



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

Processo n° 11070.720224/2017-81
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2301-005.705 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de outubro de 2018
Matéria IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF
Recorrente SEPAM - SOCIEDADE DE ESTUDOS, PESQUISA E ASSISTÊNCIA MÉDICA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2014

IMPUGNAÇÃO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO. CERTIDÃO DE REGULARIDADE FISCAL COM EFEITOS DE NEGATIVA. DECORRÊNCIA DA LEI.

Por disposição legal, a apresentação válida de impugnação suspende a exigibilidade do crédito combatido e, por conseguinte, não impede o fornecimento de certidão de regularidade fiscal positiva, com efeitos de negativa.

HONORÁRIOS MÉDICOS. CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. EMPRESA CONTRATANTE. LEGITIMIDADE PASSIVA.

A empresa que remunera profissionais a seu serviço é sujeito passivo na condição de contribuinte dos créditos tributários incidentes a cargo da pessoa jurídica.

LUCROS DISTRIBUÍDOS. NÃO SÓCIOS. NATUREZA DE RENDIMENTOS PELO TRABALHO. VERDADE MATERIAL. PREVALÊNCIA.

No Direito Tributário, prevalecem o princípio da verdade material e a real natureza dos atos praticados e dos fatos ocorridos.

O pagamento de rendimentos pelo trabalho a título de distribuição de lucros a profissionais que prestaram serviços à sociedade, abrangendo pessoas não integrantes do quadro societário, afronta o contrato social, a lei civil e a legislação tributária, exigindo o lançamento de ofício dos créditos tributários decorrentes.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. SOCIEDADE DE MÉDICOS E DENTISTAS. LIBERDADE

DE PACTUAÇÃO. INEXISTÊNCIA DA DESCONSTITUIÇÃO DA CONTABILIDADE. LUCROS EFETIVADOS. NÃO INCIDÊNCIA.

Não há vedação legal no que se refere à distribuição desproporcional de lucros em relação à participação social, nas sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões regulamentadas, quando o contrato social for claro ao dispor de tal distribuição.

In casu, havendo contabilidade que cumpre com as formalidades intrínsecas e extrínsecas e sendo a apuração de lucro regular e contabilizada, não há que se falar em tributação dos valores distribuídos como lucro.

IRRF. MULTA QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO COMPROVADOS. IMPOSSIBILIDADE QUALIFICAÇÃO.

De conformidade com a legislação tributária, especialmente artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96, c/c Sumula nº 14 do CARF, a qualificação da multa de ofício, ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude do contribuinte. Assim não o tendo feito, não prospera o agravamento da multa, sobretudo quando a conduta do contribuinte, ainda que passível de dúvidas jurídicas, encontra lastro e Soluções de Consultas da RFB e jurisprudência do CARF.

IRRF. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. OCORRÊNCIA ANTECIPAÇÃO PAGAMENTO. APLICAÇÃO ARTIGO 150, § 4º, CTN. ENTENDIMENTO STJ. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA.

Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, havendo a ocorrência de pagamento, a partir da constatação de imposto de renda retido na fonte do pró-labore mensal pago aos sócios, é entendimento uníssono deste Colegiado a aplicação do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIO ADMINISTRADOR. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE INFRAÇÃO À LEI OU CONTRATO SOCIAL. DESPROPORCIONALIDADE.

Não se cogitando conduta em afronta à legislação de regência e/ou contrato social, não há se falar em responsabilização dos sócios em relação ao crédito tributário lançado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (a) por unanimidade de votos: afastar a alegação de ilegitimidade passiva; não reconhecer a decadência do poder-dever de constituir o crédito tributário nos períodos de apuração 01/2012 e 02/2012; e manter exclusivamente a tributação sobre os pagamentos dos prestadores de serviços não sócios; (b) por maioria de votos: (b.1) afastar a tributação sobre os dividendos pagos aos sócios, vencidos os conselheiros João Maurício Vital e Reginaldo Paixão Emos, que negavam provimento, na questão; (b.2) afastar a qualificação da multa em relação ao crédito tributário mantido e afastar a responsabilidade dos sócios em relação ao crédito tributário; vencido o conselheiro Reginaldo Paixão Emos que, em relação aos pagamentos efetuados a prestadores de serviço não sócios, votou pela manutenção da qualificação da multa e da responsabilização solidária dos sócios

administradores. Manifestou interesse em apresentar declaração de voto o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto.

(assinado digitalmente)

João Bellini Júnior - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcelo Freitas de Souza Costa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Bellini Junior, Marcelo Freitas de Souza Costa, Reginaldo Paixão Emos, Wesley Rocha, João Maurício Vital, Juliana Marteli Fais Feriato, Antônio Sávio Nastureles, e Alexandre Evaristo Pinto.

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado contra o contribuinte acima identificado e dos responsáveis tributários em face da não retenção e recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) no período compreendido entre 01/2012 a 12/2014.

De acordo com a fiscalização a autuada pagou mensalmente valores a título de distribuição de lucros a sócios e a pessoas não integrantes do seu quadro societário, proporcionalmente aos serviços médicos prestados, correspondentes de fato a honorários médicos e deixou de reter na fonte o imposto de renda incidente sobre tais remunerações pagas aos médicos e dentistas que lhe prestaram serviços.

Ainda segundo a fiscalização, a autuada mascarou o corpo clínico prestador dos serviços como sócios e classificou os pagamentos efetuados aos médicos e dentistas como antecipações de distribuição de lucros da sociedade, os quais não estão sujeitos à retenção de imposto de renda na fonte e não implicam incidência de contribuições previdenciárias. O tratamento dado pela contribuinte aos honorários pagos pelos serviços prestados pelos médicos e dentistas não guarda correlação com a verdadeira natureza jurídica de tais pagamentos.

Concluiu a autoridade fiscal que a remuneração dos médicos e dentistas foi feita mediante pagamentos mensais e em montantes calculados em função dos volumes e modalidades dos serviços executados por cada profissional, sem correlação alguma com a participação social ou o capital empregado na suposta sociedade. Por óbvio, nos períodos (meses ou anos) em que determinado profissional não efetuou atendimentos, não houve qualquer pagamento aquele profissional, mesmo continuando ele a ser um dos supostos sócios da sociedade.

Em decorrência da constatação de que houve simulação, fraude e conluio nas ações que resultaram na supressão dos tributos devidos, a Autoridade Tributária aplicou a multa isolada no percentual de 150%, com fulcro no art. 44, §1º, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Foi atribuída responsabilidade tributária pelos créditos lançados de ofício aos sócios administradores à época da empresa autuada, com fundamento no art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN, em decorrência de infração a lei.

Após a impugnação o acórdão proferido pela 6ª Turma da DRJ de Salvador que, manteve integralmente o lançamento tributário

Inconformada com a decisão, a autuada apresentou recurso reiterando os argumentos da defesa que em síntese foram:

A empresa é uma “sociedade de direito privado que nasceu da vontade de médicos e dentistas, profissionais liberais legalmente habilitados, de unirem suas especialidades em uma estrutura organizada para a prestação de serviços de assistência à saúde, alinhando-se à engrenagem desenhada pela Administração Pública na Constituição Federal/88 e na Lei nº 8.080/90 - Lei Orgânica da Saúde, diante das dificuldades governamentais de proporcionar cobertura assistencial à população”. Criada em 1998, “desenvolve papel social fundamental, principalmente ligado ao Sistema Único de Saúde (SUS), pois propicia serviços a importantes entidades, através de convênios e contratos celebrados com hospitais públicos, como a Associação Hospital de Caridade de Ijuí (principal tomador de serviços, responsável por cerca de 70% da receita da SEPAM), com consórcios intermunicipais de saúde, associações e entidades de previdência’, dentre outras pessoas jurídicas tomadoras dos serviços [...]. Em razão da complexidade, nível de especialização e grande volume de serviços que o atendimento à saúde exige, houve a expansão da sociedade, alcançando quase 200 profissionais - médicos e dentistas”;

Os Autos de Infração “colocam em xeque o funcionamento de um sistema que permite o atendimento da população que utiliza o Sistema Único de Saúde de toda a região, através de modelo amplamente difundido no Estado (e no país), cuja operacionalização, através de sociedades organizadas, é tão necessária que deflui do próprio Texto Constitucional, e cuja invalidação causaria um colapso no sistema de saúde pública”;

Como o objeto social da sociedade “é, exclusivamente, a prestação de serviços médicos e odontológicos”, então os recursos que mais lhe importam são “as pessoas que a integram e a respectiva experiência e bagagem de conhecimento científico que carregam”, de modo que o “investimento realizado por cada sócio não se dá através do capital social, mas sim pela qualificação e capacidade de atendimento das demandas por serviços médicos. [...] a realização do objeto social depende muito mais dos atributos individuais dos sócios, do que da contribuição patrimonial de cada um. A receita gerada - e os dividendos -, por óbvio, também seguem essa lógica”. Sob esse princípio, o “único e justo critério para distribuição dos dividendos, nesses casos, é a própria intensidade de colaboração de cada sócio”;

O contrato social possui previsão expressa e estabelece as regras para pagamento de pró-labore e distribuição de lucros. A sociedade paga um pró-labore mensal a cada sócio que labora no valor de até um salário-mínimo, recolhe os tributos incidentes sobre o pró-labore e distribui o lucro líquido apurado com base em sua escrituração contábil, através de demonstrativo apurado do período, desproporcionalmente à participação dos sócios no capital social. Os lucros são distribuídos mensalmente de acordo com a colaboração (produção médica) de cada sócio. Porém, a sociedade “só distribui lucro quando há lucro a ser distribuído, pressupondo, evidentemente: recebimento do tomador do serviço, abatimento de despesas, provisões, etc. Ou seja, o risco está presente em contraposição à remuneração por prestação de serviço”. Os sócios assumem “riscos como o atraso e a inadimplência, e suportam contingências e todos os demais custos incorridos pela sociedade”;

A viabilidade da distribuição de lucros desproporcionalmente ao capital, de acordo com o empenho, qualificação e dedicação de cada sócio, é chancelada pela própria RFB e pelo CARF. Citam soluções de consulta e jurisprudência. Essa forma de distribuição não implica exclusão contratual, normativa e previamente, de sócio na participação dos resultados da sociedade;

O “nosso ordenamento jurídico não estabelece um capital mínimo para a constituição de sociedade, tampouco limitação, regra ou parâmetro para a fixação do valor da quota social”;

As 55 pessoas que não constavam do contrato social, às quais foram distribuídos lucros, são sócias de fato. Elas solicitaram o ingresso na sociedade, conforme atestam os termos de adesão juntados aos autos;

O Auto de Infração é nulo por ilegitimidade passiva porque, caso se admita como verdadeira a tese de que os lucros distribuídos são, em verdade, retribuição pelo trabalho, sujeitando-se à incidência tributária, então os sujeitos ativos deveriam ser os tomadores (Hospital, Consórcios, Laboratórios, dentre outras pessoas jurídicas tomadoras) dos serviços dos médicos e dentistas, e não a sociedade. “Aliás, tivesse a Fiscalização dispensado maior atenção aos contratos firmados pelos tomadores de serviço verificaria, por exemplo, que os serviços prestados ao Hospital de Caridade de Ijuí (para atendimento aos pacientes do SUS, que representa cerca de 70% do faturamento da sociedade Impugnante), ocorrem nas dependências do próprio Hospital”;

Não há fundamentação legal que autorize a aplicação de multa e juros isolados quando o tributo é inexigível;

A qualificação da multa aplicada (§1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96) e a responsabilidade tributária imputada aos sócios administradores não são cabíveis porque a conduta adotada pela sociedade é lícita e pacificamente aceita pelas orientações da própria RFB e pela jurisprudência e não ocorreu dolo, fraude ou simulação. A sociedade não ocultou a conduta adotada, prevista expressamente no seu contrato social, e os lucros distribuídos estão registrados sob esse título na contabilidade e nas declarações tributárias. “A ocorrência de simulação pressupõe a existência de beneficiários, o que, no que se refere aos Impugnantes, não se verifica, pois, se houve benefício, os únicos beneficiários seriam os contratantes tomadores de serviços, na qualidade de responsáveis tributários pela retenção do imposto de renda e pelo pagamento da contribuição previdenciária”.

A planilha de cálculo da multa isolada aplicada, relativa ao imposto retido na fonte, anexa ao relatório fiscal, evidencia a dúvida da Autoridade-Fiscal sobre a existência de conduta dolosa e fraude e a consequente aplicabilidade da dobra no valor da multa de 75% para 150%. Na planilha, o cálculo foi feito com a alíquota de 75%, mas o Auto de Infração foi fechado com a alíquota de 150%. Uma vez caracterizada a dúvida sobre a aplicação do percentual majorado para a multa, deve-se adotar a interpretação mais favorável ao contribuinte (art. 112 do CTN);

A Autoridade Fiscal “não caracterizou qual teria sido o excesso de poderes ou em que ponto a lei teria sido violada, esquivando-se do próprio conceito de solidariedade”;

Eventual “responsabilidade deve ser limitada ao valor do capital social integralizado por cada um dos sócios Impugnantes”;

Os créditos referentes a janeiro e fevereiro de 2012 foram alcançados pela decadência, pois não ocorreu dolo, fraude ou simulação nos atos jurídicos praticados pelos Impugnantes.

Requer o conhecimento do recurso bem como o seu provimento, reformando-se a decisão recorrida, para que sejam integralmente cancelados os autos de infração lavrados e, alternativamente, o cancelamento da multa isolada aplicada, a redução da alíquota da multa isolada para 75%, o afastamento dos responsáveis solidários e a declaração da decadência parcial do crédito lançado.

Voto

Conselheiro Marcelo Freitas de Souza Costa

O recurso é tempestivo e estão presentes os pressupostos de admissibilidade.

Da ILEGITIMIDADE PASSIVA

Da análise do relatório fiscal e da impugnação, não há discussão sobre a definição do real objeto social da autuada que, em conformidade com o objeto constante do contrato social, é a prestação de serviços médicos e odontológicos. Ela é uma sociedade empresarial prestadora de serviços e, no período de apuração dos créditos lançados, apurou o IRPJ e a CSLL pela sistemática do lucro presumido. De 2012 a 2014, com previsão no contrato social, a sociedade pagou mensalmente aos sócios que efetivamente laboraram durante o mês um valor fixo equivalente a um salário mínimo a título de pró-labore e um valor variável proporcional à produção médica a título de distribuição de lucros, em montantes calculados em função dos volumes e modalidades dos serviços executados por cada profissional. Foram também pagos no período fiscalizado valores a título de distribuição de lucros a 55 pessoas que não integram o quadro societário, que a Autoridade Fiscal qualificou como não-sócios e os impugnantes alegaram serem sócios de fato.

Apesar de defender e reconhecer a natureza empresarial no ramo da prestação de serviços médicos e odontológicos da sociedade, os recorrentes alegaram ilegitimidade passiva da SEPAM sob o argumento de que os reais tomadores dos serviços dos médicos e dentistas foram o Hospital de Caridade de Ijuí (HCI), consórcios, laboratórios, dentre outras pessoas jurídicas tomadoras que contrataram a sociedade.

Ocorre que a forma como a sociedade prestou os serviços contratados não foi questionada nem integrou o objeto do Auto de Infração, tendo sido mantidas incólumes questões como a existência da sociedade, sua atividade econômica e seus contratos. A questão fundamental que motivou a lavratura do Auto de Infração foi a natureza jurídica dos valores pagos a título de lucros distribuídos e a sua repercussão tributária, com fundamento no art. 118 do CTN:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Os contratos firmados pela SEPAM com os seus tomadores de serviços preveem, dentre outras cláusulas, regime de atendimento em consultório, discriminação das especialidades médicas e odontológicas, disposição de instalações, equipamento e corpo técnico-profissional próprio, emissão de faturas mensais e responsabilidade da SEPAM pelos encargos tributários, previdenciários, trabalhistas e sociais incidentes.

Resumidamente, a sociedade firmava contratos para prestar serviços a hospitais, consórcios, laboratórios, dentre outros. Para cumprir tais contratos, a sociedade dispunha de um quadro de médicos e dentistas, sendo 137 integrantes do quadro societário e 55 não integrantes. A receita dos serviços prestados era auferida e contabilizada pela sociedade, sujeita a tributação da pessoa jurídica pelo lucro presumido (IRPJ e CSLL). Os médicos e dentistas eram remunerados pela sociedade. Dela, eles auferiam valores a título de pró-labore e de distribuição de lucros.

Se sujeitos à incidência tributária, os valores a título de distribuição de lucros foram pagos pela sociedade aos profissionais por ela contratados, sejam eles sócios ou não. Havendo incidência, a sociedade é o contribuinte do crédito tributário correspondente, na condição de empresa, nos termos do art. 15 da Lei nº 8.212/91.

Portanto, não assiste qualquer razão aos recorrentes ao alegar que a sociedade é parte ilegítima na autuação.

Conforme se depreende dos Relatório Fiscal, de fls. 275/291, durante procedimento fiscal realizado na empresa autuada, foi constatado, no entendimento da autoridade lançadora que, nos anos de 2012 a 2014, a mesma pagou mensalmente valores a título de distribuição de lucros a sócios e a pessoas não integrantes do seu quadro societário, proporcionalmente aos serviços médicos prestados, correspondentes de fato a honorários médicos, por meio de conduta fraudulenta, e deixou de reter na fonte o imposto de renda incidente sobre tais remunerações pagas aos médicos e dentistas que lhe prestaram serviços, nos termos do art. 717 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR).

Por sua, vez, aforas as preliminares de ilegitimidade passiva, responsabilidade solidária, decadência e qualificação da multa, que trataremos adiante, a contribuinte repousa seu insurgimento basicamente em duas frentes de argumentações:

A uma, no que concerne aos pagamentos a título de distribuição de lucros à pessoas não integrantes do quadro societário da empresa, argumento que se caracterizam como “sócios de fato”, uma vez já terem preenchidos termo de adesão à sociedade, exercerem atividades inerentes aos demais sócios, contribuindo com o objeto social da sociedade, não constando do quadro social simplesmente em razão de mero ato administrativo, realização de assembleia, para tanto, o que não teria o condão de descaracterizar a sua natureza de sócios, passível, portanto, de recebimento de tais dividendos.

A duas, relativamente à distribuição de lucros aos sócios efetivamente integrantes do quadro societário da empresa, aduz que a legislação de regência, Soluções de

Consulta da própria Receita Federal do Brasil e jurisprudência mansa e pacífica deste CARF convergem no sentido de possibilitar o pagamento de dividendos de forma desproporcional à participação dos mesmos na sociedade, sobretudo quando há previsão no contrato social para tanto, o que se vislumbra na hipótese dos autos. E adendo, infere que a razão basilar da autuação para estes sócios foi o pagamento desproporcional e, o fato de eventualmente não considerarem as distribuições para os sócios de fato, não seria capaz de macular os dividendos destes sócios.

Consoante se infere da síntese da demanda acima explicitada, estamos diante de duas situações fáticas absolutamente distintas e, ao contrário da fiscalização e da própria autoridade julgadora de primeira instância, não podemos tratar sob o mesmo manto de fundamentos legais e fáticos, razão pela qual passaremos a contemplar as razões recursais da contribuinte de maneira apartada, senão vejamos:

I – DO PAGAMENTO DE DIVIDENDOS À PESSOAS ESTRANHAS AO QUADRO SOCIAL DA EMPRESA – TIDOS COMO “SÓCIOS DE FATO”

Como se verifica dos elementos que instruem o processo, a autoridade lançadora no decorrer da fiscalização constatou que dentre os beneficiários dos dividendos distribuídos pela empresa constavam 55 (cinquenta e cinco) médicos e dentistas que não faziam parte do quadro societário da empresa e, portanto, não fariam jus a tais recebimentos, o que deu razão à reclassificação procedida pela fiscalização, ensejando a incidência de IRRF, objeto do presente lançamento.

Em suas razões recursais, pretende a contribuinte seja rechaçada a pretensão fiscal, sustentando, basicamente, que tais prestadores de serviços médicos e dentistas se caracterizam como “sócios de fato”, uma vez preenchidos termo de adesão à sociedade, exercerem atividades inerentes aos demais sócios, contribuindo com o objeto social da sociedade, não constando do quadro social simplesmente em razão de mero ato administrativo, realização de assembleia, para tanto, o que não teria o condão de descaracterizar a sua natureza de sócios, passível, portanto, de recebimento de tais dividendos.

Não obstante as substanciosas razões de fato e de direitos suscitadas pela recorrente, seu inconformismo, em relação a esses prestadores de serviços, não tem o condão de prosperar.

Destarte, em que pese a autoridade julgadora de primeira instância ter se aprofundado mais na matéria que a própria fiscalização ao promover o lançamento, certo é que o Acórdão recorrido apresenta-se incensurável quanto ao tema, razão pela qual peço vênia para transcrever excerto e adotar como razões de decidir, *in verbis*:

“[...]”

A sociedade pagou valores a título de distribuição de lucros proporcionalmente à produção dos serviços prestados pelos médicos e dentistas beneficiários, sendo que 55 dos 192 profissionais beneficiários dessa verba não integravam o seu quadro societário.

[...]”

A sociedade é regida pelo Código Civil (CC), que dedica capítulo específico para dispor sobre a sociedade limitada,

nos arts. 1.052 e seguintes. Nas disposições preliminares desse capítulo, o Código Civil estabelece o seguinte:

[...]

Por sua vez, o art. 997 referenciado, integrante da seção dedicada ao contrato social na sociedade simples, determina conteúdo obrigatório para o contrato social:

[...]

O contrato social da SEPAM atende as exigências do art. 1.054 combinado com o art. 997 do Código Civil. Dentre outros pontos, o contrato da SEPAM identifica os 137 sócios, todas pessoas físicas, e estampa o valor do capital da sociedade, discriminando-o expressamente em cotas iguais para cada sócio, tanto em quantidade de cotas como em valores absolutos (em reais) e relativos (percentuais). É de se frisar que, no período de apuração dos fatos geradores dos créditos lançados, a sociedade era regida pela sua 7ª alteração contratual, cuja versão consolidada consta das fls. 41-85 dos presentes autos. Constituída em 2008, a sociedade teve seu contrato social alterado sete vezes, com o acréscimo de novos sócios ao longo do tempo. Sobre as alterações contratuais, assim rege o Código Civil no capítulo dedicado às sociedades limitadas:

[...]

Dada a relevância das matérias para as quais se obriga a previsão no contrato social (art. 997 do CC), o Código Civil exige que tais assuntos só podem ser modificados de maneira formal, com deliberação expressa dos sócios e registro do ato de alteração contratual que, no caso da SEPAM, deve ser feito na Junta Comercial. Tal exigência consta do art. 999 do CC, no capítulo dedicado à sociedade simples, de aplicação subsidiária à sociedade limitada por força do disposto no art. 1.053, já transcrito acima:

[...]

Diante desse arcabouço jurídico, é de se concluir que, numa sociedade regularmente constituída, a distribuição de lucros a pessoas que não integram o quadro societário não possui amparo legal. É incabível a alegação de que lucros foram distribuídos a sócios de fato.

Veja-se o que estabelece o Código Civil Art. 985. A sociedade adquire personalidade jurídica com a inscrição, no registro próprio e na forma da lei, dos seus atos constitutivos (arts. 45 e 1.150). [negritei]

Agora atente-se para o capítulo que trata sobre a sociedade em comum não personificada (aquela que ainda não adquiriu personalidade jurídica, a chamada sociedade de fato):

Art. 986. Enquanto não inscritos os atos constitutivos, rege-se à sociedade, exceto por ações em organização, pelo disposto neste Capítulo, observadas, subsidiariamente e no que com ele forem compatíveis, as normas da sociedade simples.

Art. 987. Os sócios, nas relações entre si ou com terceiros, somente por escrito podem provar a existência da sociedade, mas os terceiros podem prová-la de qualquer modo. [negritei]

Uma vez pactuado o contrato da sociedade, esta passa a ser regida por esse instrumento formal. Essa vinculação ao contrato é ainda mais patente em relação aos assuntos relacionados no art. 997 do Código Civil, como a identificação dos sócios e a discriminação do capital social e suas cotas individuais. Admitir a existência e a distribuição de lucros a sócios de fato corresponderia a consentir que o contrato social poderia ser descumprido ou afrontado nas suas matérias essenciais (art. 997 do CC). Assim sendo, houve afronta ao contrato social, caracterizada pela distribuição de lucros a pessoas não integrantes do quadro societário. Em anexo à impugnação, foram colacionados trinta termos de “proposta para ingresso na sociedade” (termos de adesão, fls. 730-759), que, segundo os impugnantes, demonstrariam a condição de sócios de fato dos 55 médicos e dentistas que perceberam valores a título de lucros distribuídos e não constavam do quadro societário. Os termos de adesão contêm as seguintes informações:

[...]

Cada termo é firmado pelo médico “proponente” e por três sócios administradores, estes a título de emissores de parecer favorável. Os termos possuem também um campo específico ao final: “Cfe Ata de aprovação de/...../.....”. Em nenhum dos termos tal campo está preenchido. Mesmo que houvesse aprovação em ata, que não houve, o próprio contrato social exige deliberação dos sócios pelos votos correspondentes, no mínimo, a três quartos do capital social para ser alterado e o Código Civil exige o consentimento de todos os sócios mediante a realização de assembleia para alteração do contrato social e o correspondente registro na Junta Comercial para a inclusão de novo sócio e o aumento do capital social da sociedade.

*Ademais, para a exclusão de sócio por justa causa, o Código Civil exige deliberação com quórum qualificado em assembleia específica, nos seguintes termos: Art. 1.085. Ressalvado o disposto no art. 1.030, quando a **maioria dos sócios, representativa de mais da metade do capital social**, entender que **um ou mais** sócios estão pondo em risco a continuidade da empresa, em virtude **de atos de***

inegável gravidade, poderá excluí-los da sociedade, mediante alteração do contrato social, desde que prevista neste a exclusão por justa causa.

Parágrafo único. A exclusão somente poderá ser determinada em reunião ou assembleia especialmente convocada para esse fim, ciente o acusado em tempo hábil para permitir seu comparecimento e o exercício do direito de defesa.

Art. 1.086. Efetuado o registro da alteração contratual, aplicar-se-á o disposto nos arts. 1.031 e 1.032. [negritei]

Tal regra é praticamente transcrita na cláusula décima segunda do contrato social da SEPAM:

No entanto, consta dos termos de adesão que os profissionais proponentes ao ingresso na sociedade podiam dela participar, se retirar a pedido ou mesmo ser excluídos por justa causa, independentemente da alteração contratual correspondente. Portanto, houve evidente descumprimento do contrato social, pois, como não poderia ser diferente, já que seria ilegal, o contrato não permite a inclusão, retirada ou exclusão de sócios na empresa ou o aumento do capital social sem a devida aprovação em assembleia e o registro do ato de alteração contratual. Houve também afronta ao Código Civil, especialmente ao parágrafo único do art. 997, dispositivo este que crava marca de essencialidade aos assuntos que devem obrigatoriamente ser definidos pelo contrato social e prescreve que “é ineficaz em relação a terceiros qualquer pacto separado, contrário ao disposto no instrumento do contrato”.

Na esteira dos fundamentos de decidir do Acórdão recorrido, cujo excerto encontra-se acima transcrito, é de se manter a tributação sobre os pretensos dividendos pagos aos prestadores de serviços não integrantes do quadro societário da empresa, na forma constituída.

II – DO PAGAMENTO DE DIVIDENDOS AOS EFETIVOS SÓCIOS DA EMPRESA DE MANEIRA DESPROPORCIONAL - POSSIBILIDADE

Relativamente à distribuição de lucros aos sócios efetivamente integrantes do quadro societário da empresa, pretende a contribuinte seja reformada o Acórdão recorrido, o qual manteve o lançamento em sua integralidade, sustentando que a legislação de regência, Soluções de Consulta da própria Receita Federal do Brasil e jurisprudência mansa e pacífica deste CARF convergem no sentido de possibilitar o pagamento de dividendos de forma desproporcional à participação dos mesmos na sociedade, sobretudo quando há previsão no

contrato social para tanto, o que se vislumbra na hipótese dos autos. Em adendo, infere que a razão basilar da autuação para estes sócios foi o pagamento desproporcional e, o fato de eventualmente não considerarem as distribuições para os sócios de fato, não seria capaz de macular os dividendos destes sócios.

Com razão a contribuinte!

Destarte, o fiscal autuante, em suma, adotou os seguintes fundamentos para reclassificar os dividendos pagos aos sócios, como pró-labore, passível da tributação ora confrontada:

“[...]

Em primeiro lugar, a remuneração dos médicos e dentistas foi feita mediante pagamentos mensais e em montantes calculados em função dos volumes e modalidades dos serviços executados por cada profissional, sem correlação alguma com a participação social ou o capital empregado na suposta sociedade. Por óbvio, nos períodos (meses ou anos) em que determinado profissional não efetuou atendimentos, não houve qualquer pagamento aquele profissional, mesmo continuando ele a ser um dos supostos sócios da sociedade. Ou seja, os valores pagos decorreram unicamente dos trabalhos executados (consultas e demais serviços médicos ou odontológicos), deixando transparecer claramente a natureza de rendimento do trabalho e não do capital. Neste sentido os critérios utilizados no cálculo dos valores pagos aos médicos e dentistas obedeciam ao estipulado na Sétima Alteração e Consolidação da Sociedade Limitada (fls. 10/85), abaixo transcrito.

[...]

De outro lado, da forma como fez parecer a SEPAM, os médicos e dentistas prestaram serviços graciosamente sem cobrar quaisquer honorários (tributáveis!), apenas recebendo adiantamentos de lucros (isentos/sem incidência!). Ora, não é razoável que TODOS os profissionais médicos trabalharam sem qualquer remuneração e, ainda por cima, para uma empresa privada não beneficente, somente na expectativa de que a sociedade por eles formada teria lucros que seriam distribuídos no futuro, quando da decisão de assembleia societária. Tal fato foge ao aceitável do ponto de vista racional e clama atenção de pessoas equilibradas. É óbvio que os médicos e dentistas pretendiam receber contrapartidas remuneratórias pelos serviços prestados. E foi exatamente isso que aconteceu, pois recebiam mensalmente "distribuição de lucros" da sociedade, os quais, em realidade, eram contrapartidas dos serviços prestados e não participação nos resultados da sociedade como mascarou a fiscalizada.

[...]

Ademais, normalmente os lucros de uma companhia são distribuídos aos sócios tomando por base a participação social. Excepcionalmente, a distribuição não igualitária dos resultados de uma sociedade aos sócios participantes é possível desde que prevista em instrumento próprio. Neste sentido, olhemos mais uma vez o parágrafo único da Cláusula Sétima da Sétima Alteração e Consolidação da Sociedade Limitada (fls. 10/85), a qual estabelece que " a participação dos sócios nos lucros e nas perdas é proporcional a sua produção médica". Sem desviar nosso foco, s.m.j., esta cláusula permite que um ou mais "sócios" não recebam qualquer participação nos resultados da fiscalizada, pois se não prestaram serviços à sociedade em determinado exercício social, nada tem a receber, o que implica concluir pela invalidade absoluta deste dispositivo contratual, já que o Art. 1008 do Código Civil prevê que "É nula a estipulação contratual que exclua qualquer sócio de participar dos lucros e das perdas". Como vemos, no caso da fiscalizada, o montante pago a cada profissional variou única e exclusivamente em função do número de atendimentos (consultas ou prestação de serviços) e que resultaram nas receitas geradas individualmente para a sociedade, sem correlação alguma com o capital social. Sobre a participação social de cada médico no capital da sociedade, a cota social que cada novo sócio adquiriu ao ingressar na sociedade custou meros R\$ 600,00 (seiscentos reais). Ou seja, os supostos sócios praticamente nada investiram na sociedade já que este montante de recursos não constituiu um verdadeiro aporte para constituição de um fundo societário. O valor investido na sociedade por cada profissional assemelhou-se muito mais a uma taxa de inscrição do que a uma inversão de capital visando investimento, restando claro que a intenção dos médicos e dentistas nunca foi investir, apenas prestar serviços na condição de trabalhadores autônomos.

O fato de cada profissional trabalhar individualmente e pagar apenas uma taxa de inscrição para poder prestar serviços à fiscalizada demonstra que inexistia "affectio societatis" entre eles quando da celebração do contrato social. Em realidade, o interesse dos médicos e dentistas era atuar de forma isolada, prestando seus serviços nos próprios consultórios e recebendo honorários médicos mascarados de lucros distribuídos para evitar o pagamento do imposto de renda e das contribuições previdenciárias. Como vemos, os pagamentos efetuados aos profissionais foram feitos mensalmente e proporcionalmente às receitas das consultas e outros serviços de saúde realizados por

cada um, ou seja, independentemente da apuração de lucros, os médicos e dentistas (supostos sócios da sociedade) foram remunerados o que deixa transparecer mais uma vez a natureza de rendimentos por trabalho.

Relativamente à denominação adotada pela fiscalizada, vale lembrar que no direito tributário, o conteúdo prevalece sobre a forma. Logo, o fato de a fiscalizada ter denominado de "distribuição de lucros" os honorários médicos pagos pelos serviços prestados não tem o condão de desnaturar tais pagamentos e, tampouco, pode ter a força de afastar a incidência das normas tributárias. Por conseguinte, já que os pagamentos efetuados foram rendimentos do trabalho, são tributáveis pelo imposto de renda e sofrem incidência de contribuições previdenciárias, sendo irrelevante o nomen iuris atribuído pela fiscalizada.

Assim, pelas razões expostas, concluímos que as importâncias pagas aos médicos e dentistas foram retribuições dos serviços e constituíram rendimentos tributáveis do trabalho. Consequentemente, a FALTA DE RETENÇÃO NA FONTE DE IMPOSTO DE RENDA a que a fiscalizada estava obrigada por força do disposto no Artigo 717 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda) caracterizou infração tributária.

[...]"

De início, ressalta-se que o nobre agente lançador suscita inúmeras questões periféricas e de cunho subjetivo, as quais, em nosso entendimento não estão sob o crivo da autoridade fiscal, se caracterizando como condutas inerentes à atividade da própria empresa no mercado de trabalho e sua administração, como adentrar ao valor da cota, sem considerar que é mais do que normal, em inúmeras empresas, o capital social ser bem inferior ao patrimônio da empresa e da própria movimentação, além de questionar os procedimentos internos adotados pela recorrente na inclusão de sócios no quadro social, etc.

Não bastasse isso, o fato, isoladamente, de a empresa, por meio de seus sócios, se organizarem legalmente com o fito de reduzir a carga tributária, por si só, não tem o condão de atrair a tributação a pretexto de atos simulados, etc, mesmo porque a caracterização de crime dessa natureza demanda um maior aprofundamento na matéria, especialmente de maneira a demonstrar que o contribuinte pretendeu impedir a ocorrência do fato gerador do tributo, o que não se vislumbra na hipótese dos autos.

Com efeito, afora esses aspectos subjetivos aventados pela fiscal autuante, a autuação fiscal repousa basicamente no fato de as distribuições de lucros serem desproporcionais às cotas de cada sócio, além de representar a produção individual de cada um no decorrer do mês, o que levou à conclusão hipotética do fiscal de que nos períodos em que não trabalhassem, os sócios não receberiam dividendos, o que, no entendimento da fiscalização, afronta a legislação de regência, especialmente o artigo 1.008, do Código Civil.

Inobstante o esforço da ilustre autoridade lançadora, os fundamentos utilizados para lastrear a tributação dos valores pagos aos sócios a título de distribuição de lucros, não merece prosperar, como restará demonstrado ao longo deste arrazoado.

Primeiramente é indispensável mencionar que a fiscalização não faz qualquer menção sobre irregularidades na contabilidade da contribuinte, bem como não questiona a efetiva existência de lucros a serem distribuídos, nem sobre a existência de discriminação dos rendimentos decorrentes do trabalho.

Dito isto, é de se ver que a escrita contábil da recorrente não foi desconsiderada, ou descaracterizada por conter omissões, incorreções ou não atender às formalidades extrínsecas, a ponto de não fazer prova a seu favor.

Na análise da contabilidade de uma empresa a auditoria fiscal verifica a obediência às formalidades intrínsecas e extrínsecas determinadas pela legislação comercial, fiscal e resoluções do Conselho Federal de Contabilidade, que visam possibilitar que os usuários da mesma possam analisar a situação da empresa versando seus interesses e que a demonstração dos resultados seja correta para a apuração dos tributos que forem previstos em lei. Os princípios contábeis que regem a contabilidade visam, justamente, que os demonstrativos reflitam a areal situação da sociedade no período analisado.

No caso presente, o Fisco não se manifesta quanto à impropriedade da escrita contábil da contribuinte, o que faz com que a mesma mereça fê e se preste a fazer prova a favor da recorrente, sendo imprescindível para o deslinde da controvérsia, como veremos a seguir.

Antes de adentrar ao mérito da questão, devem-se verificar os requisitos para distribuição desproporcional de lucros ou dividendos.

Nas sociedades simples, a distribuição dos resultados sociais aos sócios deve ser feita de forma proporcional às respectivas cotas, podendo, entretanto, ser estipulada uma distribuição desproporcional, como se vê da interpretação combinada dos art. 1.007 do Código Civil, abaixo transcritos:

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

A propósito da matéria, o recorrente trouxe à colação entendimento da própria Receita Federal do Brasil que corrobora o procedimento adotado por ocasião da distribuição de lucros aos seus sócios. É o que se extrai da *Solução de Consulta nº 46/10*, nos seguintes termos:

“SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 46, DE 24 DE MAIO DE 2010 IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS AOS SÓCIOS. ISENÇÃO. A distribuição de lucros aos sócios é isenta de imposto de renda (na fonte e na declaração dos beneficiários), contanto que sejam observadas as regras previstas na legislação de regência, atinentes à forma de tributação da pessoa jurídica. Estão abrangidos pela isenção os lucros distribuídos aos sócios de forma desproporcional à sua participação no capital social, desde que tal distribuição esteja devidamente estipulada pelas

partes no contrato social, em conformidade com a legislação societária.

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

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS AOS SÓCIOS. NÃO INCIDÊNCIA. O sócio cotista que receba pro labore é segurado obrigatório do RGPS, na qualidade de contribuinte individual, havendo incidência de contribuição previdenciária sobre o pro labore por ele recebido. Não incide a contribuição previdenciária sobre os lucros distribuídos aos sócios quando houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho (pro labore) e a proveniente do capital social (lucro) e tratar-se de resultado já apurado por meio de demonstração do resultado do exercício.- DRE. 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. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei No-8.212/1991, art. 12, inc. V, alínea "f"; Decreto No-3.048/1999 - Regulamento da Previdência Social - RPS, art. 201, caput e §§ 1º e 5º, incs. I e II; Lei No-10.406/2002, arts. 997, incs. IV e VII, 1.007, 1.008, 1.053 e 1.054. 76.

Outro não é o entendimento da Solução de Consulta nº 196/12, senão vejamos:

“SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 196 de 18 de Outubro de 2012 Contribuições Sociais Previdenciárias SOCIEDADE SIMPLES. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS RELATIVOS AO EXERCÍCIO DE PROFISSÕES LEGALMENTE REGULAMENTADAS CONTRIBUINTE INDIVIDUAL (SÓCIO). PRO-LABORE. REFORMA DA SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF09/DISIT N. 133/2012. (...) Não há dispositivo legal que determine a obrigatoriedade de remuneração de sócios de sociedade simples mediante pro-labore. De acordo com o art. 201, § 5o, II, 1a parte, do Decreto n. 3.048/99, no caso de pagamentos (ou créditos) ao final do exercício, se estiver estipulado previamente, em contrato social (CC, art. 997, VII), que a sociedade não pagará pro-labore (isto é, os sócios-administradores serão remunerados só em função da lucratividade do capital - distribuição de lucros), há discriminação entre essas formas de pagamento, o que leva ao não recolhimento da contribuição previdenciária por

inocorrência do fato imponible tributário (fato gerador). O prévio acerto intersócios de que a sociedade não os remunerará pelo trabalho (pro-labore), mas tão-somente em função do resultado (distribuição de lucros), serve de discriminação para afastar a incidência tributária relativa a esta hipótese de incidência. Decerto, previamente ao pagamento (ou crédito) deve haver a apuração do resultado que demonstre que houve lucro a ser distribuído. No caso de pagamentos (ou créditos) durante o exercício (art. 201, § 5o, II, parte final, do Decreto n. 3.048/99), não se considera adiantamento de lucros se houver balanço (ou balancete) prévio ao pagamento, o qual demonstre que a distribuição de lucro decorra efetivamente do resultado positivo (lucro) apurado previamente. Decerto, também nessa hipótese persiste a necessidade de prévia discriminação em contrato social (CC, art. 997, VII) em que fique discriminado que a sociedade somente remunerará o(s) sócio(s)-administrador(es) por meio de distribuição de lucros. O desatendimento a qualquer desses requisitos implica a incidência da contribuição previdenciária. (...). Reforma-se, de ofício, a Solução de Consulta SRRF09/Disit n. 133/2012. 77.

A jurisprudência administrativa não discrepa deste entendimento:

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS E DIVIDENDOS. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. NÃO INCIDÊNCIA. Não incide contribuição social a título de distribuição de lucros e dividendos aos sócios da sociedade. Não existe norma que obrigue a percepção pelos sócios de verba mínima representativa de prólabore, podendo a remuneração decorrer apenas de distribuição nos lucros, não podendo esse fato ser tido como ausência de discriminação das verbas na contabilidade. (Acórdão 2403-001.958 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária / 2ª Seção CARF, em 13/03/2013)

Partindo das premissas encimadas, escoradas em Soluções de Consulta da própria Receita Federal do Brasil, não há se falar em incidência de IRRF sobre os valores pagos a título de distribuição de lucros, ainda que de maneira desproporcionais às cotas dos sócios, mormente por haver previsão no contrato social possibilitando aludida prática.

MULTA QUALIFICADA

Antes mesmo de contemplar o prazo decadencial, mister analisar a qualificação da multa determinada pela autoridade lançadora a pretexto da conduta, em tese, da contribuinte de simular pagamentos de pro-labore com roupagem de distribuição de lucro para sócios e prestadores de serviços, considerados pela recorrente como sócios de fato,.

Isto porque, a eventual aplicação do artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, só pode prosperar se afastada a multa qualificada, uma vez que referida penalidade faz florescer a adoção do artigo 173, inciso I, do mesmo Diploma Legal para efeito da contagem do prazo decadencial.

Destarte, pretende a recorrente a reforma da decisão atacada, a qual manteve a qualificação da multa, alegando, em síntese, não haver indícios ou documentos comprovantes da fraude, simulação ou dolo, sobretudo quando a conduta da contribuinte encontra lastro em interpretações da própria Receita Federal do Brasil.

Inicialmente, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que regulamentam a matéria, que assim prescrevem:

“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 duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Por sua vez, os artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64, ao contemplarem as figuras do “dolo, fraude ou sonegação”, estabelecem o seguinte:

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

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

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

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

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

Consoante se infere dos dispositivos legais acima transcritos, impõe-se à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de imputação da multa qualificada, que somente poderá ser levada a efeito quando àquela estiver convencida do cometimento do crime (dolo, fraude ou sonegação), devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a

devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e, bem assim, ao procurador de que o delito efetivamente praticado.

Em outras palavras, não basta a indicação da conduta dolosa, fraudulenta, a partir de meras presunções e/ou subjetividades, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal da intenção pré-determinada do contribuinte, demonstrada de modo concreto, sem deixar margem a qualquer dúvida, visando impedir/retardar o recolhimento do tributo devido.

Este entendimento, aliás, encontra-se sedimentado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

“MULTA AGRAVADA – Fraude – Não pode ser presumida ou alicerçada em indícios. A penalidade qualificada somente é admissível quando factualmente constatada as hipóteses de fraude, dolo ou simulação.” (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.561, Sessão de 16/10/2003) (grifamos)

“MULTA QUALIFICADA – NÃO CARACTERIZAÇÃO – Não tendo sido comprovada de forma objetiva o resultado do dolo, da fraude ou da simulação, descabe a qualificação da penalidade de ofício agravada.” (2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 102-45.625, Sessão de 21/08/2002)

“MULTA DE OFÍCIO – AGRAVAMENTO – APLICABILIDADE – REDUÇÃO DO PERCENTUAL – Somente deve ser aplicada a multa agravada quando presentes os fatos caracterizadores de evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, fazendo-se a sua redução ao percentual normal de 75%, para os demais casos, especialmente quando se referem à infrações apuradas por presunção.” (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.356, Sessão de 16/04/2003) (grifamos)

Na esteira desse raciocínio, ratificando posicionamento pacífico do então 1º Conselho de Contribuintes, o CARF consagrou de uma vez por todas o entendimento acima alinhavado, editando a Súmula nº 14, determinando que:

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

Na hipótese dos autos, inobstante o esforço do fiscal atuante, não podemos afirmar com a segurança que o caso exige ter o contribuinte agido com dolo objetivando suprimir tributos.

Com efeito, como muito bem delineado no recurso voluntário, a autoridade lançadora não logrou demonstrar com especificidade a conduta adotada pelo contribuinte tendente sonegar tributos intencionalmente, com o fito de justificar a qualificação da multa em 150%, não se prestando à sua aplicabilidade a simples distribuição de lucros a sócios e não sócios, mormente porque neste último caso constatamos documentos que reforçam a tese de

inexistir intuito doloso de sonegar tributos. Mesmo porque, mesmo que não existam as formalidades necessárias a amparar a condição de sócio de direito, atuavam, inclusive com termos de adesão, como se sócios fossem, ao contrário do que pretende fazer crer a nobre fiscalização.

Em outras palavras, no que tange aos sócios, sustentamos acima a improcedência do lançamento em razão da distribuição de lucros nos termos da legislação de regência e, por outro lado, quanto aos prestadores de serviços, em nosso entendimento, não se vislumbra conduta dolosa de fraude ou simulação, ao menos na forma que pretendeu fazer crer a fiscalização, capaz de justificação a qualificação da multa.

Ora, não basta adotar o próprio mérito para justificar a qualificação da multa, impondo ao fiscal atuante descrever com especificidade a conduta fraudulenta, tendendo a suprimir tributo, passível da qualificadora, o que, com todas as vênias não constatamos no caso vertente.

Como se observa, caberia à autoridade lançadora demonstrar de maneira pormenorizada suas razões no sentido de que o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação, para efeito da conclusão/comprovação do crime arquitetado pelo atuado.

No caso vertente, inobstante os argumentos da fiscalização, não podemos afirmar com a segurança que o caso exige ter o contribuinte agido com dolo objetivando suprimir tributos.

DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS SÓCIOS

Por derradeiro, quanto a responsabilidade solidária dos sócios, a autoridade fiscal entendeu por bem assim caracteriza-los, em sumo, sob o fundamento de que a conduta de distribuições lucros desproporcionais aos sócios e demais prestadores de serviços agiram com o nítido intuito de simular a presente tributação, eximindo-se de recolher os tributos ora lançados, em total afronta a legislação de regência e, bem assim, do estatuto social, o que justificaria atrair a responsabilidade dos sócios ao pagamento do crédito sob análise.

Mais um vez, com a devida vênia ao entendimento do nobre fiscal atuantes, não compartilhamos com a sua conclusão.

Destarte, consoante restou sustentando alhures sequer entendermos ser pertinente a tributação dos sócios e, em relação aos não sócios, não vislumbramos conduta dolosa com intuito de SONEGAR tributos.

Em razão óbvia de tal entendimento, não há se falar em infração à legislação ou mesmo a contrato social que de margem à atribuição de solidariedade do crédito aos sócios arrolados aos autos.

Não bastasse isso, se fosse para admitir a solidariedade dos sócios em razão de uma verdadeiro arcabouço tendente a suprimir tributos, todos os sócios deveriam arcar com tal responsabilidade, eis que todos eles teriam sido beneficiados com a estratégia montada com esse fim. Mas, ainda assim, não é esse nosso entendimento, como demonstrado acima.

Na esteira desse raciocínio, não prospera atribuir aos sócios a responsabilidade pelo pagamento eventual dos tributos ora lançados, ainda pior, se essa responsabilização recair tão somente sobre os administradores.

Ora, fuge à razoabilidade atribuir responsabilidade a poucos sócios, se assim prosperar a tese do nobre fiscal autuante, *ad argumentandum tantum*, se o benefício teria sido para todos, o que nos conduz a concluir, com mais razão, pela improcedência da presente responsabilização.

DA DECADÊNCIA

Embora entenda não ter ocorrido conduta dolosa por parte da recorrente, temos que para os 55 (cinquenta e cinco) médicos e dentistas que não faziam parte do quadro societário da empresa a presente decisão foi no sentido de manter a autuação.

Como para estes profissionais não houve qualquer recolhimento do imposto devido, aplica-se aos fatos geradores objetos do Auto de Infração o disposto no inciso I do art. 173 do CTN.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Assim, o prazo decadencial quinquenal só começa a fluir a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. No caso concreto, a competência mais remota é janeiro de 2012, com vencimento em fevereiro de 2012. O exercício seguinte é 2013. Logo, o prazo decadencial começou a fluir em 01/01/2013 e se esgotaria em 31/12/2018. Como a cientificação do lançamento foi realizada em 31/03/2017, então não ocorreu decadência dos créditos lançados.

Ante ao exposto, Voto no sentido de Conhecer do recurso, afastar alegação de ilegitimidade e a qualificação da multa, não reconhecer a decadência, no mérito, dar provimento parcial ao recurso, para afastar a tributação sobre os dividendos pagos aos sócios, mantendo exclusivamente a tributação sobre os pagamentos dos prestadores de serviços não sócios, afastando, no entanto, a responsabilidade dos administradores em relação ao débito, pelas razões de fato e de direito acima aventadas.

(assinado digitalmente)

Marcelo Freitas de Souza Costa

Declaração de Voto

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto

Diante da importância do assunto objeto do presente processo administrativo e do impacto de tal decisão na estruturação das empresas no Brasil, apresento declaração de voto.

O Código Civil Brasileiro acolheu definitivamente a Teoria da Empresa, cuja inspiração vem do Código Civil Italiano de 1942, sendo que a figura do empresário veio a ser definida em seu artigo 966, cuja redação é a seguinte:

Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

Dessa forma, a partir da definição do empresário, é possível inferir que a atividade empresarial é aquela que tem por objeto a produção e circulação de bens e serviços, e é realizada de forma profissional pelo empreendedor, que é responsável pela organização dessa atividade econômica.

Quanto mais complexa e custosa for a realização de uma atividade empresarial, mais far-se-á necessária a quantidade maior de capitais, de modo que se torna fundamental que mais pessoas se unam para realização de tal atividade. Surge o contrato de sociedade, atualmente regulado pelo artigo 981 do Código Civil:

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

Parágrafo único. A atividade pode restringir-se à realização de um ou mais negócios determinados.

Como características fundamentais do contrato de sociedade, podemos destacar: (i) a existência de duas pessoas ou mais; (ii) que contribuem com bens ou serviços; (iii) para o exercício da atividade empresarial; e (iv) a partilha, entre si, dos resultados.

Os resultados partilhados decorrentes do exercício da atividade empresarial pela sociedade são distribuídos aos sócios ou acionistas mediante o pagamento de lucros ou dividendos.

No tocante ao regramento da distribuição dos lucros, este se encontra nos artigos 1007 e 1008 do Código Civil, nos seguintes termos:

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

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

Assim, o artigo 1008 do Código Civil determina que todos os sócios devem participar dos lucros e perdas da sociedade, sendo nula estipulação contratual que exclua qualquer sócio de tal participação.

Por sua vez, o artigo 1007 do Código Civil estabelece a regra geral de que o sócio participa dos lucros e das perdas, na proporção de suas respectivas quotas, isto é, a regra geral é no sentido dos lucros ou dividendos serem distribuídos de forma proporcional à participação daquele sócio no capital social da sociedade.

Todavia, o referido artigo se inicia com a expressão “salvo estipulação em contrário”, o que denota que os sócios são livres para estabelecer a possibilidade de distribuição diferente da proporção de suas respectivas quotas, desde que não haja exclusão de qualquer sócio de participar dos lucros e das perdas.

Nesse sentido, Arnaldo Wald aponta que “as partes têm liberdade para estipular as condições e o percentual de participação de cada sócio nos resultados sociais” (WALD, Arnaldo. *Comentários ao Novo Código Civil. Volume XIV. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 157*). Na mesma linha, J. A. Penalva Santos assinala que “a distribuição dos lucros entre os sócios obedece ao que constar da cláusula contratual; na sua falta, prevalece a regra da proporcionalidade”. (SANTOS, J. A. Penalva. *Comentários ao Código Civil Brasileiro. Volume IX. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 187*).

Diante de tais disposições normativas, não resta dúvida de que o contrato social pode estabelecer a possibilidade de distribuição desproporcional dos lucros.

Vale ressaltar, ainda, que há diversas situações fáticas que podem implicar a distribuição desproporcional, tais como a situação em que um dos sócios é fator preponderante para a captação de clientes por conta de sua extensa rede de contatos. Tal sócio, a depender da existência da possibilidade de distribuição desproporcional de lucros no contrato social, pode fazer jus a uma maior participação nos lucros, uma vez que ele possui impacto direto no aumento dos lucros da referida sociedade.

Com relação à tributação dos lucros ou dividendos, a Lei nº 9.249/95 adotou claramente o método de integração parcial de exclusão dos dividendos recebidos, isto é, o método de isenção na distribuição e recebimento dos dividendos, conforme pode ser observado em seu artigo 10:

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

Com relação ao caput do artigo 10 da Lei nº 9.249/95, é possível observar que (i) os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, (ii) pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas (iii) tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, (iv) não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, (v) nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

Ao dispor sobre lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, verifica-se que a isenção pretendida irá abranger os resultados apurados a partir de janeiro de 1996. Inexiste qualquer vinculação de que os referidos lucros ou dividendos tenham sido efetivamente tributados, bastando que eles tenham sido apurados de acordo com a legislação comercial e contábil.

Também inexistente qualquer vinculação de que os referidos lucros ou dividendos tenham sido distribuídos de forma proporcional à participação de cada sócio no capital social.

Cumprido lembrar que a própria Receita Federal já manifestou o entendimento na Solução de Consulta n. 46/10 de que *“estão abrangidos pela isenção os lucros distribuídos aos sócios de forma desproporcional à sua participação no capital social, desde que tal distribuição esteja devidamente estipulada no contrato social, em conformidade com a legislação societária”*.

Também é importante citar que já houve acórdão do CARF reconhecendo a possibilidade de distribuição desproporcional de lucros, desde que haja expressão prevista no contrato ou cláusula dispondo que caberá à assembleia ou reunião deliberar sobre a participação dos sócios nos resultados da empresa (Acórdão 2301-003.371 – Processo n. 10580.726853/2009-91).

Como consequência da possibilidade societária de distribuição desproporcional de lucros (com a devida autorização no contrato social) e da isenção de imposto de renda na distribuição de lucros ou dividendos, não há que se falar em tributação do montante distribuído a título de lucros ou dividendos aos sócios da Recorrente.

No tocante aos chamados “sócios de fato”, isto é, aqueles indivíduos que já estavam exercendo a função de sócios e recebendo lucros, mas cuja condição de sócio ainda não constava no contrato social registrado perante a Junta Comercial, não há como justificar que recebessem pagamentos a título de lucros ou dividendos, uma vez que formalmente ainda não possuíam a condição de sócios, de modo que seus rendimentos deverão ser tributados como se fossem rendimentos de trabalho. Diferente seria a situação se fosse comprovado que houve registro do contrato social ainda naquele exercício social, o que tornaria tais indivíduos sócios, ainda que para parte do exercício.

Voto, portanto, no mesmo sentido do ilustre conselheiro relator.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto