 diz respeito a um eventual contrato de mútuo, a totalização dos recibos de pagamentos de distribuição de lucros será superior àquele registrado na contabilidade, na medida em que, ao se deduzir o valor de R\$ 175.000,00 do montante registrado na conta "240604010024671 DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS", restaria R\$ 864.782,86 como o valor efetivamente distribuído a título de lucros em março de 2008 registrado na contabilidade.

Entrementes, os recibos apresentados pelo contribuinte neste mês totalizam R\$ 1.039.782,86. Destarte, conclui-se por óbvio que houve a distribuição de lucros no valor de R\$ 175.000,00 não registrados na contabilidade.

· Em diversos meses dos anos de 2009 e 2010, os valores pagos ao Diretor Werner Alfred Gemperli a título de lucros distribuídos registrados na contabilidade apresentam montantes superiores àqueles exibidos nos recibos de pagamento de distribuição de lucros, conforme ilustrado nas figuras 32, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 39 e 40 a fls. 64/66.

Enquanto os lançamentos contábeis registram pagamentos que atingem a cifra de R\$ 399.004,00, os recibos de pagamento de distribuição de lucro somam, tão somente, R\$ 202.178,38, ou seja, praticamente a metade.

· A escrituração contábil da distribuição de lucros ocorridos em 31/12/2010 registra valores muito superiores àqueles mostrados nos recibos para os anestesiólogos Fábio Benevenuto, Marcelo Pedra Tognini, Sandra Maria Velasco e Adriana Marques. A figura 42 mostra os lançamentos registrados na conta "240604010024671DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS" no período de 20/12/2010 a 31/12/2010. O valor mostrado em "Soma" refere-se aos lançamentos contábeis registrados em 31/12/2010 apontam que se pagou em espécie (a contrapartida é a conta Caixa) a título de distribuição de lucros R\$ 118.279,67 a Sandra Maria Velasco, R\$ 216.101,76 a Adriana Marques, R\$ 224.576,29 a Fábio Benevenuto, R\$ 228.423,52 a Marcelo Pedra Tognini e R\$ 253.932,41 a Maruan Omais, totalizando R\$ 1.041.313,65.

Entrementes, os recibos apresentados pelo contribuinte mostram valores bem menores, quais sejam, R\$ 26.809,00 a Sandra Maria Velasco, R\$ 25.557,00 a Adriana M. da Costa, R\$ 21.983,00 a Fábio Vinicius Benevenuto Feltrim, R\$ 29.847,00 a Marcelo Pedra Tognini e R\$ 28.953,00 a Maruan Omais, totalizando R\$ 133.149,00.

Intimado a justificar as discrepâncias relativas aos pagamentos efetuados aos sócios Fábio Benevenuto, Marcelo Pedra Tognini, Sandra Maria Velasco e Adriana Marques, o Sujeito Passivo alegou que "... nos lançamentos apresentados existe um erro formal no momento de descrever o histórico do lançamento, pois o valor refere-se ao pagamento de lucros distribuídos a mais de um sócio ...".

Acontece que, mesmo considerando as retificações propostas pelo contribuinte, ao se apurar os valores escriturados em 12/2010 nesta conta contábil referentes aos pagamentos de distribuição de lucros efetuado a estas pessoas, deparase com uma grande divergência entre os valores lançados na contabilidade e os recibos apresentados. As planilhas 45 a 48, a fls. 68/70, revelam que os lucros pagos conforme escrituração contábil somam R\$ 1.266.921,65 enquanto que os lucros pagos conforme recibos de pagamentos não ultrapassam o montante de

R\$ 1.041.169,28, havendo uma diferença não esclarecida de R\$ 225.752,37.

· A conta contábil "240604010024671 DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS" registra ainda o pagamentos de lucros aos anesthesiologistas Luis Cesar Anzoategui, José Tadachi Sugai e Sirlei Paulo Queiroz. Contudo, estes médicos não fazem parte formalmente do quadro societário da empresa.

Luis Cesar Anzoategui passou a constar do quadro societário somente a partir de 11/07/2011, com a alteração contratual n.º 05. Os demais nunca constaram do quadro societário da empresa.

Intimado a apresentar os recibos referentes a todos os pagamentos realizados para os médicos Luis Cesar Anzoategui, José Tadachi Sugai e Sirlei Paulo Queiroz nos anos de 2010 e 2011, o contribuinte declarou que "Ainda esclarecemos que as pessoas ..., Sirlei Paulo Queiroz, José Tadasi DF CARF MF Fl. 7683

Sugai, ..., durante o período verificado, não participam do quadro societário da Empresa Servan, que esta empresa não efetuou pagamentos de qualquer natureza ou repasses de valores a estas pessoas, razão pela qual não existem recibos a serem apresentados, bem como não há registros contábeis devido a ausência do fato a ser registrado." Para o médico Luis Cesar Anzoategui, a empresa apresentou recibos de pagamento de lucros somente a partir de 09/2011.

Que confiabilidade pode ter uma contabilidade cujo próprio Contribuinte desconhece e nega seus registros contábeis, circunstância que revela a falta de exatidão e de integridade dos registros contábeis escriturados na conta "240604010024671 DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS". Resta evidente que tais registros não são a representação fiel da verdade material, como assim exige o Princípio Contábil da Oportunidade.

· A Fiscalização constatou que em 2011 houve diversos registros contábeis de pagamentos lançados na conta "240604010024671 DISTR. ANTECIP. DE LUCROS" de valores elevados e que tinham como contrapartida do lançamento a conta "110101010011102 CAIXA GERAL". Ou seja, contabilmente, tais valores foram pagos em espécie.

Intimado a apresentar os comprovantes do efetivo pagamento destes montantes, o contribuinte afirmou que "... a Servan para os pagamentos em questão, bem como para todos os demais pagamentos dos lucros distribuídos aos sócios, não utiliza cheque, porém o faz através de débito em sua conta corrente sendo que o banco se encarrega de distribuir os valores aos sócios, ...". Avulta de tal pronunciamento que os lançamentos contábeis em questão não representam adequadamente estes fatos, pois estes registram pagamentos realizados pela conta contábil "Caixa" e não pela conta contábil "Banco Conta Movimento".

Tal informação, todavia, contradiz os inúmeros lançamentos contábeis de pagamento de lucros através da conta "Caixa", no montante de R\$ 10.396.727,12 em 2008, de R\$ 6.445.253,06 em 2009, de R\$ 13.088.638,63 em 2010 e de R\$ 19.184.882,52 em 2011. Como visto, o próprio contribuinte demonstra, uma vez mais, que a sua escrituração contábil não representa a realidade dos fatos.

· A Fiscalização apurou a ocorrência de uma multiplicidade de lançamentos que evidenciam transferências de receitas operacionais diretamente para os sócios sob a denominação de distribuição de lucros. Os lançamentos demonstram que a receita operacional recebida é imediatamente repassada, em sua integralidade, para os sócios na forma de lucros, conforme exposto nas planilhas do anexo 21, bem como, exemplificativamente, nas planilhas nº 54, 55, 56 e 57, a fls. 73/75.

A título ilustrativo, o primeiro lançamento da figura 54, a fl. 73, efetuado em 03/06/2008, registra o recebimento na conta Caixa de uma receita operacional de R\$ 45.000,00 referente a serviços prestados para a Santa Casa. O segundo lançamento registra o repasse deste montante aos sócios sob a forma de lucros distribuídos. Ou seja, estas transações ocorrem simultaneamente. Os recursos são recebidos pela empresa e imediatamente repassados em sua integralidade aos sócios. Fica manifesto que não se trata de lucros, pois se está remunerando os sócios com 100% do valor dos serviços prestados. [...]

Então, para este Julgador, tenho que acertada a Fiscalização ao desconsiderar a escrituração contábil da Recorrente neste período e, assim, não reconhecer os valores como distribuição de lucros, promovendo o arbitramento.

Neste diapasão vejo necessidade de manter o lançamento e nego provimento ao presente Recurso Voluntário quanto à exigência de contribuições previdenciárias descritas nos DEBCADs n. **51.008.952-6** (empresa e RAT), **51.038.561-3** (segurados e contribuintes individuais) e **51.038.560-5** (Terceiros), quanto aos valores desconsiderados como distribuição de lucros e qualificados como remuneração, exclusivamente com relação aos diretores Wemer Alfred Gamperli, Paulo Kiyotaka Oshiro, Walter Dualibi e Francisco Otaviano Wilgenfritz.

Vejo a escorreita ação da Fiscalização que procedeu dentro da legalidade ao desconsiderar a contabilidade para fins de distribuição de lucros, reconhecendo tais valores como remuneração a título de pró-labore para os sócios da Recorrente.

INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICA DE SEGURADO EMPREGADO

Entretanto, vejo que a Fiscalização não poderia assim proceder somente com relação aos diretores Wemer Alfred Gamperli, Paulo Kiyotaka Oshiro, Walter Dualibi e Francisco Otaviano Wilgenfritz, isto porque estar-se-á utilizando dois peso e uma medida,

considerando que os demais sócios foram considerados como segurados empregados, desconsiderando as peças dos autos, sobretudo o contrato social e as regras estatutárias da empresa Recorrente.

Neste diapasão, vejo que a Fiscalização houve por bem desconsiderar a relação jurídica, parcialmente, ou seja, considerou os sócios gerentes e desconsiderou os demais sócios para se entender que estes últimos sócios (os que não estavam na administração) que constavam do contrato social da pessoa jurídica, ora Recorrente, seriam segurados empregados.

E, neste sentido, ousou a não concordar com a Fiscalização e tão pouco com o *decisum* recorrido, merecendo reforma, dando provimento ao recurso para que os demais sócios também sejam considerados como tais e não como segurados empregados, como os considerou a Fiscalização e o *decisum* recorrido.

Isto porque, os fatos geradores são de 2009 a 2011, quando já vigorava o art. 129 da Lei n. 11.196/2005, que enuncia expressamente, ‘in verbis’:

Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil

Vislumbro que o dispositivo legal acima coaduna plenamente ao presente caso, uma vez que a fiscalização desconsiderou a personalidade jurídica da Recorrente (parcialmente), de modo a separar os entes (pessoa jurídica e sócios – pessoas físicas), e, por conseguinte, sustentar que não seriam sócios daquele, mas, em verdade, empregados, existindo uma relação empregatícia.

A partir da Lei n. 11.196/2005, conforme art. 129, este tipo de procedimento somente é possível, inclusive, para fins fiscais e previdenciários, em consonância com o art. 50 do Código Civil, o qual impõe a necessidade de autorização judicial, o que não ocorreu no presente caso.

Aliás, para se evitar equívocos, não estamos diante de casos de “terceirização”, onde uma pessoa jurídica, de maneira simulada, contrata outra pessoa jurídica, que, na verdade, é meramente formal, constituindo-se de empregados daquela.

Ora, aqui temos um caso onde se pretende desconsiderar a natureza de sócio cotista da própria Recorrente para se sustentar o vínculo empregatício. Trata-se de situação onde se aplica claramente o art. 129 da Lei n. 11.196/2005, inexistindo possibilidade de afastá-la.

O art. 5º, LV, estabelece que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”. Tratam-se, portanto, de princípios que não se aplicam exclusivamente ao processo judicial, mas também ao administrativo e, em particular, ao

Processo Administrativo Tributário

O Processo Administrativo Tributário é um instrumento de que se vale o Estado para aperfeiçoar as exigências fiscais. As exações devem ser perfeitas, ou seja, deve-se exigir do sujeito passivo exatamente o que é devido, nada mais nem menos, em observância aos princípios da legalidade tributária e da responsabilidade fiscal. Parte-se da premissa de que os atos administrativos podem conter defeitos e que, portanto, deve haver um mecanismo de correção.

Neste contexto, se entende que o interessado deve ser chamado a contribuir, assegurando-se-lhe o direito de manifestar sua inconformidade, caso disponha de informações capazes de compor uma antítese à tese da Administração. Daí porque, nos despachos decisórios que não homologam compensações e nos lançamentos de ofício – apenas para citar dois exemplos – o sujeito passivo não é simplesmente intimado a pagar, mas a pagar ou impugnar a exigência.

Assegurar o contraditório consiste, portanto, em conduzir o processo de forma dialética, de tal sorte que o interessado tenha o direito de se manifestar sobre todas as teses e provas que a Administração trazer aos autos.

Dizer que o interessado tem direito à ampla defesa significa que ele pode defender-se livremente, sem qualquer limitação, salvo as que o próprio Direito impõe. A fixação de restrições ao direito de defesa justifica-se porque todo princípio está associado a um valor, e, como não existe valor absoluto, os princípios podem sofrer limitações em face de outros princípios e valores.

Como é cediço, o processo não é um fim em si mesmo, mas um método, ou instrumento, para se alcançar determinado fim. Em abstrato, os requisitos formais estabelecidos para a prática dos atos existem como garantia de que o fim será atingido, embora, em concreto, tais exigências possam ter efeito justamente contrário, quando se perde de vista a instrumentalidade do processo, e as formas se degeneram em formalismo excessivo, deixando de ser garantia, para transformarem-se em obstáculo à realização do direito material.

Para evitar que se perca a visão do processo como instrumento e das formas como garantia, a LPA, no art. 2º, parágrafo único, incisos VIII e IX, prescreve que, no processo administrativo, serão observadas formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados; e adotadas formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados.

Quando o interessado opta por discutir a mesma questão pela via judicial, o interesse de agir na esfera administrativa desaparece, posto que a decisão administrativa perderá toda a utilidade que poderia ter para o interessado. A decisão administrativa, na parte em que for coincidente com a decisão judicial, será inútil, posto que desnecessária; e, na parte na que for conflitante, também não terá utilidade, uma vez que a decisão judicial, que julgar total ou parcialmente a lide, tem força de lei nos limites da lide e das questões decididas¹.

Segundo o art. 301, § 3º, do CPC, com redação dada pela Lei nº 5.925/1973, há coisa julgada, quando se repete ação que já foi decidida por sentença, de que não caiba recurso.

Para Fredie Didier Jr., o entendimento majoritário da doutrina tradicional brasileira é o de que a coisa julgada representa a imutabilidade dos efeitos da decisão judicial. Integram esta corrente, entre outros, Liebman, Dinamarco e Ada Pellegrini².

A obrigação tributária nasce com o fato gerador,³ logo, desde o momento em que um fato amolda-se à hipótese de incidência, já existe também um credor (sujeito ativo), um devedor (sujeito passivo) e uma prestação (de pagar). Ocorre que esta obrigação, por ser prevista em lei de forma geral e abstrata, depende de uma apuração para que se determinem os seus elementos, possibilitando-se, assim, o pagamento ou, em caso de inadimplência, o ajuizamento de uma execução fiscal. O lançamento, apesar do que sugere a interpretação literal do texto normativo, não constitui o crédito tributário porque este surge com o próprio fato gerador, visto que não há obrigação de pagar sem crédito. Assim, o lançamento tem como finalidade imediata fixar os elementos da obrigação, identificando o sujeito passivo e apurando, ou liquidando, o crédito tributário.

A legislação que rege o Processo Administrativo Tributário prevê a sanção de nulidade apenas para atos inquinados por vício de competência (falta de requisito subjetivo) ou lavrados com preterição do direito de defesa.

O vício subjetivo (incompetência) e o cerceamento do direito de defesa ensejam a decretação de nulidades, conforme art. 59 do PAT, *in verbis*:

CAPÍTULO III

Das Nulidades

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.

As nulidades estabelecidas pelo art. 59 são absolutas, ou seja, os atos maculados por vício subjetivo ou proferidos com preterição do direito de defesa devem necessariamente ser invalidados, uma vez que seus defeitos são considerados insanáveis. O rigor da sanção se justifica, pois a competência do agente e a influência do autuado são as principais garantias para que o lançamento chegue à sua finalidade. Além disso, os direitos ao contraditório e à ampla defesa no processo administrativo são constitucionalmente garantidos.

Em conformidade com o disposto no art. 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN) o auto de infração lavrado de acordo com o artigo anterior conterà, obrigatoriamente:

I – a identificação do sujeito passivo;

II – a matéria tributável, assim entendida a descrição dos fatos e a base de cálculo;

² DIDIER JR, Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. Curso de Direito Processual Civil: Teoria da prova, direito probatório, teoria do precedente, decisão judicial, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela. 4. ed. rev., ampl. e atual. Salvador: JusPODIVM, 2009, vol. 2, p. 413-415.

³ CTN, art. 113, § 1º: “A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

III – a norma legal infringida;

IV – o montante do tributo ou contribuição;

V – a penalidade aplicável;

VI – o nome, o cargo, o número de matrícula e a assinatura do AFTN atuante;

VII – o local, a data e a hora da lavratura;

VIII – a intimação para o sujeito passivo pagar ou impugnar a exigência no prazo de trinta dias contado a partir da data da ciência do lançamento.

Assim, quando o lançamento for lavrado em desconformidade com o estabelecido no art. 142 do CTN ou art. 10 do PAT, que dispõem sobre o conteúdo e a forma do ato, a decretação da nulidade é dever do julgador administrativo.

Feita estas considerações, neste aspecto, vejo que há de ser reformar o lançamento e dando provimento ao Recurso Voluntário para reformar a decisão ora hostilizada e considerar insubsistente o lançamento quanto à exigência de contribuições previdenciárias descritas nos DEBCADs n. 51.008.952-6 (empresa e RAT), 51.038.561-3 (segurados e contribuintes individuais) e 51.038.560-5 (Terceiros) com relação ao arbitramento dos lucros realizados a todos os sócios que constavam do contrato social à época dos fatos geradores.

Juntamente à impossibilidade de desconsiderar a pessoa jurídica de maneira a tributar os sócios como se empregados fossem, diante do art. 129 da Lei n. 11.196/2005, também não constatamos a caracterização de vínculo empregatício entre a Recorrente e todos os seus sócios.

Além disso, entendo que a Fiscalização não demonstrou a existência da relação jurídica de empresa e segurados empregados. Para melhor fundamentar o presente voto, peço licença para utilizar como razões de decidir os fundamentos apresentados pelo i. Presidente constante do Acórdão 2301-004.222.

Realmente, conforme informa e fundamenta o lançamento, no Relatório Fiscal (RF), a legislação permite e determina que o Fisco descaracterize vínculos previdenciários e os caracterize como segurado empregado, desde que as premissas que o configurem como tal estejam presentes e sejam demonstradas e provadas pela acusação da fiscalização.

Decreto 3.048/1999:

Art. 229. O Instituto Nacional do Seguro Social é o órgão competente para:

...

§ 2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.

...

Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:

I como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural a empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;

Portanto e para tanto, o Fisco deve verificar, demonstrar e provar que o serviço era:

- 1. Prestado de forma pessoal;*
- 2. Prestado por pessoa física;*
- 3. Prestado na área urbana ou rural;*
- 4. Prestado para empresa (conforme definição que consta na legislação previdenciária);*
- 5. De natureza não eventual, em relação à atividade da empresa;*
- 6. Prestado em regime de subordinação, ressalte-se que a subordinação citada é a jurídica, pois até um contribuinte individual deve subordinação de data, local, horário, etc;*
- 7. Oneroso, mediante remuneração; e*
- 8. Prestado inclusive como diretor empregado.*

Assim, como demonstrado de forma sintética, acima, o trabalho de desconsiderar a relação jurídica pactuada é extremamente complexa, difícil, **pois a acusação é obrigada a comprovar de forma individual, por segurado, ou por grupo de segurados que prestam serviço em idênticas condições – extensa lista de características.**

Em nosso entender, o Fisco não necessita comprovar os requisitos de segurado empregado, listados acima, a fim de desconsiderar o vínculo, quando o trabalhador presta serviço em período integral, oito horas, como empregado, com registro de emprego devidamente formalizado, em períodos idênticos.

Esses requisitos já estão presentes no vínculo formalizado.

Entendo o fundamento dos demais integrantes do colegiado, que divergiram do meu voto, de que as relações de serviço, principalmente na área de sistemas de informação, são distintas e que podem ocorrer, sim, tais situações, mas, por ora, não verifico como um segurado empregado, com registro devidamente formalizado, trabalhando em período idêntico e integral, oito horas, ocupando cargo de gerência e/ou direção, possa, ao mesmo tempo, prestar serviços por empresas em que é o único sócio e não ser considerado como segurado empregado.

MÉDICOS QUE NÃO ESTÃO NA SOCIEDADE DA RECORRENTE

Verifica-se nos autos que além de todos dos sócios/médicos há algumas pessoas físicas/médicos anesthesiologistas que foram considerados como se empregados fossem da Recorrente por não se encontrarem inseridos no contrato social desta.

Com fulcro no caput do art. 142 do Código Tributário Nacional, não olvidemos, compete ao Fisco o ônus da prova da relação jurídica-tributária. 'In verbis':

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.(GN)

Deste modo, é dever a comprovação e descrição de todos os elementos essenciais à confirmação de que houve a ocorrência do fato gerador.

Para este Julgador, vejo que a Fiscalização reconhece que os sócios da Recorrente, mais do que não receber distribuição de lucros, eram empregados desta. E, nesta linha de raciocínio e dentro desta perspectiva, dado o fato de que estamos diante de uma pessoa jurídica devidamente constituída e regular, demonstrar como isto de fato e de direito seria possível não é tarefa simples.

Para analisar a questão dos médicos fora do estatuo, vejo, de inicio, que há uma grande dificuldade que a ação fiscal, da forma que foi realizada nos trouxe, pois, não existe qualquer demonstração nos autos, muito menos prova, de que a pessoa jurídica constituída é meramente formal. Ao contrário, pelo próprio relatório fiscal e documentação, é possível notar que esta foi regularmente constituída, exercendo de fato e de direito suas atividades, ou seja, não e trata de pessoa jurídica de papel.

Então, diante da celeuma acima vem a primeira conclusão: se a pessoa jurídica resta devidamente constituída e sem qualquer indício que sua existência é simulada, não se pode ignorar o fato de que as pessoas físicas que constam do contrato social são sócios e não empregados.

Embora já entenda que não seria possível, diante da evidente existência da pessoa jurídica, sem qualquer prova que a desabone, tributar sócios como empregados sem antes demonstrar a fragilidade da existência da própria pessoa jurídica (Recorrente), também não se identifica a comprovação dos requisitos para a configuração de vínculo empregatício dos sócios.

E isto se faz necessário na dinâmica legislativa existente, eis que caberia ao Fisco descrever e comprovar a prestação de serviço de natureza urbana à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado (art.12, I, Lei n. 8.212/91), 'in verbis':

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

a) *aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;*

b) *aquele que, contratado por empresa de trabalho temporário, definida em legislação específica, presta serviço para atender a necessidade transitória de substituição de pessoal regular e permanente ou a acréscimo extraordinário de serviços de outras empresas;*

c) *o brasileiro ou estrangeiro domiciliado e contratado no Brasil para trabalhar como empregado em sucursal ou agência de empresa nacional no exterior;*

d) *aquele que presta serviço no Brasil a missão diplomática ou a repartição consular de carreira estrangeira e a órgãos a ela subordinados, ou a membros dessas missões e repartições, excluídos o não brasileiro sem residência permanente no Brasil e o brasileiro amparado pela legislação previdenciária do país da respectiva missão diplomática ou repartição consular;*

e) *o brasileiro civil que trabalha para a União, no exterior, em organismos oficiais brasileiros ou internacionais dos quais o Brasil seja membro efetivo, ainda que lá domiciliado e contratado, salvo se segurado na forma da legislação vigente do país do domicílio;*

f) *o brasileiro ou estrangeiro domiciliado e contratado no Brasil para trabalhar como empregado em empresa domiciliada no exterior, cuja maioria do capital votante pertença a empresa brasileira de capital nacional;*

g) *o servidor público ocupante de cargo em comissão, sem vínculo efetivo com a União, Autarquias, inclusive em regime especial, e Fundações Públicas Federais; (Incluída pela Lei nº 8.647, de 13 de Abril de 1993)*

h) *(Execução suspensa pela Resolução SF nº 26, de 21 de Junho de 2005)*

i) *o empregado de organismo oficial internacional ou estrangeiro em funcionamento no Brasil, salvo quando coberto por regime próprio de previdência social; (Incluída pela Lei nº 9.846, de 26 de Novembro de 1999)*

j) *o exercente de mandato eletivo federal, estadual ou municipal, desde que não vinculado a regime próprio de previdência social; (Incluído pela Lei nº 10.887, de 18 de Junho de 2004)*

A improcedência do lançamento quanto ao vínculo empregatício se dá pelo fato de que, como consta do próprio Relatório Fiscal, tem-se 72 sócios na Recorrente, não se constatando uma descrição exata e mediante provas a existência de vínculo empregatício da Recorrente com referidas pessoas físicas, devidamente constituídas como sócias.

De mais a mais, lendo e relendo o Relatório Fiscal e os autos, não se identifica qualquer descrição pormenorizada de condutas e provas no sentido de quais seriam os sócios que, em verdade, teriam uma relação de vínculo empregatício com a Recorrente.

Não existe qualquer descrição no sentido de comprovar a relação empregatícia de tais pessoas físicas, fato de fundamental importância e cujo ônus é totalmente do Fisco, conforme alhures dito.

Ou seja, da forma que se encontra o Relatório Fiscal, por sua superficialidade, não se pode tê-lo como arrimo para configurar a relação de emprego.

Mas, não é só, eis que o Estatuto que é mencionado no Relatório Fiscal, onde alega que a Recorrente estipula regras para os sócios quanto aos plantões, prêmios, licenças, férias, entre outros assuntos, ao contrário do que aduz a Fiscalização, ele não comprova nenhum vínculo empregatício, mas sim a gerência administrativa dos sócios, regulando a regras e normas da empresa. (Destaque que há assinatura dos sócios)

Vejo que não é possível dizer que este estatuto leva à configuração de subordinação, pois ele foi aprovado para disciplinar a conduta de todos os sócios da Recorrente. Equivale dizer: todos estão sujeitos às regras estatutárias, não constando qualquer exceção deste ou daquele médico sócio.

Tal regulamentação de regras, para adequar o ambiente de trabalho com relação aos plantões, consultas, disciplinares, administração e recebimento de uma forma geral se faz necessário, pois, não olvidemos, estamos tratando de uma sociedade com mais de 70 médicos e, para que seja possível a racional e adequada gestão da pessoa jurídica, é de fundamental importância que estabeleçam regras entre si.

Uma sociedade, quando constituída, necessita que seus sócios visem um objetivo comum e isto somente será possível se existirem regras de convivência entre eles, permitindo atingir a finalidade da associação realizada. E foi desta forma que este julgador visualizou, ao contrário da Fiscalização, não vendo nenhuma subordinação.

Destarte, entendemos que o estatuto descrito, mais do que essencial à sociedade, revela que todos estavam sujeitos a tais regras. Não há como se sustentar que o respeito ao estatuto elaborado e acordado pelos próprios sócios, aos quais se sujeitam por vontade própria e por serem cotistas da sociedade caracterizaria subordinação fática e jurídica a permitir o vínculo empregatício.

Vale lembrar que todos os sócios possuem a mesma quantidade de cotas, tendo voto com peso igual na sociedade (v. contrato social), de tal modo que não se torna possível dizer que existiria até mesmo uma imposição unilateral do empregador para cumprimento de tais regras. Ao contrário, como já dito, são regras aprovadas pelos próprios sócios, cabendo a todos respeitá-las. Se não houver concordância, basta a maioria alterar pelo voto tais regras, ou ainda se retirar da sociedade.

E não é só isto. Na ação fiscal, ainda com relação à subordinação, é preciso ressaltar que não consta dos autos qualquer prova concreta de subordinação, sobretudo, a fim de se identificar quem, de fato, exercia a função de empregador e de empregado. Muito menos existe uma descrição pormenorizada quanto a cada um dos sócios a fim de se comprovar esta relação de subordinação.

Em conjunto à ausência de subordinação, notamos que neste peculiar caso concreto todos os sócios prestam serviços em nome da recorrente para terceiros, inexistindo nos autos comprovação e descrição da conduta destes no sentido de que eram empregados e, por conseguinte, tinham uma prestação pessoal, vinculada e subordinada à Recorrente (pessoa jurídica empregadora). Não se identificam tais provas, muito menos se nota uma descrição a fim de se permitir a compreensão como era esta relação de vínculo empregatício entre os sócios (e quais deles) e a pessoa jurídica.

Por outro lado, quanto ao caráter remuneratório, também não se revela claramente nos autos a descrição e comprovação de dependência remuneratória, eis que a prova exclusiva que a fiscalização se utiliza para sustentar o caráter remuneratório são as planilhas da própria Recorrente quanto à distribuição de lucros (já afastado e configurado como pró-labore).

E mais, no Relatório Fiscal aduz a Fiscalização que a contabilidade e os controles da Recorrente não são confiáveis, o que torna impossível utilizar tais planilhas como prova suficiente para se demonstrar o caráter oneroso e ou remuneratório.

Com a ‘permissa venia’ necessária e imperiosa, vejo que na Recorrente houve um tamanho descontrole contábil e esvaecido conhecimento jurídico para administrá-la, eis que as planilhas demonstram claramente que os sócios queriam realizar distribuição de lucros, tendo em vista que os valores mensais eram totalmente variáveis, inexistindo nos autos qualquer elemento que nos leve a reconhecer a existência de salário.

Portanto, não se nota no presente caso concreto uma descrição adequada e prova suficiente a fim de se comprovar uma relação de vínculo empregatício em relação aos sócios da Recorrente, não só aqueles que estavam no Estatuto, mas todos os médicos que receberam de uma só maneira.

Trilhando pelo mesmo raciocínio, não identificamos uma descrição exata e provas no sentido de que as pessoas físicas dos Srs. Luiz Cesar Anzoategui Gleber Eduardo Machareth, Sirlei Paulo Queiroz, Edoson Tognini, José Tadachi Sugai, Ana Laura Janaina Borges, Beatriz Maciel Maegawa, Cunthia Dualibi, Larissa Falcão Gomes e Luis Felipe Ximenes Nogueira seriam empregados.

Também improcede o lançamento em relação a tais pessoas físicas, pois, não sendo sócios devidamente registrados no contrato social, caberia a exigência de contribuições previdenciárias como autônomos e não empregados, dada a inexistência de vínculo.

Em tais condições, face a peculiaridade do caso concreto e ausência de descrição, demonstração e provas suficientes do vínculo empregatício, improcede o lançamento por violação ao art. 142 do Código Tributário Nacional.

Aliás, neste sentido decisão da CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS do CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS:

Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/1991 a 30/04/1998 NORMAS PROCEDIMENTAIS. DESCONSIDERAÇÃO PERSONALIDADE JURÍDICA E CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS. PRESSUPOSTOS BÁSICOS. Somente nas hipóteses em que

da relação empregatícia entre o suposto "tomador de serviços" e os "prestadores de serviços", poderá o Auditor Fiscal caracterizar o contribuinte individual (autônomo) como segurado empregado, ou mesmo promover a desconsideração da personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços, com fulcro no artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social-RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99. RELATÓRIO FISCAL DA NOTIFICAÇÃO. OMISSÕES E/OU INCORREÇÕES NA DESCRIÇÃO DO FATO GERADOR DO TRIBUTO. VÍCIO DE NATUREZA MATERIAL. NÃO APLICABILIDADE TESE DA AUSÊNCIA DE PREJUÍZO. O Relatório Fiscal tem por finalidade demonstrar/explicitar de forma clara e precisa todos os procedimentos e critérios utilizados pela fiscalização na constituição do crédito previdenciário, indicando precisamente o fato gerador do tributo, o sujeito passivo, a base de cálculo e a matéria tributável, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, possibilitando ao contribuinte o pleno direito da ampla defesa e contraditório. Omissões ou incorreções no Relatório Fiscal, relativamente aos critérios de apuração do crédito tributário levados a efeito por ocasião do lançamento fiscal, que impossibilitem o exercício pleno do direito de defesa e contraditório do contribuinte, enseja a nulidade material da autuação/notificação, mormente tratando-se de desconsideração de personalidade jurídica e caracterização de segurados empregados, onde os requisitos do vínculo empregatício devem restar circunstanciadamente comprovados. O vício de natureza material constatado no lançamento enseja de pronto a nulidade do feito, não atraindo para si a tese da inexistência de prejuízo, tendo em vista que a ausência da descrição do fato gerador ou qualquer elemento necessário à validade do ato administrativo prescrito no artigo 142 do CTN, representa, por si só, evidente cerceamento à ampla defesa e contraditório do contribuinte, por impossibilitar a compreensão do lhe está sendo imputado. Recurso especial negado." (CARF, CSRF, Ac. 9202-002.966).

Desta forma, assiste razão a Recorrente, devendo ser excluídos do lançamentos existentes com relação aos médicos que na apareceram no estatuto, eis que os tenho como sócios, pois ao que indica, tinham o mesmo tratamento dos demais, sobretudo quanto a forma de receber, ou seja, variável.

TERCEIROS

Com relação aos terceiros, ou seja, aqueles que não se enquadram no perfil de sócios, ou seja, com relação aos terceiros como reflexo da exigência de contribuições previdenciárias pelo arbitramento como remuneração dos diretores, já que não configurariam distribuição de lucros e ou pró-labore, fica mantido o lançamento, já que as alegações do recorrente são exclusivamente de natureza constitucional.

JUROS

Do mesmo modo, nego provimento ao recurso em relação aos juros, diante da alegação ligada à inconstitucionalidade, eis que nesta Corte não há competência para tratar de constitucionalidade e ou ilegalidade, conforme Súmula CARF nº 2:

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

MULTA QUALIFICADA

No que tange à majoração da multa de ofício para 150%, depreendese do Relatório Fiscal que houve majoração pelo simples fato de ter havido o indeferimento da liminar pleiteada no Mandado de Segurança impetrado pela recorrente.

Vejamos o dispositivo legal que trata da multa aplicada:

Artigo 44 da Lei nº 9.430/1996:

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; II de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

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

(...)

Este artigo trata, portanto, da imputação de penalidades pelo lançamento de ofício, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo, ou contribuições. Destacou-se a denominada multa de ofício (75% ou 150%).

Essas multas são aplicáveis em procedimento de fiscalização, quando se apure a insuficiência, ou o não recolhimento, de tributos e contribuições por parte do sujeito passivo da obrigação tributária. Portanto, correta a postura adotada pela autoridade fiscal no sentido de que o lançamento estava sujeito à multa de ofício (75% ou 150%).

Especificamente quanto à qualificação da multa em 150%, cumpre ressaltar que há necessidade da demonstração da presença do elemento subjetivo.

Observa-se que a aplicação da multa isolada é condicionada a comprovação de falsidade na declaração prestada pelo contribuinte. Na situação sob análise, a fiscalização fundamenta a aplicação da seguinte forma:

24.2 APLICAÇÃO DE MULTA QUALIFICADA 24.2.1 Como restou caracterizado e demonstrado pelo farto conjunto de documentos probatórios exposto ao longo deste relatório, houve evidente intuito do contribuinte em sonegar as contribuições ora lançadas e em fraudar a Administração Tributária Federal com o fito específico de reduzir os custos tributários.

24.2.2 Assim, restou configurada a hipótese prevista no §1º do artigo 44 da Lei 9.430/96, acarretando aplicação de multa qualificada de 150%, incidente sobre as contribuições ora lançadas.

Para que restasse caracterizada a falsidade/sonegação mencionada no § 10 do art. 89, entendo que deveria ser comprovada o dolo, conceituada no art. 72 da Lei n.º 4.502/1964, *verbis*:

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

Há muito tempo o CARF já possui entendimento de que a simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício:

Súmula CARF n° 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF n° 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n° 4.502/64.

Diante do exposto, entendo que deva ser afastada a multa isolada, por falta de caracterização de conduta fraudulenta.

CONCLUSÃO

Diante do acima exposto, CONHEÇO DO RECURSO VOLUNTÁRIO interposto, para, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para:

- (i) manter os DEBCADs n. **51.008.952-6** (empresa e RAT), **51.038.561-3** (segurados e contribuintes individuais) e **51.038.560-5** (Terceiros), quanto aos valores desconsiderados como distribuição de lucros e **qualificados como remuneração, exclusivamente com**

relação aos diretores Wemer Alfred Gamperli, Paulo Kiyotaka Oshiro, Walter Dualibi e Francisco Otaviano Wilgenfritz; devendo ser excluídos dos demais sócios, tidos por segurados empregados;

(ii)

afastar o DEBCAD n. **51.038.559-1**, haja vista a ausência de elementos para desconsiderar a relação jurídica da Recorrente e tributar os sócios, inclusive aqueles fora do contrato social, como segurado empregado;

(iii)

afastar o DEBCAD n. **51.038.557-5**; e

(iv)

excluir a multa isolada, por não ter sido demonstrado o elemento subjetivo do tipo.

É como Voto.

(assinado digitalmente)

Manoel Coelho Arruda Júnior - Relator