



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10920.722779/2015-84
ACÓRDÃO	2302-004.110 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BORNHOLDT ADVOGADOS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2013

CONHECIMENTO. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. ALEGAÇÃO DE OFENSA AO PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO E EQUIDADE.

Conforme se encontra disposto na Súmula CARF n. 2, este Conselho não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, em face do princípio do não-confisco ou de quaisquer outros princípios ou regras constitucionais.

DES PROPORCIONALIDADE NA DISTRIBUIÇÃO DOS LUCROS. FORMALIDADES SOCIETÁRIAS PREVISTAS EM LEI. SOCIEDADE DE ADVOGADOS.

A regularidade da distribuição desproporcional dos lucros é legítima se somente si esteja devidamente estipulada pelas partes no contrato social, em conformidade com a legislação societária (Consulta nº 046/2010). As formalidades societárias previstas no Código Civil não são apenas de interesse dos sócios, mas também do Fisco, que é o terceiro interessado em verificar a realidade fiscal e exigir as contribuições devidas. Em relação à sociedade de advogados, em face dos arts. 15, § 1º, e 16, § 3º, da Lei nº 8.906, de 1994, combinados com o art. 43 do Regulamento Geral e com o art. 2º, VI, do Provimento nº 112, de 2006, do Conselho Federal da OAB, é inequívoco que o disposto nos arts. 997, inciso VII e parágrafo único, 999 e 1007 do Código Civil deve ser interpretado no sentido de que não basta autorização para uma distribuição desproporcional de lucros, devendo haver previsão no contrato social de qual o critério de distribuição desproporcional eleito pela sociedade de advogados.

MULTA QUALIFICADA.

Cabível a aplicação da multa qualificada quando demonstrada a situação fraudulenta praticada pelo sujeito passivo com o objetivo de redução ilegal do recolhimento dos tributos.

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO A 100%.

O inciso VI, §1º, do art. 44 da Lei n. 9.430/96, deve ser aplicado, retroativamente, tratando-se de ato não julgado definitivamente, conforme o art. 106, inciso II, alínea 'c', do CTN.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações no sentido da inconstitucionalidade da multa de ofício qualificada, em rejeitar a preliminar e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa de ofício qualificada ao patamar de 100% (cem por cento)..

Assinado Digitalmente

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo – Relatora

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Carmelina Calabrese, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Roberto Carvalho Veloso Filho, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração referente à contribuição previdenciária da empresa (cota patronal) incidentes sobre lucros distribuídos aos sócios e sobre remuneração a contribuintes individuais, pagos no período de 01/01/2011 a 31/12/2013.

De acordo com o Relatório Fiscal, foram apurados os seguintes fatos geradores/levantamentos (e-fl. 18):

4.1. CPP sobre lucros distribuídos aos sócios, desdobrado em dois diferentes códigos de lançamento, consoante a seguinte distinção de bases de cálculo e respectiva fundamentação legal:

4.1.1. Levantamento LM – lucros pagos a maior aos sócios: refere-se à diferença entre os lucros desproporcionalmente apurados e pagos aos sócios pela administração da sociedade, e os lucros proporcionalmente apurados pela fiscalização, tendo por base as cláusulas do contrato social e a legislação aplicáveis.

4.1.2. Levantamento DV – Descaracterização de vínculos societários formalmente mantidos com sócios minoritários detentores de 0,5% do capital social: refere-se aos lucros pagos a esses profissionais – ou saldos de parcelas já incluídas no lançamento anterior – tendo em vista a insubsistência fática daquela relação societária.

4.2. CPP sobre despesas com remuneração a contribuintes individuais, omitidas da folha de pagamento e da GFIP:

4.2.1. Levantamento AC – Adiantamento de Custas: refere-se ao título da conta de onde foram extraídos valores pagos a contribuintes individuais por serviços profissionais diversos, notadamente serviços de apoio advocatício à fiscalizada em praças onde a mesma não detém estrutura própria. São os chamados “advogados correspondentes”.

Com fundamento nas hipóteses previstas na Lei n. 4.502/64, foi aplicado multa de ofício, em dobro, conforme previsto no artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei 9.430/96.

O lançamento foi impugnado e os autos foram encaminhados à DRJ. Os membros da 6ª Turma da DRJ/BHE, por unanimidade de votos, julgaram improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Cientificada do acórdão, a recorrente apresentou recurso voluntário tempestivo (e-fls. 970/1044), alegando, em breve síntese:

- a) Preliminarmente, a nulidade do Auto de Infração, por afronta aos princípios da busca da verdade material e da primazia da realidade. *“A autuação foi baseada em suposições levantadas pelo auditor fiscal e não pela realidade dos fatos, os quais estão comprovados por meio de documentos juntados aos autos”*;
- b) Demonstradas as irregularidades e ilegalidades na lavratura da constituição do crédito tributário exigido, capazes de ensejar a nulidade do Auto de Infração fiscal, cumpre lembrar que o artigo 112 do Código Tributário Nacional – CTN dispõe que a lei tributária interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado;
- c) A distribuição ocorreu de forma absolutamente regular, sendo que as reservas sempre permaneceram à disposição da SOCIEDADE, até o momento no qual, pela geração de novos negócios (e portanto “novos” lucros), puderam ser distribuídas;

- d) O Código Civil legitima a distribuição desproporcional à participação de cada sócio no capital social, desde que todos recebam parcela do lucro e que conste, no contrato social, disposição (estipulação) neste sentido. Obviamente não faria sentido dispor no Contrato Social como essa distribuição desproporcional ocorreria, como impõe a fiscalização. sociedade limitada possui como característica uma margem de negociação maior entre os sócios, sem maiores rigores, o que permite que a estipulação da distribuição desproporcional possa (e deva) variar no tempo, conforme o andamento dos negócios, na forma que melhor convier aos sócios;
- e) No mérito, a exigência, nos moldes como consta no auto de infração, não merece prosperar, tendo em vista: 1) a regularidade contábil na apuração do lucro e sua segregação adequada aos pagamentos de pró-labore e; 2) a equivocada presunção, por parte do Sr. Auditor Fiscal, da ausência da *affectio societatis*;
- f) A retenção de lucros na sociedade – “reserva de lucros” objetiva segurança para a continuidade das atividades -, já que o recebimento mensal dos valores decorrentes da prestação de serviços advocatícios é variável e duvidoso, ainda mais diante da atual crise financeira e econômica do país. No entanto, haverá transferência de valores da pessoa jurídica (sociedade simples) para cada pessoa física (sócio), não descaracterizando a qualidade tributária do “lucro”, de rendimento isento;
- g) In casu, o que ficou comprovado é a existência de saldo em conta de reserva de lucros ao final de todos os anos fiscalizados. Assim, dada a existência de saldo nessa conta em 31 de dezembro de cada ano, é possível à sociedade distribuir lucros nos TRÊS meses seguintes, aguardando a próxima apuração trimestral de lucro para recompor a conta - artigo 201, inciso II do Decreto nº 3.048/99. Portanto, no caso em questão, os lucros distribuídos aos sócios resultam de saldo de lucros (reserva de lucros) apurado anteriormente ao período em que são efetivamente distribuídos, SEMPRE DE FORMA TRIMESTRAL;
- h) Para uma possível incidência de tributos, o que importa é se o saldo da conta “reservas de lucros” em algum momento fica “negativo”, após determinada apuração trimestral. Mesmo no caso de uma distribuição mensal de lucros, ou seja, em um período base não encerrado, o valor deverá ser imputado à conta “reservas de lucros”, que não poderá ficar negativa sob pena de incidência de tributos sobre os valores distribuídos. Nesse contexto, há Solução de Consulta e decisões das Delegacias de Julgamento da RFB esclarecendo que não se considera adiantamento de lucros nos casos em que há balanço ou balancete prévio ao pagamento, o qual demonstre que a distribuição de lucro decorra efetivamente do resultado positivo (lucro)

apurado previamente. Entretanto, é preciso que o contribuinte mantenha regular escrituração contábil;

- i) Deste modo, a decisão ao desconsiderar a regular contabilidade da empresa, realizada nos termos das leis contábeis, infringiu o Decreto nº 3.000/99, a Lei nº 9.430/95, a Instrução Normativa SRF Nº 093/97 e até mesmo o Decreto nº 3.048/99, já que, mesmo estando presentes as condições definidas para configurar a isenção da norma, ainda exige a contribuição previdenciária patronal sobre o lucro distribuído;
- j) A sociedade de advogados possui um capital social destinado à consecução do auxílio e do incremento recíproco da atividade intelectual de seus membros e, para além deste capital destinado a esta conjugação de esforços, existe o plano da criação intelectual da qual advém a expectativa de todos os sócios em relação aos lucros que poderão surgir de tais atividades (bem como a exposição aos riscos do prejuízo). Daí que, observando-se a modelagem da sociedade ora autuada, é nítido que, tanto seus sócios fundadores remanescentes, bem como os sócios que foram se juntando ao longo do tempo ao adquirir voluntaria e onerosamente uma parcela do capital social, fizeram-no com o declarado intuito de agregarem-se à conjugação de esforços no campo de atuação profissional específico, experimentando a esperança do lucro por um lado e expondo-se de outro ao risco do prejuízo. Gize-se que se está diante de profissionais que, sem exceção, dedicaram a vida de estudos a conhecer e ter a capacidade técnica de decidir, sem qualquer possibilidade de ambiguidade, as repercussões de se adquirir quotas de uma sociedade de prestação de serviços na advocacia;
- k) Enquanto as demais sociedades correm o risco existencial da quebra fundamentalmente por temor da inadimplência e da perda de mercado, a sociedade de advogados tem somada, ainda, a tais fatores, a área a que se submete em função do resultado incerto dos processos nos quais seus sócios atuam;
- l) Não por outro motivo a aleatoriedade de resultados e a partição de tais não poderiam engessar a estabilidade da composição do capital societário, sob pena de obrigar a sociedade a promover alterações societárias constantes, inviabilizando a estabilidade razoável que uma pessoa jurídica deve ter. Apresenta quadro com os estímulos que movem, como foi e é no caso da Bornholdt Advogados, ao optarem pela sociedade ao invés da advocacia autônoma;
- m) É inconteste que existe um acervo profissional de valor elevado e inequívoco por parte dos sócios Max Roberto Bornholdt (este o fundador da sociedade) e Rodrigo Meyer Bornholdt, valor este de importância crucial na consecução do objetivo social principal, de conjugação de esforços recíprocos que é uma

sociedade de advogados e na qual ingressaram os demais sócios voluntariamente e em momentos distintos visando a obter o retorno desta comunhão. Ainda, é certo que todos os sócios aquiesceram nos valores e respectiva fração do capital social no momento em que adquiriam as cotas correspondentes, submetendo-se a uma expectativa de retorno que é intrínseco à contratação do ingresso no capital de uma sociedade, qual seja, o do lucro. Todos os sócios ingressantes (exceto os fundadores) teriam, em tese, a possibilidade de negociar a atuação junto à sociedade como advogados empregados (Regime da CLT conjugado ao Estatuto da Advocacia), ou como advogados associados admitidos mediante contrato de prestação de serviços (conforme prevê a regulamentação da Ordem dos Advogados do Brasil) u, até, ingressado na sociedade na modalidade de “sócio de serviço”;

- n) No caso, a CPP foi lançada sem a ocorrência efetiva da hipótese de incidência tributária prevista em norma individual e concreta, isto porque, para que seja devida a contribuição previdenciária, é necessária a existência de relação laboral entre a sociedade e seus sócios, com a devida remuneração salarial, sobre a qual incidirá a referida rubrica, desde que conste tal prerrogativa no contrato social;
- o) In casu, por se tratar de sociedade simples que presta serviços advocatícios, o próprio sócio é quem contribui com seu serviço pessoal em prol da sociedade, a fim de exercer o objeto social da pessoa jurídica. Por esta razão, o pagamento da remuneração por meio de prólabore não é obrigatório no caso de sociedade simples, podendo os sócios serem remunerados somente em função da lucratividade do capital. Assim, inexistente previsão legal que obrigue o sócio a receber prólabore, sendo que este tipo de remuneração somente será obrigatório desde que previamente definido em contrato social;
- p) No presente caso, necessário esclarecer que no contrato social da BORNHOLDT ADVOGADOS não está prevista a obrigatoriedade de se estabelecer remuneração salarial (pró-labore) mínima aos sócios. Em contrapartida, está prevista a possibilidade da distribuição dos lucros aos sócios, quando estes forem apurados no balanço patrimonial, a qual poderá ser realizada sem necessidade de respeito à quantidade de quotas sociais, mas de acordo com a deliberação dos mesmos. Assim, não deve prosperar o entendimento do fisco no sentido de que a distribuição dos lucros deve ser aplicada proporcionalmente sobre as quotas do capital social, pois há previsão contratual em sentido contrário;
- q) A escrituração contábil da BORNHOLDT ADVOGADOS se encontra regular no período fiscalizado, tendo sido demonstrada que a apuração e distribuição

de lucro ocorreu dentro dos limites legais em decorrência do efetivo lucro apurado previamente em balancete trimestral, conforme informação prestada ao auditor fiscal em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 03 (fl. 335 do PAF). Requer a juntada dos documentos e-fls. 649 e seguintes (impugnação);

- r) Assim, os valores distribuídos pela Impugnante aos seus sócios, a título de lucro, não integram a remuneração para efeito da contribuição previdenciária, nos termos do art. 201, § 5º, do Decreto nº 3.048/1999;
- s) Os lucros distribuídos entre os sócios já existiam na sociedade, pois decorrem de períodos anteriores à data em que realizada a distribuição. Portanto, a exigência de contribuição previdenciária sobre os lucros distribuídos antecipadamente não é oponível à Impugnante, pois os lucros não foram adiantados, como afirma a autoridade administrativa (item 69 – do Relatório Fiscal). Outrossim, mesmo se fosse considerada a distribuição antecipada de resultado, ainda assim, a contribuição previdenciária não seria devida, pois esta discriminado na contabilidade da Impugnante os valores pagos aos seus sócios a título de pró-labore e de distribuição de lucros, inclusive consta a apuração do lucro nos balancetes e registrados no Livro Diário. Portanto, não há fundamento para o auditor fiscal “presumir” que a distribuição realizada aos sócios consistiu necessariamente em remuneração;
- t) Em decorrência da inexistência de cláusula no contrato social que obrigue a sociedade ao pagamento de valores de pró-labore aos seus sócios, a Impugnante optou em efetuar o pagamento da remuneração pró-labore tão somente em relação aos sócios do Grupo “A” e Grupo “B”, conforme seus critérios. Assim, o Grupo “C” recebeu remuneração exclusivamente por meio de distribuição de lucro. Ora, a exclusiva remuneração através da distribuição de lucro não caracteriza “ausência de discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social”, pois o trabalho intelectual concebido pelos sócios gera o produto da sociedade e seus lucros, não sendo obrigatória a remuneração decorrente do trabalho. Deste modo, a remuneração pode ser tão somente proveniente do capital social, desde que esteja demonstrada na contabilidade a existência de lucro;
- u) Ainda, a autoridade administrativa considerou como base de cálculo da contribuição previdenciária (CPP) o “Lucro Distribuído a Maior” em relação aos sócios do Grupo “B – supostos lucros desproporcionalmente apurados pela fiscalização, tendo por base as cláusulas do contrato social - tendo considerado referidos valores como “remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços” – item 19 e 88 do relatório fiscal. Necessário

esclarecer que não foi aplicada a proposta de desconstituição de vínculos societários aos “sócios minoritários sênior – Grupo B” pela autoridade administrativa. Ocorre que, estes sócios receberam nos anos de 2011, 2012 e 2013 remuneração por meio de pró-labore, conforme citado no Relatório Fiscal (página 32 – item 121), sendo considerados, portanto, como contribuintes individuais pela Previdência Social, além de remuneração por meio de distribuição de lucros;

- v) As remunerações por pró-labore e participação dos resultados estão cabalmente discriminadas na contabilidade, conforme identificado pela autoridade administrativa e demonstrado nos itens anteriores. Assim, foi comprovada nos registros contábeis a existência de lucro contábil acima do lucro apurado na sistemática do lucro presumido;
- w) O fato da sociedade não possuir profissionais empregados não pode justificar a descaracterização da sociedade, pois os próprios sócios podem exercer o objeto social. Inclusive, todos os sócios que fazem parte do quadro societário são advogados, sendo que os profissionais empregados trabalham exclusivamente na área administrativa. A economia tributária foi consequência, e não causa para criação da sociedade;
- x) A decisão é contraditória na medida em que afirma que a incidência de contribuições sobre lucros não se deve em razão dos lucros serem distribuídos desproporcionalmente às cotas sociais, mas descaracteriza a sociedade (para fins de cobrança da contribuição previdenciária) em razão deste fato;
- y) A exigência legal de estipulação contratual da desproporcionalidade na distribuição de lucros diz respeito à veiculação no contrato social da sociedade e não na forma de aplicação numérica, formal e temporal desta desproporção. Tal seara é assunto da alçada interna da sociedade;
- z) Não há vedação a que as decisões dos sócios sejam tomadas em reuniões sem a formalização de ata, tampouco a imposição de fórmulas tipificadas para que a vontade dos integrantes do quadro societário da notificada tenham validade e eficácia. E, ainda que fosse o caso de desatendimento a alguma formalidade, nada impede que a formalização preterida de determinado ato não pudesse ser sanada a posteriori, desde que a deliberação formalizada seja reflexo da veracidade dos fatos e evidentemente não houvesse afronta à lei, ao contrato social e a algum direito de um ou mais sócios em particular;
- aa) O fato de existir nos autos anuência dos sócios acerca da distribuição dos lucros (por escrito) demonstra que houve deliberação prévia, apesar da mesma não ter sido formalizada em meio físico. Tome-se o exemplo das reuniões anuais acerca do balanço, conforme previsão estatutária e legal. A

afirmação de que há falsidade por parte dos sócios e da sociedade no documento de deliberação acerca das contas dos exercícios de 2011, 2012 e 2013 é um disparate, um exercício de arbitrariedade e interpretação absurdamente equivocada da realidade. E aqui desde logo se evidencia uma vez mais o viés distorcido pretendido pela fiscalização quando afirma que o termo escrito de deliberação traria em seu bojo qualquer confirmação do intuito de logro dos sócios ou coisa que o valha. Não há imposição legal de sanção à não realização ou à não formalização de tais reuniões;

- bb) Em suma, a distribuição de lucros não pode ser reputada inválida à falta de “atas” até que algum dos sócios tenha alguma objeção contra os critérios de tal pagamento;
- cc) Ressalta que , no aspecto da distribuição desproporcional de lucros, as diferenças sempre, sem exceção, desfavoreceram os ditos sócios majoritários/controladores;
- dd) A se adotar o critério do notificante e nenhuma sociedade poderia ser controlada por um grupo de sócios, sob pena de anulabilidade de toda e qualquer decisão por maioria, a pretexto de que o mero exercício da representatividade do voto majoritário é uma “arbitrariedade” em tese;
- ee) Aceitar sequer em tese como legítima tal sorte de discricionariedade fiscal na interpretação rasa da atividade empreendedora é fazer tabula rasa do uso razoável, legítimo e legal da autonomia do cidadão em organizar a sua forma de atividade econômica através de sociedades;
- ff) Quanto aos sócios seniores, destaca que para além da previsão atual do contrato social (e bastante segundo a lei e as próprias orientações do fisco) da possibilidade de distribuição proporcional dos lucros, há uma estipulação prévia na sexta alteração contratual da sociedade que lançou desde lá os parâmetros basilares das distribuições de lucros a tais sócios. Não se pode afirmar que a alteração contratual posterior que consolidou o estatuto social ora em vigência e que reiterou sobre a possibilidade da distribuição desproporcional dos lucros, tornaria sem relevo a razão antes disposta. Também é importante pontuar que, ao se prender às intimações acerca de “atas”, a autoridade fiscal acabou por não verificar o histórico do funcionamento da sociedade neste particular, acerca da partição dos lucros, para a qual seria fundamental a verificação das alterações contratuais pretéritas;
- gg) No que tange aos juniores, não há o mínimo de cabimento jurídico em se desconsiderar a legitimidade do vínculo societário de integrantes de uma sociedade de profissionais em funcionamento regular e sem qualquer, uma sequer notícia de que tais vínculos são fictícios ou, para usar a expressão lamentavelmente ofensiva contida na notificação, uma “farsa”;

- hh) Todos os sócios adquiriram, portanto onerosamente, as suas participações sociais em operações voluntárias e legítimas, que não podem ser ao mero alvitre da fiscalização serem desconsideradas e designadas de “recebimento”;
- ii) A mais perfunctória coleta de dados acerca da realidade da impugnante revelaria que a sociedade faz, setorialmente e no todo, reuniões constantes para discussão e deliberação de aspectos operacionais e estratégicos: semanalmente, trimestralmente e no encerramento do ano;
- jj) Tudo isso revela a plena existência de affectio societatis entre os sócios da notificada;
- kk) O Sr. Fiscal não apresentou qualquer elemento que corroborasse algum tipo de uso irrazoável de tal poder advindo da representatividade do capital em deliberações no seio da sociedade, eis que jamais o poder de decisão da maioria do capital social da fiscalizada foi usado em detrimento de direitos e prerrogativas dos minoritários;
- ll) A obrigatoriedade de se constituir conselho fiscal em uma sociedade simples não se encontra em nenhuma lei ou mesmo qualquer uso e costume empresarial;
- mm) A eventual ausência de alguma forma prescrita não pode levar à presunção de que não haja transparência ou a prestação de contas em uma sociedade;
- nn) A mera observância do cotidiano da fiscalizada, dada a intensidade no contato típica de uma sociedade de profissionais, que trabalham freneticamente em constante interação pessoal e virtual, torna a exigência de “convocações” para reuniões de sócios no sentido formalista (editais impressos, correspondências, etc.) uma prática que cede às necessidades de otimização da energia de trabalho nas empresas contemporâneas;
- oo) Os valores pagos à outrora sócia Lucilara Guimarães foram registrados e contabilizados em atenção à realidade dos fatos. Tendo cessado o vínculo societário entre a Dra. Lucilara e a fiscalizada no ano de 2010, restou a pendência entre as partes acerca do quantum dos lucros que caberiam à sócia retirante. Posteriormente, após acordo celebrado entre as partes perante a OAB/SC (cópia anexa), referido valor de lucros foi pago à Dra. Lucilara, com o devido e legal tratamento tributário dispensado pela fiscalizada;
- pp) Subsidiariamente, requer seja anulado o auto de infração em relação aos sócios minoritários seniores – grupo “B”. Isto porque, em nenhum momento houve descaracterização da sociedade em relação aos referidos sócios, pelo contrário, a decisão recorrida entendeu que os valores por eles recebidos dizem respeito ao pagamento por serviços prestados na condição de

contribuintes individuais (a título de pró-labore) - fl. 42. Ocorre que, referidos valores não podem ser considerados como pró-labore, simplesmente em razão da ausência de ata de deliberação dos lucros;

- qq) Deve ser reputada como inconstitucional, a par de imoral, a cobrança de multas elevadíssimas, tais como a ora aplicada. A multa aplicada em 150% (cento e cinquenta por cento) sobre o valor da contribuição previdenciária patronal, se configura em um inegável abuso de poder do órgão fazendário, de flagrante caráter confiscatório. Ao presente caso deve ser observado o princípio da equidade, ou seja, a mitigação do rigor da lei com o objetivo de adequá-la ao caso concreto. Dessa forma, pela análise do caso concreto e pela aplicação do princípio da equidade, a multa deve ser anulada ou ao menos reduzida para um patamar não superior a 20%, a exemplo das multas moratórias, atualmente limitadas a esse percentual por decisão do STF.;
- rr) A multa duplicada como penalidade, somente poderá ser aplicada caso haja existência de prova do ilícito praticado pelo contribuinte. Ocorre que, não há no Auto de Infração qualquer elemento de prova capaz de comprovar qualquer ato ilícito praticado pela sociedade e nem mesmo a descrição de ilicitude, até porque a mesma não a praticou. A ausência de coleta ou mesmo menção por parte da fiscalização de qualquer elemento concreto a indicar DOLO por parte dos administradores das sociedade afasta sumariamente a malsinada imputação penal pretendida no auto impugnado. Mais uma vez, supondo-se possível a descaracterização do lucro por parte da fiscalização, estaria ainda sim evidente o comportamento sem dolo por parte da fiscalizada e de seus administradores na medida em que o comportamento verificado se deu em flagrante atenção à interpretação mais legítima da Lei, dos Decretos e, gize-se à exaustão, de soluções de consulta exaradas pela própria autoridade fazendária;
- ss) Portanto, a multa imposta deve ser reduzida de 150% para o patamar de 75%, já que não configurada a conduta de fraude e sonegação e, também, devido a decisão proferida pelo STF em que reconheceu que as multas fixadas em patamares iguais ou superior a 100% do valor do tributo devido tem efeito confiscatório.

Por fim, formula as seguintes conclusões e pedidos:

IV. CONCLUSÕES

A decisão recorrida merece ser modificada, a fim de que seja declarado improcedente o auto de infração, tendo em virtude da não observação de princípios basilares do Direito pátrio. Nesse sentido, houve desrespeito:

ÿ ao princípio da primazia da realidade, eis que o Fisco deverá sempre buscar a realidade dos fatos economicamente valorados pela norma fiscal, o que, in casu, não ocorreu;

ÿ ao princípio da busca da verdade material, tendo em vista que a notificação tem fundamento em alegações, interpretações e suposições infundadas;

ÿ ao princípio da isonomia, tendo em vista que o contribuinte agiu baseado na interpretação dada em casos análogos nos processos de consulta e pelo CARF;

ÿ ao princípio da boa-fé, pois os atos praticados pelo contribuinte ocorreram diante das práticas reiteradas da Administração Pública.

Para além da ofensa aos princípios acima elencados, somam-se as igualmente relevantes razões adiante listadas, que determinam a improcedência total do auto impugnado:

ÿ a sociedade Bornholdt Advogados contabilizou e escriturou todas as suas movimentações financeiras, aí incluídas as distribuições de lucro, segundo os critérios fiscal e contábil determinados em lei (regular escrituração contábil);

ÿ a Recorrente diferenciou em todos os documentos contábeis, inclusive os não obrigatórios, os lucros das remunerações, sendo certo que não há obrigatoriedade de pagamento de pró-labore ou qualquer outra sorte de remuneração a todos os sócios;

ÿ para a regularidade fiscal da distribuição desproporcional de lucros é suficiente, segundo a lei e reiterado comportamento do Fisco – inclusive expresso em soluções de consulta por parte do INSS – a segregação contábil e a existência de recursos efetivos para tais pagamentos;

ÿ quanto ao caráter societário do lucro, existe a previsão legal, expressa no código civil, do possível rateio desproporcional em relação ao capital social, sendo certo que o contrato social da fiscalizada prevê e autoriza tal opção;

ÿ a repartição das distribuições foi acordada entre os sócios, não havendo qualquer indício apurado pela fiscalização de que tenha ocorrido de diversa maneira;

ÿ os critérios de repartição existem e sempre existiram, nunca foram em benefício dos sócios majoritários, ainda que oscilantes para atender parâmetros de justiça em evolução constante, conforme informado à fiscalização e de documentos ora juntados que reforçam tal verdade material;

ÿ os sócios do Grupo “B”, denominados na notificação por “Minoritários Sênior” – grifamos, receberam remuneração por meio de pró-labore e por meio de distribuição de lucro, nos termos previstos no contrato social, inclusive com parâmetros básicos já outrora delineados, há mais de década, em alterações prévias do contrato social;

ÿ a maior parte dos ingressos de faturamento (como pode ocorrer em um escritório de advocacia) corresponde a trabalhos desenvolvidos há mais de década, o que, desmentindo cabalmente as ilações da autoridade fazendária, demonstra a lealdade característica da affectio dentro da sociedade Recorrente ao se manter, notadamente após longo decurso do tempo, o rateio lá combinado em respeito à atuação dos sócios nas atividades profissionais cujo retorno é incerto e demorado;

ÿ ainda que não haja redução a termo escrito de deliberação específica dos sócios acerca dos critérios de repartição, a natureza do lucro e a regularidade de sua distribuição permanecem válidas, ante a ausência de qualquer norma que dite em contrário;

ÿ a autoridade fiscal, com base em uma construção fictícia ignorou a realidade inofismável de que existem estipulações, ora no conjunto de todos os sócios, ora daqueles que integram determinadas áreas de atuação, que exprimem critérios acerca da destinação dos lucros, demonstrando a evidente existência da affectio societatis entre todos os sócios da Impugnante, inclusive em relação aos denominados “Minoritários Júnior”;

ÿ mesmo que formalidades previstas no Código Civil não fossem atendidas, tais ausências serviriam tão somente a gerar dissensões entre os sócios, interna corporis -, dissensões tais que jamais foram detectadas pela fiscalização e que, mesmo hipoteticamente, não poderiam dar azo a repercussões tributárias sem base legal;

ÿ O propósito negocial da sociedade não foi a redução da carga tributária, mas a formação de uma sociedade com diversos sócios que possuem especializações distintas, permitindo fortalecer as possibilidades de contratação dos serviços oferecidos pela sociedade, pois se demonstrará que a sociedade oferecerá um serviço muito mais qualificado por que tem um grupo, uma equipe, uma sociedade, gerando confiança no momento de oferecer o serviço ao cliente.

ÿ em atenção ao princípio da equidade, objetivando suavizar o rigor da lei para adequá-la ao caso concreto, a multa deve ser excluída ou reduzida para patamares razoáveis, não ultrapassando 20%;

ÿ em razão da ofensa aos princípios constitucionais da proporcionalidade, do direito de propriedade, da capacidade contributiva e do não confisco, bem como da inexistência de atos que caracterizem sonegação ou fraude, não existe razão para aplicação da multa em dobro.

V. DO PEDIDO

EXPOSITIS, requer o recebimento do presente Recurso Voluntário para determinar a reforma da decisão recorrida, a fim de que:

1) seja, de forma preliminar, declarado nulo o presente Auto de Infração por afronta a princípios basilares do Direito pátrio;

2) na hipótese de ser ultrapassado o item 3 acima, requer, no mérito, seja julgada improcedente o presente Auto de Infração, declarando-se indevidos os valores exigidos;

3) subsidiariamente, na hipótese de indeferimento dos pedidos acima, requer seja anulada a notificação em relação aos ditos sócios minoritários sêniores, nos termos da fundamentação.

4) na remota hipótese de subsistência da notificação seja determinada a exclusão da multa ou sua redução para no máximo 20%;

5) se ultrapassados os itens acima, porém, em razão da inexistência de atos que caracterizem sonegação ou fraude, seja excluída a multa em dobro.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

1 CONHECIMENTO

Não obstante, as alegações no sentido da inconstitucionalidade da multa de ofício qualificada, vez que confiscatória, não merecem ser conhecidas.

Em obediência às normas que regem a administração pública, não cabe a este Conselho, a fim de afastar a aplicação de lei com fundamento de inconstitucionalidade, análise sobre a violação de princípios constitucionais, nos termos da Súmula CARF n. 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Assim sendo, conheço parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações no sentido de que a multa aplicada é confiscatória e desrespeita o princípio da equidade, veiculadas nos tópicos “3.8.1 – Da ofensa ao princípio do não confisco” e “3.8.2 – Da necessária observação do princípio da equidade na aplicação da multa ao caso em apreço” do recurso.

2 PRELIMINAR

Preliminarmente, a recorrente defende a nulidade do Auto de Infração, por afronta aos princípios da busca da verdade material e da primazia da realidade. “A autuação foi baseada

em suposições levantadas pelo auditor fiscal e não pela realidade dos fatos, os quais estão comprovados por meio de documentos juntados aos autos”.

Contudo, não se observa a nulidade apontada.

O artigo 59 do Decreto n. 70.235/72 enumera os casos que acarretam a nulidade do lançamento. Na sequência, o art. 60 determina que as demais incorreções ou omissões, sem previsão no artigo anterior, não acarretarão, necessariamente, em nulidade. É ver:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por **pessoa incompetente**;

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

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

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

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

Da leitura dos dispositivos acima transcritos, conclui-se que o Auto de Infração só poderá ser declarado nulo se lavrado por pessoa incompetente ou quando não constar, ou nele constar de modo errôneo, a descrição dos fatos ou o enquadramento legal de modo a consubstanciar preterição do direito de defesa.

O art. 10, inciso IV e art. 11, inciso III do Decreto n. 70.235/72 estabelece que o auto de infração contenha, obrigatoriamente, a disposição legal infringida e a penalidade aplicável. O objetivo da indicação é permitir ao contribuinte defender-se da exigência convenientemente, caso não se conforme com o enquadramento legal apresentado.

O Auto de Infração, foi lavrado por autoridade competente e consta a fundamentação legal, indica a base de cálculo e a alíquota aplicada. Contrariamente à argumentação da parte recorrente, é evidente que o ato de lançamento administrativo e o procedimento adotado na autuação fiscal foi fundamentado pelas razões de fato e de direito que levaram à conclusão expressa.

A exposição detalhada do procedimento fiscal, a conduta praticada, a tipificação, a matéria tributável e demais elementos fundamentais a embasar o lançamento de ofício encontram-se no “Relatório Fiscal”, atendendo aos postulados da legalidade, ampla defesa e publicidade. O raciocínio fiscal está claro, aplicando a legislação considerada pertinente ao caso em questão e realizando a apuração do tributo devido.

O Relatório Fiscal fornecem com detalhes todos os procedimentos fiscais levados a efeito bem como dos valores apurados e sua origem, não sendo cabíveis as alegações da autuada de que a autuação foi fundada em indícios, ocasionando o cerceamento de seu direito de defesa ou contraditório.

Como bem explicitado pela decisão de piso, a fiscalização, com base nos elementos produzidos pelo contribuinte, indicou a inexistência de reuniões e/ou de deliberações em relação à desproporcionalidade na distribuição dos lucros.

A conclusão fiscal, ainda que o contribuinte tenha contabilidade regular, é que foram remunerados os sócios, a exceção dos majoritários, por serviços prestados, e não pela remuneração do capital social na forma de distribuição de lucros, o que também resultou em desconsiderar os vínculos societários dos denominados sócios minoritários juniores.

A fiscalização enunciou os fatos de acordo com as possíveis regras para a distribuição de lucros, buscando traduzir as manifestações do evento e demonstrar a verdadeira remuneração dos sócios, que poderá ou não resistir à refutação da impugnante.

Se puder haver contraposição do que se quer provar, nada se presumiu, mas se procurou provar.

Não houve, portanto, presunções, mas uma construção lógica. Se a conclusão alçada pela autoridade fiscal foi correta, é matéria a ser analisada no mérito.

Pelo exposto, verifico que todos os requisitos previstos no art. 142 do CTN e arts. 10 e 59 do Decreto n. 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal, foram observados quando da lavratura do Auto de Infração. Deste modo, não há que se falar em nulidade.

3 MÉRITO

No mérito, verifica-se que o recorrente repisa os argumentos veiculados em sua impugnação.

Não obstante concordo com a decisão de piso e adoto os fundamentos ali expostos como razões de decidir do presente voto, mediante a reprodução do seguinte trecho (art. 114, § 12 do RICARF):

PRÁTICA REITERADA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E BOA-FÉ

A impugnante se ampara em situações já consolidadas pela administração, na segurança jurídica e em direito adquirido.

Tais alegações, de fato, seriam perfeitamente aplicáveis, mas desde que de acordo com a situação apurada pela auditoria fiscal.

O Auditor Fiscal não exigiu pró-labore não previsto em contrato social; não fez incidir contribuições sobre lucros simplesmente pelo fato de terem sido distribuídos desproporcionalmente às cotas sociais.

A situação é outra, o Fiscal tributou pelo fato de que a reserva de lucros, ainda que entendida como tal, teria sido utilizada para encobrir os pagamentos por serviços prestados pelos segurados contribuintes individuais (remuneração por pró-labore aos sócios minoritários seniores, e remuneração aos sócios minoritários juniores, tidos como autônomos).

Ora, como aplicar interpretações da Administração Tributária e falar em segurança jurídica quando as consultas citadas não são aplicáveis ao fato em concreto?

Também não poderiam ser consideradas como normas complementares do artigo 100 do CTN, na medida em que a fiscalização tratou de um planejamento tributário, e não de situações carecedoras de normatização / interpretação, mas que estariam previstas em lei como de não incidência de contribuições sociais previdenciárias.

Apenas para não deixar de registrar, uma vez que ainda não é o momento de se discutir questões materiais, a Consulta de nº 046/2010 escreve que somente não “estão abrangidos pela não incidência 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”. (g.n).

Logo, se tem alguma Consulta a ser aplicada, seria essa, mas na hipótese de o contrato social ter servido, de fato, para estipular a distribuição de lucros, e não apenas para encobrir pagamentos por serviços prestados por contribuintes individuais.

A questão não é a de simples incidência de contribuições sobre os lucros distribuídos aos sócios, ainda que devidamente apurados em contabilidade regular e previstos em contrato, mas da incidência sobre valores pagos a contribuintes individuais, disfarçados de lucros (essa é a tese da fiscalização), o que não se fala em segurança jurídica e/ou em direito adquirido, e nem em boa-fé, mas se pode falar em possível sonegação e/ou fraude tributária.

LUCRO. APURAÇÃO E ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

A impugnante, de acordo com o seu contrato social, é uma pessoa jurídica constituída na forma de sociedade simples, prevista nos artigos 997 a 1.038 do Código Civil (CC) de 2002.

Nessa razão, não está sujeita às disposições da Lei das S/A, Lei 6.404/76, pois a previsão normativa, contida no referido Código Civil, em seu artigo 1.053, parágrafo único, é especificamente para as sociedades limitadas (artigos 1.052 a 1.087 do CC).

Não existe referência, no diploma civil, a se aplicar de forma subsidiária ou supletiva a Lei das S/A às sociedades simples.

Por sua vez, a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) de nº 1.157, de 2009, dando o alcance das modificações na Lei das S/A pela Lei 11.638, de 2007, esclareceu que a conta “lucros acumulados” não mais poderia ter saldo positivo no tocante unicamente às sociedades por ações.

Nesse contexto, tem razão a impugnante, porque não existe a obrigação de dar destino imediato à conta “lucros acumulados”.

Entretanto, não ocorreu uma simples descaracterização formal da escrita contábil da impugnante, mas sim foi posto em “xeque” a distribuição dos lucros, por falta de legitimidade ou por falta de sua regular distribuição, em desrespeito, vale ressaltar, à citada Solução de Consulta nº 046/2010.

Segundo os itens 67 e seguintes do Relatório Fiscal, o que foi considerado, pela fiscalização, é a falta de demonstração de que os lucros acumulados e reservas mantidos no patrimônio líquido seriam devidos aos sócios minoritários, na medida em que não teria sido verificada nenhuma deliberação societária quanto à distribuição dos lucros.

E, ainda, a constatação da suposta distribuição de lucros, aos minoritários, mensalmente, ao longo dos anos. (Ver os itens 16, 30 e 69).

Esse é um ponto não explicado em defesa, considerando a possibilidade de apuração do lucro por períodos trimestrais, e não mensais, de acordo com o artigo 516 do Decreto nº 3.000, de 1999, que trata do regime de tributação com base no lucro presumido.

A respeito da “distribuição” mensal aos minoritários, a impugnante junta, às fls. 651/709, balancetes de verificação trimestrais, e não mensais a coadunar com consultas e/ou decisões administrativas que afastam a incidência de tributação, na forma do inciso II do artigo 201 do Regulamento da Previdência Social – RPS (aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999), quando existem balanços ou balancetes prévios ao pagamento.

Então, não se pode aceitar que esses pagamentos teriam sido decorrentes de lucros trimestrais, mas poder-se-ia aceitar a alegação da impugnante de que a partilha dos lucros teria atingido o saldo apurado no exercício pretérito.

Mas isso também não é possível, porque, conforme se verifica na tabela fiscal (item 67), os lucros distribuídos em cada ano sempre foram superiores as reservas de lucros do ano anterior.

Fica o questionamento - que distribuição antecipada de lucros é essa não regularmente comprovada? Os lucros até podem existir, mas não há uma distribuição regular.

Pois bem, o que temos, mesmo que a contabilidade da impugnante possa apresentar uma aparente regularidade, é a possibilidade de pagamentos aos sócios minoritários, não pela remuneração do capital social, mas por serviços prestados à Sociedade, e através da simulação da distribuição de lucros.

Chegamos, portanto, a seguinte situação - a contabilidade da impugnante serviu para dar contornos daquilo que interessa apenas aos sócios, ou está a representar a realidade fiscal e contábil da Bornholdt Advogados.

Se representar a realidade, não há contribuições previdenciárias devidas; do contrário, temos a incidência, não porque a fiscalização teria alterado o alcance de institutos privados (artigo 110 do CTN), que, de certo, não se pode, mas em razão de que não se trata de distribuição de lucros.

Em relação ao possível emprego da analogia por parte da fiscalização, instituto contrário ao contido no § 1º do artigo 108 do CTN, não há mais objeto em discussão, uma vez que é possível, para as sociedades simples, a existência de saldo positivo na conta “lucros acumulados”, o que afasta a irregularidade formal da escrita contábil da impugnante.

Pode-se concluir que a fiscalizada aparenta ter uma contabilidade regular, mas que não tem balanços anuais a respaldar a distribuição dos lucros, ou ainda balancetes a justificar os pagamentos mensais aos sócios minoritários.

A falta de legitimidade na distribuição dos lucros, e que envolve questões relativas à inexistência de deliberações a respeito, ainda será abordada neste Julgado.

AUTONOMIA PARA ASSOCIAÇÃO E SEU FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL

Nesse tópico a impugnante discorre sobre:

A desconstituição do liame fático entre os profissionais da Sociedade sem que a fiscalização tenha observado seu dever funcional a autorizar excepcionar a autuada, em desrespeito ao artigo 170 da Constituição Federal e ao artigo 997 do Código Civil;

Da peculiaridade das sociedades profissionais de advocacia;

Pela opção pela sociedade ao invés da advocacia autônoma; De seus sócios, e forma de ingresso na Sociedade; Da regular constituição da Sociedade; Da inexistência de relação laboral entre a Sociedade e os seus sócios;

Os sócios são contemplados por meio da distribuição de lucros; A Sociedade é simples e não empresarial;

Os sócios é quem contribuem com os serviços em prol da Sociedade;

O pagamento de pró-labore não é obrigatório nas sociedades simples;

Não existe previsão legal que o sócio a receber pró-labore; Não há valor para a retirada de pró-labore, depende apenas de disposição contratual;

Alguns sócios podem receber mais que outros, independentemente das quotas sociais;

No caso, não há previsão de se estabelecer remuneração (pró-labore) aos sócios;

Está prevista a distribuição dos lucros quando apurados em balanço;

A distribuição independe das cotas, mas conforme a deliberação dos sócios;

No contrato social, a remuneração por meio do pró-labore é facultativa;

Os sócios do grupo “a” e “b” receberam remuneração por meio de pró-labore;

Os sócios do grupo “a” e “b” também receberam remuneração em função do resultado; Os sócios do grupo “c” receberam tão somente a distribuição de lucros;

Há previsão contratual de que a distribuição de lucros pode ser desproporcional às quotas;

A escrituração contábil da Sociedade se encontra regular no período fiscalizado;

A distribuição de lucro foi em decorrência de efetivo lucro apurado em balancete trimestral;

Já houve o pagamento de contribuições sobre o pró-labore previsto para os sócios do grupo “b”;

Os lucros distribuídos decorreram de períodos anteriores à data da efetiva distribuição;

Os lucros não foram adiantados; Estão discriminados na contabilidade os valores pagos aos sócios a título de pró-labore;

Também estão discriminados os valores a título de distribuição de lucros; A autoridade administrativa pretende alterar o conceito de renda; A Sociedade optou em pagar pró-labore tão somente para os sócios do grupo “a” e “b”;

Os sócios do grupo “c” recebeu remuneração exclusivamente por meio de distribuição de lucro;

A exclusiva remuneração através da distribuição de lucro não caracteriza ausência de discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social;

A remuneração pode ser tão somente proveniente do capital social; A existência ou não do pagamento de pró-labore não descaracteriza a natureza dos lucros auferidos pela Sociedade;

A natureza do lucro distribuído deve ser analisada mediante os registros contábeis e em relação à existência de resultado positivo no final do exercício;

Os lucros distribuídos são decorrentes de lucros já existentes na Sociedade em períodos anteriores; Existe discriminação da remuneração recebida;

Os sócios do grupo “c” não são segurados obrigatórios, pois não há pró-labore;

Os sócios do grupo “b” receberam remuneração por meio de pró-labore e distribuição de lucros;

A distribuição de lucros para esse grupo não ocorreu proporcionalmente às quotas sociais, e não há obrigatoriedade de que ocorra dessa forma, pois o

contrato social prevê a distribuição desproporcional, conforme deliberação dos sócios;

As deliberações societárias poderão ser decorrentes de uma decisão unânime ou não; O fato de existir uma divisão desigual das cotas entre os sócios não pode redundar na desobediência a preceitos elementares do nosso Direito;

Foi constado resultado positivo para a distribuição de lucros; As remunerações por pró-labore a participação dos resultados estão discriminadas na contabilidade, conforme tabela da página 4 do Relatório Fiscal;

Existe lucro contábil acima do lucro apurado na sistemática do lucro presumido; Não se podem considerar como base de cálculo os valores distribuídos de lucro que foram previamente apurados pela contabilidade regular;

A parcela relativa ao lucro distribuído ao empresário não é remuneração sujeita à incidência de contribuição previdenciária, conforme o § 1º do artigo 201 do RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99; Também o artigo 28, § 9º, alínea “j”, da Lei 8.212/91, dispõe que a parcela relativa à participação nos lucros / resultados da sociedade não representa salário de contribuição previdenciária;

A Solução de Consulta de nº 046/2010 escreve que os lucros distribuídos de forma desproporcional à participação no capital social não estão abrangidos pela não incidência desde que a distribuição esteja devidamente estipulada pelas partes no contrato social, em conformidade com a legislação societária;

Os lucros foram distribuídos nas proporções instituídas pelos sócios, independentemente das quotas estabelecidas em contrato.

Percebe-se, de tudo acima, excetuando a escrituração contábil regular e a deliberação entre os sócios da Bornholdt Advogados, que a impugnante discorre sobre o óbvio, tais como é uma sociedade simples regular e que não fez opção pela advocacia autônoma; que os sócios contribuem com os serviços; que os seus sócios são contemplados com pró-labore e/ou com lucros; que não há previsão e nem obrigação para o pagamento de pró-labore; que já houve o pagamento de contribuições sobre o pró-labore; que os valores de pró-labore estão discriminados na contabilidade; que estão discriminados os valores de lucros distribuídos; que a remuneração pode ser tão somente proveniente do capital social; que não haver pró-labore não descaracteriza a natureza dos lucros auferidos pela Sociedade; que existe discriminação das remunerações recebidas; que, não havendo pró-labore, não haveria segurados obrigatórios; que a divisão desigual das cotas sociais não representa desobediência a preceitos do nosso Direito; que existe discriminação entre os pró-labores e os lucros; que a parcela distribuída a título de lucros não sofre incidência de contribuições previdenciárias; que os lucros foram distribuídos independentemente das quotas estabelecidas em contrato.

Ora, a questão não é a de se confirmar a regularidade formal da Sociedade, mas sim de verificar o seu possível planejamento tributário abusivo.

Ninguém aqui está a exigir contribuições previdenciárias sobre os lucros, ou estar a exigir contribuições já recolhidas sobre valores de pró-labore já discriminados.

Também não se está exigindo que a empresa pague pró-labore aos sócios.

Isso é nada mais nada menos que um comentário fora do contexto.

Não se está ainda alterando a natureza de lucros pelo simples fato de não haver o pagamento de pró-labore. Seria até mesmo um absurdo!

Todos nós sabemos que a impugnante foi formalmente constituída como uma sociedade simples, e não como uma advocacia autônoma. Formalmente, vale ressaltar.

Não há dúvida de que numa sociedade de advogados os sócios contribuirão com os serviços, e podem apenas receber lucros.

A divisão desigual das cotas não representa desobediência a preceitos do nosso Direito. Ora, isso é óbvio!

A exigência recaiu sobre os pagamentos que estavam além do formalismo da Sociedade impugnante, e não sobre valores de lucros e de pró-labore já discriminados.

A parcela distribuída a título de lucro não sofre incidência de contribuições previdenciárias. É um preceito legal!

Em relação à escrituração contábil, como já tratado no tópico anterior, ela pode até estar formalmente regular (seus Livros, seus lançamentos, seus balanços e balancetes), mas não explica os pagamentos “mensais” aos sócios minoritários, a título de lucro, quando os balancetes são somente trimestrais.

Também não explica a distribuição de lucros dos exercícios anteriores na medida em que os valores distribuídos sempre são superiores a reserva de lucros anteriores.

Vale dar uma passada na tabela posta no item 67 do Relatório Fiscal.

Em relação à possível deliberação entre os sócios, e para que este Julgado tenha uma estrutura coerente e objetiva, e não um amontoado de discussões repetidas, a matéria será tratada no próximo tópico.

Mas antes, sabendo que se pode estar diante de um planejamento tributário “abusivo”, frisa-se, é importante discorrer sobre negócios e atos jurídicos simulados.

A hipótese é relativa à discussão entre os procedimentos praticados pelo contribuinte com o amparo legal - encontram-se ao abrigo dos comandos legais, inexistindo norma que vede o comportamento - e os procedimentos que encerram manobras ou artifícios para, exclusivamente, de forma dolosa, fraudulenta, ou com conluio, promover a evasão fiscal.

José Carlos Moreira Alves (ex-ministro do Supremo Tribunal Federal – STF) define negócio jurídico como “toda manifestação de vontade que visa a um fim prático que é tutelado pela ordem jurídica”. Os negócios jurídicos possuem elementos constitutivos, divididos em gerais: capacidade, objeto lícito e possível e consentimento; naturais: que decorrem da própria natureza do ato praticado, (...); e acidentais: as cláusulas acessórias, que deverão, necessariamente, ser fixadas para modificar alguns dos elementos naturais do negócio.

Tais elementos são fundamentais para determinar o negócio jurídico em três planos: o da existência, o da validade e o da eficácia. O negócio pode existir, mas não ter validade, por falta de capacidade de agente. Pode, ainda, existir e ser válido, mas não possuir eficácia, em razão de uma condição suspensiva. A declaração de vontade é elemento essencial do negócio jurídico. Quando a declaração de vontade apresenta algum vício, dizemos que há um defeito no negócio jurídico. Defeito do negócio jurídico, explica Francisco Amaral: “são as imperfeições que neles podem surgir decorrentes de anomalias na formação da vontade ou na sua declaração” São vícios do consentimento o erro, o dolo, a coação, a simulação e fraude contra credores. (AMARAL, Direito Civil: introdução).

O defeito do negócio jurídico, que aqui interessa, é o de simulação.

Para De Plácido e Silva: “Simulação é o artifício ou o fingimento na prática ou na execução de um ato, ou contrato, com a intenção de enganar ou de mostrar o irreal como verdadeiro, ou lhe dando aparência que não possui”.

Segundo Silvio de Salvo Venosa, em Direito Civil, Parte Geral, São Paulo, Atlas, 2007, a simulação tem as seguintes características:

As partes não pretendem originalmente o negócio que se mostra à vista de todos; objetivam tão-só produzir aparência. Trata-se de declaração enganosa de vontade.

A característica fundamental do negócio simulado é a divergência intencional entre a vontade e a declaração. Há, na verdade, oposição entre o pretendido e o declarado. As partes desejam mera aparência do negócio e criam ilusão de existência. Os contraentes pretendem criar aparência de um ato, para assim surgir aos olhos de terceiros.

Tal prática, de simulação, atinge os direitos subjetivos do Estado, que não interessa em declarar a nulidade do ato ou do negócio, e nem desconsiderar a pessoa jurídica, mas que interessa conhecer e tributar o verdadeiro fato gerador.

Nesse sentido, são os ensinamentos de Alberto Xavier, em Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva, São Paulo, Dialética, 2001:

A verdade, porém, é que o interesse pragmático do Fisco não vai ao ponto de exigir a declaração de invalidade do ato simulado, vez que tal invalidade respeita apenas às relações entre privados, que podem ter interesse ou não na arguição da nulidade ou até ter interesses divergentes, como sucede com os terceiros de boa-

fé interessados na validade do ato simulado que, em nome da proteção da aparência jurídica, têm interesse na preservação dos seus efeitos:

pense-se nos credores ou sub-adquirentes do simulado adquirente.

O interesse do Fisco contenta-se com a ineficácia relativa de tais atos, ineficácia esta que se traduz na insuscetibilidade de os atos lhe causarem prejuízo, atingindo a sua esfera jurídica, independentemente de tais atos serem considerados válidos ou nulos, eficazes ou ineficazes nas relações privadas entre os simuladores, nas relações entre simuladores e terceiros ou nas relações entre terceiros com interesses conflitantes.

Vale dizer que é princípio do Direito Tributário a abstração da validade jurídica dos atos e da natureza de seu objeto ou de seus efeitos, de acordo com o inciso I do artigo 118 do Código Tributário Nacional – CTN.

(...)

Percebe-se, de tudo acima, que a impugnante não pode se esconder por meio de preceitos legais, como da livre iniciativa (artigo 170 da CF), ou como da constituição societária (artigo 997 do CC), e nem exigir procedimentos judiciais, porquanto é atribuição do Fisco a busca da realidade jurídica e de seus efeitos tributários.

Também, em razão de que a simulação pode trazer prejuízos à Sociedade, à sociedade brasileira, e a não à sociedade Bornholdt Advogados, não tem o Fisco que esperar que algum sócio reclame direito, até mesmo porque esse pode estar envolvido no planejamento que, não somente favorece a pessoa jurídica (menos contribuição previdenciária patronal), mas ainda a pessoa física do sócio, a exemplo de diminuir a sua própria contribuição previdenciária e o seu imposto de renda pessoa física.

Assim, seja (...) o Fisco não somente pode, mas deve efetuar o lançamento de ofício correspondente à realidade jurídica, de acordo com o que impõe o citado diploma, em seu artigo 142, parágrafo único, c/c o artigo 149, inciso VII.

DESCARACTERIZAÇÃO DA SOCIEDADE BORNHOLDT ADVOGADOS

Aqui, nesse tópico, a impugnante refuta a verdade proposta pelo Fiscal.

Passamos aos itens do Relatório Fiscal em cotejo com a defesa.

Nos itens 06 a 14, quando indicada a altíssima lucratividade da Sociedade (ver tabela no item 9), a intenção foi de demonstrar o reduzidíssimo custo da mão-de-obra, seja com empregados ou com contribuintes individuais.

Isso não foi somente para um ano, mas para o período de 2011 a 2013, observando, ainda, que os lucros distribuídos sempre foram superiores as reservas de lucros dos anos anteriores, o que a alegação da impugnante de que as sociedades de advogados têm como característica períodos de altíssima

lucratividade pode até ser verdade, mas não para justificar a tamanha lucratividade (90% - noventa por cento da receita bruta) naquele período.

Então, o que justifica a altíssima lucratividade da Bornholdt Advogados é o baixo custo com profissionais empregados ou administradores ou autônomos, já sendo, pois, o primeiro indício de que a impugnante vem promovendo a “socialização de trabalhadores”.

A “socialização de trabalhadores” tem ocorrido em diversos ramos de nossa economia, principalmente nas áreas de prestação de serviços - como médicas, de arquitetura e engenharia, de direito, que é o nosso caso, e outras.

Em algumas áreas, como a de arquitetura e engenharia, em razão da maior dependência do trabalhador para com o contratante, o que se tem visto é a precarização do trabalho regido pela Consolidação das Leis do Trabalho, e, para outras, como no nosso caso, não a precarização do trabalho subordinado, mas a transformação, a mutação, o desvio de trabalhadores autônomos para a figura aparente de sócios cotistas.

Aí está o enfoque dado pela fiscalização quando se reportou a parecer do Ministério Público do Trabalho - a ocorrência de práticas dissimuladas, por parte das empresas, visando a redução, a sonegação de mão-de-obra, aumentando, com isso, as suas lucratividades, na medida em que não mais contribuem com encargos trabalhistas e/ou previdenciários.

Esse foi o intuito fiscal, de chamar a atenção para as práticas dissimuladas, e não de utilizar o referido parecer para fundamentar possíveis enquadramentos dos supostos sócios como segurados empregados.

Isso, inclusive, ficou claro para impugnante, uma vez que fez comparativo entre uma sociedade de advogados e advogados autônomos, e, em nenhum momento, refutou teses relacionadas a trabalhadores regidos pela CLT, porque, por certo, isso não ocorreu.

Na hipótese, a “socialização” ocorreu em relação a advogados associados, que tem características de profissionais autônomos, mas que foram inseridos na impugnante, Bornholdt Advogados, como sócios minoritários juniores.

Vale dar uma analisada no quadro do item 6 para se perceber mais um indício de planejamento tributário “abusivo” - sócios com participação societária de apenas 0,5% (meio por cento) do capital social.

Nos itens 15 a 33, o Fiscal indicou a ausência de deliberações societárias a estabelecer regras para o rateio desproporcional dos lucros da Sociedade.

De início, vale dizer que a participação nos lucros e nas perdas não é de alçada interna das sociedades, no sentido de que não interessar a terceiros, porque, combinando o inciso VII do art. 997 com o art. 1.007, ambos do Código Civil (CC) de 2002, tal participação deve estar prevista em contrato social.

O contrato social, como é sabido, deve ter o caráter de publicidade legal, na espécie, junto à Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) - Sessão Regional, de acordo com o § 1º do artigo 15 do Estatuto da OAB – Lei nº 8.906, de 4 de julho de 1994, sob pena de termos uma sociedade de “fato”, em “comum”, do artigo 986 do CC, não apenas incompatível com o exercício da advocacia, mas sujeita a toda a sorte de uma sociedade não personificada.

Essa publicidade legal tanto vale para os sócios como para os terceiros, sendo uma garantia societária, e uma garantia para aqueles que tratam com a sociedade.

Os terceiros, que tratam com a sociedade, também são o Fisco, razão pela qual se exige transparência (contratos sociais ou estatutos sociais registrados, bem como livros contábeis, de empregados, folhas de pagamento, e declarações para as Fazendas Públicas).

Essa transparência não é a toa, não é um arbítrio fazendário, mas para dar cumprimento às leis, uma delas é o Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172, de 1966, que, em seu artigo 113, § 2º, define, de forma latu, o que seriam as prestações positivas ou negativas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Por seu turno, a Lei nº 8.212, de 24/07/1991, em seu artigo 33, §§ 1º e 2º, autoriza aos Auditores da Receita Federal do Brasil o exame da contabilidade das empresas e dos demais documentos e livros relacionados às contribuições sociais previdenciárias.

No caso, e ainda com fulcro no inciso III do artigo 225 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999, foram solicitados à fiscalizada diversos esclarecimentos a respeito da distribuição dos lucros aos “sócios”.

As informações não foram negadas, mas todas apontavam por não haver deliberações societárias quanto à distribuição dos lucros, afetando, repercutindo em possíveis hipóteses tributárias não levadas a contento pela Bornholdt Advogados.

Aqui mais um indício de planejamento tributário abusivo, na medida em que a Sociedade não é transparente em relação à distribuição dos lucros, o que passamos à situação da impugnante de utilizar a “suposta burocracia”, à qual tanto horroriza, para fazer esconder possíveis fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias.

No entanto, o planejamento não foi eficaz.

De acordo com o contrato social (cláusula décima, e parágrafo quinto), os lucros apurados poderão ser distribuídos aos sócios independentemente da proporção de suas cotas sociais, conforme disposto no artigo 1.007 da Lei nº 10.406/2002,

mas essa distribuição deverá ser aprovada em reunião dos sócios, onde, na deliberação, seriam definidos os critérios.

Começa aí, pois, o planejamento tributário, que, com base na autorização dada pelo artigo 1.007 do Código Civil, a Sociedade passa a remunerar os seus advogados, todavia, se “esquecendo” de reduzir a escrito as necessárias deliberações societárias, se elas de fato existiram, vale ressaltar.

Essas questões contratuais, de participação nos lucros e nas perdas, são sempre por escrito, conforme já esclarecido a respeito da publicidade legal do contrato social, bem como pela forma literal que dispõe o Código Civil (CC) em seu artigo 997, inciso VII, c/c o artigo 999, e parágrafo único.

Outra observação não menos importante. O citado parágrafo quinto da cláusula décima do contrato social apresenta vício de consentimento, porquanto não poderia estipular uma distribuição de lucros diferentemente da proporcionalidade das cotas sociais (artigo 1.007 do CC - participação nos lucros e nas perdas na proporção das cotas, e inciso VII do artigo 997 do CC - estipulação da participação por escrito), eis que o artigo 999 do mesmo Diploma dispõe que as modificações que tenham por objeto matérias indicadas no artigo 997 dependem do consentimento de todos os sócios, enquanto aquele parágrafo quinto altera a distribuição dos lucros, proporcionalmente às cotas, apenas com a maioria do capital social.

Pois bem, a Sociedade fez uso das formalidades legais, quando a convém, mas quando dela se exige deliberações por escrito, com a aprovação de todos os sócios, dando cumprimento ao artigo 1.007 do CC/2002, e, em quebra, tornando os seus atos transparentes, em especial, para os terceiros, a alegação é de interferência em assuntos que dizem respeito exclusivamente às relações entre os sócios.

Nessas considerações, conclui-se que a fiscalização procurou demonstrar a realidade da Bornholdt Advogados, enquanto essa vem, fragilmente, alegando a interferência em assuntos internos; a existência de deliberações, entretanto, ao mesmo tempo da juntada de documento extemporâneo; e, ainda, que as decisões dos sócios podem ser tomadas em reuniões sem a formalização de atas.

Essa última alegação foge ao bom senso. Reunião sem formalização de ata para estipular a distribuição dos lucros significa a total falta de transparência da Sociedade para com os terceiros, e até com os sócios minoritários, os quais estariam a critério dos majoritários, depois de algum tempo, por algo que não mais se sabe como foi decidido.

Para encerrar os itens 15 a 33. Como pode haver deliberações, mesmo que com apenas a maioria do capital social, sabendo que o sócio Sr. Max Roberto Bornholdt detém 53% (cinquenta e três por cento) do capital? Isso não é deliberação societária, mas imposição!

Outro vício de consentimento do parágrafo quinto da cláusula décima do contrato social. O Sr. Max Roberto Bornholdt é quem decide, pois as cotas estão distribuídas (ver tabela do item 6) de modo que os demais sócios nunca vão ter a maioria do capital social.

Nos itens 34 a 66 e 153 a 157, o Fiscal discorreu sobre as informações prestadas pela fiscalizada e sobre a imputação de falsidade.

Nesses itens, a impugnante confirma não haver atas de reunião a termo; que a ausência de reuniões, quanto ao balanço, não importava na falta de conhecimento e de anuência dos sócios em relação à situação contábil da empresa; que havia transparência e relacionamento pertinente à affectio dentro da Sociedade quanto ao rateio de lucros e outros, o balanço não importava em deslealdade de um grupo de sócios para com os outros, até porque a lei não veda que a forma possa ser sanada em tempo hábil; que seria maliciosa a afirmação fiscal de que não haveria reuniões de deliberação quando a resposta foi em relação às reuniões anuais de balanço; que a distribuição dos lucros não pode ser invalidada por falta de “atas” até que algum dos sócios tenha alguma objeção contra os critérios; que a realidade é de existência de estipulações no conjunto de todos os sócios; que a distribuição desproporcional dos lucros favorecia os minoritários, o que a suposta ausência de deliberações não reforçaria o poder dos sócios majoritários / controladores; que a afirmação de que os critérios de atribuição dos lucros seriam indefinidos e arbitrários seria falsa e contrária à autonomia societária; que o exercício da representatividade do voto majoritário não seria um uso arbitrário da maioria do capital.

Percebe-se, do resumo acima das alegações de defesa, que a impugnante tenta justificar o injustificável. Vejamos.

De fato não existem atas de reunião a termo. Tudo foi resolvido por ato da administração, vez que todas as respostas da fiscalizada reportavam à escrituração contábil, e não a possíveis deliberações societárias quanto à distribuição dos lucros. (Ver os itens 45 e 46).

A ausência de reuniões, quanto ao balanço, não foi apontada pelo Fiscal como razão da não existência de deliberações, mas apenas como uma resposta “vaga” dada à afirmação da fiscalizada de que não seria obrigatória a redução a termo escrito das deliberações societárias acerca da divisão e atribuição dos resultados. (Ver os itens 47 e 48).

É difícil de encontrar transparência pertinente à affectio societatis quando não existem deliberações a respeito da distribuição dos lucros. O que existe é apenas anuência extemporânea quanto às contas apresentadas pela administração. (Ver os itens 53, 62, 63 e 66).

A ausência de atas específicas para o balanço não importava, realmente, em deslealdade de um grupo de sócios para com os outros, mas apenas mais uma resposta “vaga” da fiscalizada. (Ver o item 53).

Não houve malícia da fiscalização, mas apenas a constatação de não haver deliberações a respeito da distribuição dos lucros, pois, quando muito, houve apenas anuência dos resultados dos exercícios (Ver o item 62).

O Fisco não pode ficar à mercê das reclamações dos sócios minoritários, porque, como já comentado, é a atribuição da fiscalização a busca pela verdade material e a correta imposição tributária, até mesmo porque há fortes indícios de conluio com esses sócios. (Ver os itens 154, 155 e 156).

Não há nos autos nada que indique a deliberação em conjunto de todos os sócios, pelo menos no que diz respeito à distribuição dos lucros. (Ver os itens 57, 62 e 66).

A distribuição desproporcional dos lucros não favorecia os minoritários, vez que os lucros distribuídos aos sócios controladores, em especial a Max Roberto Bornholdt e a Rodrigo Meyer Bornholdt, sempre foram muito superiores aos demais sócios, de modo que a desproporcionalidade a maior, em valores absolutos para os sócios minoritários, era aparente.

Tendo os sócios minoritários menor participação no capital, terão, por óbvio, maiores valores na distribuição (diferença entre o lucro distribuído e o devido proporcional). (Ver o item 87).

A atribuição dos lucros foi indefinida e arbitrária, nas palavras do próprio sócio administrador - “critérios são avaliados pelos sócios, que arbitram, de forma casuística e com peso oscilante em relação ao critério temporal”. (Ver o item 35). Isso apenas vem ao encontro da inexistência de deliberações, não tendo nada a haver com a autonomia societária, mas com a falta de transparência da Bornholdt Advogados quando do pagamento por serviços prestados pelos seus advogados na condição de contribuintes individuais (a título de pró-labore para os sócios minoritários seniores – grupo “B”, e a título de pagamento a autônomos para os sócios minoritários juniores – grupo “C”).

Não houve o exercício da representatividade do voto majoritário, mas sim a imposição, sem deliberações entre os sócios, do Sr. Max Roberto Bornholdt, tendo em vista que, sozinho, é detentor da maioria do capital social (53% do capital), o que, na hipótese de ser válido o parágrafo quinto da cláusula décima do contrato social, somente ele decidiria sobre a distribuição dos lucros. (Ver os itens 6 e 21).

Para os itens 93 a 123, a defesa aduz, para os sócios seniores, e para os quais foram mantidos os vínculos societários, mas desconsiderados os lucros desproporcionais, que a fiscalização não teria verificado o histórico da sociedade quanto à partição dos lucros, quando seria fundamental a verificação das alterações contratuais pretéritas.

Ainda reporta à sexta alteração contratual que teria lançado os parâmetros da distribuição dos lucros, bem como repete alegações postas nos tópicos anteriores quanto a ingressos por trabalhos desenvolvidos há mais de década; da lealdade

característica da affectio; que os critérios eram observados a longa data; e que a falta da formalização escrita não poderia elidir a presunção da validade dos atos societários.

Em relação aos parâmetros de distribuição dos lucros (doc. 06, à fl. 725), constantes da 6ª alteração, de 2004, do contrato social, isso pode até indicar que a Sociedade, àquela época, tinha transparência na comentada distribuição, entretanto, não refuta a falta de transparência para o período de 2011 a 2013.

Em relação aos ingressos, à affectio, aos critérios, nada disso justifica a irregularidade (pagamentos mensais sem estar suportados por balancetes) e a ilegitimidade (falta de liberações societárias) na distribuição dos lucros.

Ora, como já se pode perceber ao longo deste Julgado, a questão vai além da affectio societatis (vontade de permanecer em sociedade), ou além dos lucros já ingressos há décadas, ou além do histórico social da Bornholdt Advogados, mas sim nas características de planejamento tributário abusivo, o qual vem, nos últimos anos, ganhando força em nosso país, até mesmo em razão do aumento da carga tributária, constantemente propagado na mídia.

Para esses itens, quanto aos sócios minoritários juniores, ainda diz que não é possível desconsiderar a legitimidade do vínculo societário de integrantes de uma sociedade de profissionais em funcionamento regular e sem qualquer notícia de vínculos fictícios; que a fiscalização teria consultado apenas duas pessoas (nenhum dos sócios administradores); que tinha atido à falta de formalização das atas de reunião; e que seria necessário processo judicial, devidamente instruído e com adequado contraditório, para o afastamento dos vínculos.

Mais uma vez, a situação não é tão simples assim.

Primeiro - existe indício da ocorrência de conluio dos sócios, considerando que não apenas a Sociedade seria beneficiada do planejamento tributário, bem como os sócios, que, além de reduzirem as suas próprias contribuições sociais previdenciárias, reduziram seus impostos de renda pessoa física.

Segundo - os sócios, por estar envolvidos, pouco ou não contribuiriam para o deslinde da questão.

Terceiro - o Sr. Rodrigo Meyer Bornholdt, que é o sócio administrador, é quem respondeu as intimações feitas pelo Fiscal, sendo uma das pessoas com mais interesse nas formalidades apresentadas à fiscalização, mas sem êxito.

Quarto - não foi a falta de “atas” de reuniões, se existiram, que levaram o Fiscal a desconsiderar o vínculo dos sócios minoritários juniores, mas a própria inexistência de deliberações em relação à distribuição dos lucros; a participação irrisória desses no capital social; o pagamento mensal de “lucros”; as respostas “vagas” do sócio administrador, que, quando muito, se apoiava na aparente formalidade contábil da Bornholdt Advogados; de haver apenas um documento

assinado pelos sócios a respeito da matéria, mas extemporâneo e dando apenas a anuência dos resultados contábeis, e não deliberando quanto aos lucros.

Quinto - o Fisco não é dependente da Justiça para verificar a realidade e para exigir dos contribuintes o adimplemento de suas obrigações, como já comentado.

A impugnante, ainda em relação aos itens 93 a 123, tece alegações, e para os quais se passa a tratar.

Item 120.1. A fiscalização não fez inferência a respeito do não desembolso monetário para aquisição de cotas, porque noticiou inexistir balanço para apuração dos haveres dos sócios retirantes (o valor de aquisição seria o mesmo quando da saída), bem como noticiou que os sócios minoritários juniores tinham vínculos anteriores como advogados associados.

Item 120.2. Ora, como é que os sócios minoritários juniores tinham espaço na gestão operacional e estratégica da Sociedade sabendo que juntos detinham somente 6% (seis por cento) do capital social enquanto o Sr. Max. Roberto Bornholdt detinha 53%, e, mais, onde está a *affectio societatis* que também levaria a um gerenciamento empresarial quando não se delibera a respeito dos lucros? O documento de fls. 731/733, que trata da distribuição de lucros para o Setor de Direito Tributário, apenas, não caracteriza uma deliberação (aprovação), e, ainda, por todos os sócios, e não estipula a participação de cada! O documento de fl. 739 também não delibera por todos os sócios, além de ser somente a partir de novembro de 2013!

Os demais documentos, juntados em defesa às fls. 734/738 e 740, não trazem deliberações de ordem gerencial pelos sócios minoritários juniores, mas apenas anuências em decisões tomadas pelos sócios controladores da Bornholdt Advogados!

Item 120.3. Ora, não se discute o peso na participação societária para efeito de representatividade, mas chama-se a atenção de que tudo era decidido pelo sócio controlador, o Sr. Max Roberto Bornholdt, na medida em que esse era o detentor de mais de metade do capital social (53% do capital), tornando-se inócua, pois, a possível participação tomada por “todos” os sócios. (Ver a cláusula vinte, parágrafo sétimo, à fl. 392).

Portanto, não pode ser crível a existência da *affectio societatis*, a não ser para outros interesses - de reduzir impostos e contribuições previdenciárias.

Com tal poder dos sócios majoritários, em especial, do sócio controlador, não faz sentido a aquisição de cotas pelos sócios minoritários juniores, a não ser para, através de transvestidos sócios, manterem o vínculo de advogados associados (advogados autônomos)

com a Bornholdt Advogados. Essa é realidade empresarial da impugnante, e motivo pelo qual a fiscalização apresentou elementos (o valor de aquisição seria o mesmo quando da saída - não existiam balanços para a apuração dos haveres dos

sócios retirantes) para afirmar a falta de contribuição dos minoritários juniores na formação do capital social da Sociedade.

Item 120.4. De fato, não existe em uma sociedade simples a obrigação de se formar um conselho fiscal. Na situação, se existisse, haveria um total descompasso entre a realidade da Bornholdt Advogados e seus atos, porque, como já sabido, os sócios minoritários nada deliberavam, logo, não faria sentido fiscalizar os atos da administração, se estariam ou não de acordo com as disposições contratuais.

Item 120.5. Mais uma vez. A impugnante fez uso das formalidades legais quando lhe convinha, mas, se isso vem a representar transparência dos atos da administração, conforme impõe o artigo 1.020 do Código Civil de 2002, se esquivava com a argumentação de que o caráter dinâmico de suas atividades viabiliza o permanente acesso de todos os sócios aos atos de administração da Sociedade.

Em verdade, não há interesse, e a lógica é não haver mesmo transparência, eis que estamos diante de uma “pro forma” affectio societatis, conforme vem se constatando ao longo desse Julgado.

Item 120.6. Nos documentos de fls. 737 e 738 (doc. 07), a impugnante faz crer existir reuniões com os sócios. Entretanto, nesses documentos, o que se vê é a participação somente dos Senhores Max Roberto Bornholdt, Rodrigo Meyer Bornholdt e de Karla Cecília Adami Bornholdt, que são os controladores da Sociedade, para decidir questões profissionais da “sócia” Lucilara Guimarães de Oliveira.

Tais “reuniões” apenas demonstram o controle pelos sócios majoritários, e não a participação dos demais sócios nas questões gerenciais da Sociedade, o que evidencia a falta da affectio societatis, porquanto os sócios minoritários não têm nenhum poder de decisão; teriam se a maioria do capital não estivesse somente nas “mãos” de um único sócio, como é o caso do Sr. Max Roberto Bornholdt.

Logo, a estranheza do Fiscal de não haver nada a termo escrito, quanto a possíveis (supostas) reuniões dos sócios, não pode ser justificada como um mero formalismo que estaria a dificultar os trabalhos, as rotinas da Sociedade, mas sim a justificar a falta da affectio societatis.

Por fim, e quanto aos questionamentos para a “sócia” Lucilara Guimarães, não é difícil de explicar. De acordo com o item 112.1.4, essa “sócia” fora advogada associada (advogada autônoma) no período de 18/02/2004 a 12/05/2006.

Pois bem, os valores distribuídos a título de lucros significam pagamentos por serviços prestados como advogada autônoma no período em que era supostamente “sócia”, na medida em que esse era o planejamento tributário para com os minoritários, o que, para se conhecer da realidade fiscal, não se prende ao período fiscalizado, mas, pelo contrário, como a própria impugnante vinha ressaltando, deve-se conhecer do contexto histórico do contribuinte.

Os fatos, as respostas da fiscalizada, os documentos, o contexto histórico, o contexto à época dos fatos geradores, tudo leva a desconsiderar o vínculo quanto aos sócios minoritários juniores, bem como a irregular e ilegítima distribuição dos lucros para os sócios minoritários, tanto seniores como juniores, o que não se faz reparo no trabalho da fiscalização, e se encerra o mérito nas questões relacionadas à matéria tributável para confirmar a incidência de contribuições previdenciárias com fulcro no inciso III do artigo 22 da Lei nº 8.212, de 1991, abaixo transcrito, considerando que os sócios minoritários seniores recebiam pró-labore, e os sócios minoritários juniores por prestação de serviços como advogados autônomos, mas com os pagamentos disfarçados de distribuição de lucros.

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços.

NOTIFICAÇÃO PARA FINS PENAIIS. FRAUDE. CONLUIO

De tudo visto acima, conclui-se que os fatos foram bem demonstrados pela fiscalização; que é evidente a realidade fiscal da Sociedade em realizar planejamento tributário, que, juntamente com os seus sócios minoritários, reduziram, fraudulentamente, e com conluio, as contribuições sociais previdenciárias devidas.

Essas são as tipificações dos artigos 72 e 73 da Lei 4.502, de 30/11/1964, justificando, com isso, a multa de ofício qualificada, em dobro, conforme previsto no artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei 9.430, de 27/12/1996.

Assim, não se verificando que a Sociedade se ateu a leis, a decretos, e/ou a soluções de consulta, mas sim que procedeu ao desvio das normas por meio de condutas dolosas a excluir ou a modificar o fato gerador da obrigação tributária, e, ainda, com o ajuste doloso por parte dos sócios minoritários, fica mantida a multa de ofício em dobro.

(...)

COBRANÇA DA MULTA APLICADA

Na parte relacionada à multa de ofício em dobro, de tudo já foi abordado, na medida em que a Bornholdt Advogados realizou planejamento tributário para pagar por serviços prestados por contribuintes individuais, na forma de distribuição de lucros, de maneira ilegítima (sem deliberações), e irregular (sem balancetes a suportar as remunerações mensais).

Comprovado, pois, o ilícito praticado pelo contribuinte, a teor da fraude e do conluio em sua conduta, conforme esclarecido no tópico anterior, não se fala em redução da multa para 75% (setenta e cinco por cento).

(...)

CONCLUSÕES

- 1) O Fisco buscou a realidade dos fatos economicamente valorados pela norma fiscal;
- 2) A autuação fiscal tem base em documentos, em respostas da fiscalizada, no seu histórico, na situação à época dos fatos geradores, e outros; 3) O contribuinte não agiu com fundamento em casos análogos, mas sim desvirtuou a suas interpretações;
- 4) Não se fala em boa-fé quando a fiscalizada se utilizou de consultas para inverter a interpretação e proceder a planejamento tributário abusivo;
- 5) Não há respaldo contábil, por meio de balancetes, ao caso em análise, para o pagamento mensais de lucros;
- 6) Ainda que a Sociedade tenha discriminado os lucros das remunerações, houve ilegitimidade e irregularidade na distribuição daqueles, não tendo sido a hipótese fiscal a obrigatoriedade de pagamento de pró-labore;
- 7) Não se aplica a Lei das S/A às sociedades simples;
- 8) A regularidade da distribuição desproporcional dos lucros é legítima se somente si esteja devidamente estipulada pelas partes no contrato social, em conformidade com a legislação societária (Consulta nº 046/2010), mas não percebida nos autos;
- 9) O contrato social da impugnante prevê a distribuição desproporcional dos lucros, no entanto, não foi levada a contento, mas de forma ilegítima;
- 10) A distribuição dos lucros não foi acordada entre os sócios, mas sim imposta pelo detentor da maioria do capital social;
- 11) Os critérios de distribuição não beneficiavam os sócios minoritários, a não ser aparentemente, em razão de que os majoritários vinham recebendo, como um todo, maiores valores de lucros;
- 12) Os sócios minoritários seniores podiam estar recebendo por meio de pró-labore e por meio de distribuição de lucros, mas também recebiam pró-labore pela irregular distribuição desproporcional de lucros;
- 13) Os ingressos de faturamento na Sociedade, há décadas, não justifica a distribuição mensal de lucros sem suporte em balancetes;
- 14) A fiscalização não alterou a natureza do lucro, mas apenas verificou a ilegitimidade e a irregularidade em sua distribuição;
- 15) Em momento algum, a fiscalizada prova a existência de deliberações com a estipulação da participação de cada sócio, e com suas aprovações;

16) O desrespeito à legislação societária não interessa apenas aos sócios, mas também ao Fisco, que é o terceiro interessado em verificar a realidade fiscal e exigir as contribuições previdenciárias devidas;

17) A multa não pode ser reduzida, não apenas porque não se discute em âmbito administrativo questões de inconstitucionalidade de leis e normas, mas em razão da fiscalização ter corretamente aplicada a norma individual ao caso em concreto;

18) A multa de ofício foi aplicada em dobro em razão da conduta dolosa do contribuinte do tipo fraudar.

Como se vê, no caso dos autos, é fato incontroverso a inexistência de deliberações para a distribuição desproporcional dos lucros, com a estipulação da participação de cada sócio, e com suas aprovações.

Como bem pontuado pela fiscalização, *“embora ambos os parágrafos (primeiro e quinto) da cláusula décima do contrato social falem na possibilidade de distribuição dos lucros de forma desproporcional ao capital, não podem ser entendidas como uma autorização para tal, isto é; uma “carta branca” em favor da administração para que a mesma (entenda-se sócios controladores) procedam a partilha dos resultados anuais segundo seu alvedrio”*.

Inclusive, a própria redação do parágrafo quinto do contrato social condiciona tal feito à deliberação em reunião de sócios para (1) definição dos critérios e (2) aprovar sua distribuição.

Na linha da decisão de piso, o art. 997, inciso VII, do Código Civil exige a explicitação do critério de distribuição dos lucros, ou seja, há que se estabelecer qual o critério de distribuição desproporcional, eis que, na falta de estipulação em contrário, o legislador estabelece a distribuição proporcional referida no art. 1007 do Código Civil.

No caso dos autos, os sócios controladores mantiveram, como regra estatutária, o princípio da proporcionalidade na partilha dos lucros, prevendo porém a possibilidade de deliberação dos sócios por uma divisão desproporcional dos mesmos (parágrafo quinto da cláusula décima do contrato social). Ocorre que, os documentos e alegações juntadas revelam que, inobstante a exigência estatutária, tais reuniões de sócios nunca foram efetivamente realizadas.

A procedência do lançamento resta evidenciada pela inexistência de cláusula no contrato social que obrigue a sociedade ao pagamento de valores de pró-labore aos seus sócios, em uma sociedade que, como afirmado pela própria recorrente, os sócios “exercem função intelectual”, trabalhando como advogados.

Assim, como admitir que o Grupo “C”, por exemplo, composta por advogados juniores, recebam remuneração exclusivamente por meio de distribuição de lucro ? Ora, a exclusiva remuneração através da distribuição de lucro evidencia a inclusão de valores decorrentes do trabalho (pelos serviços prestados), em patente simulação.

E mais, além da ausência de deliberação pela distribuição desproporcional dos lucros, os pagamentos foram mensais, sem estar suportados por balancetes. Assim, os sócios minoritários “Grupo B” seniores podiam estar recebendo por meio de pró-labore e por meio de distribuição de lucros, mas também recebiam pró-labore pela irregular distribuição desproporcional de lucros.

Deste modo, entendo que deve ser mantida a autuação, em consonância com a jurisprudência deste Eg. Conselho, com atenção especial para a peculiaridade aplicável às sociedades de advogados, conforme julgado abaixo ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008 SOCIEDADE DE ADVOGADOS. DISTRIBUIÇÃO DESPROPORCIONAL DE LUCROS. CONTRATO SOCIAL. FIXAÇÃO DE CRITÉRIO. O art. 997, inciso VII, do Código Civil exige a explicitação do critério de distribuição dos lucros, ou seja, há que se estipular no contrato social qual o critério de distribuição e não a mera outorga de competência para que parte dos sócios (os sócios que representem a maioria do capital social) defina a proporção a cada distribuição de lucros líquidos, eis que, na falta de estipulação em contrário, o legislador fixa a distribuição proporcional referida no art. 1007 do Código Civil. **Em relação à sociedade de advogados, em face dos arts. 15, § 1º, e 16, § 3º, da Lei nº 8.906, de 1994, combinados com o art. 43 do Regulamento Geral e com o art. 2º, VI, do Provimento nº 112, de 2006, do Conselho Federal da OAB, é inequívoco que o disposto nos arts. 997, inciso VII e parágrafo único, 999 e 1007 do Código Civil deve ser interpretado no sentido de que não basta autorização para uma distribuição desproporcional de lucros, devendo haver previsão no contrato social de qual o critério de distribuição desproporcional eleito pela sociedade de advogados.** – grifou-se

Observa-se que não há dúvida quanto à capitulação legal e conduta praticada pelo contribuinte, restando clara a penalidade e a infração cometida. Os aspectos fáticos não nos permitam concluir pela ocorrência da simulação, motivo pelo qual não há que se falar em aplicação do art. 112 do CTN.

O levantamento AC – Adiantamento de Custas não foi impugnado (nem mencionado no recurso). O contribuinte deu notícia de seu pagamento nos autos, devendo ser verificado junto à Delegacia da Receita Federal do Brasil de sua jurisdição.

3.1 RETROATIVIDADE BENIGNA

Entretanto, apesar da improcedência dos argumentos levantados pela recorrente, verifica-se que o art. 44 da Lei n. 9.430/96 foi alterado pelo art. 8º da Lei n. 14.689/23, passando a ter a seguinte redação:

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; (...)

§ 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;

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

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

Como se vê, a alteração legislativa promovida estabelece que a multa qualificada deverá ser lançada no montante de 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício. A multa de 150% passa a ser aplicável apenas nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.

Nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN a lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. É nesse sentido o que determina, inclusive, o Parecer SEI n. 3950/2023/MF.

Deste modo, deve-se aplicar a retroação da multa da Lei n. 9.430/96, art. 44, § 1º, VI, reduzindo-a ao percentual de 100% (cem por cento).

4 CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações no sentido da inconstitucionalidade da multa de ofício qualificada, rejeitar a preliminar e dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa de ofício qualificada ao patamar de 100% (cem por cento).

Assinado Digitalmente

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo