



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11070.720225/2017-25
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-006.321 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de agosto de 2019
Recorrente SEPAM - SOCIEDADE DE ESTUDOS, PESQUISA E ASSISTÊNCIA MÉDICA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

DISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA. FISCO E INTERESSADO. DOLO, SIMULAÇÃO OU CONLUÍO. IMPROCEDÊNCIA.

Para caracterização dos artigos 71 a 73, da Lei 4.502/64, o fisco deve apontar os elementos que podem caracterizar o ilícito tributário, diante de ocorrência de dolo, simulação ou conluio. A prova nesse caso deve ser atribuída a quem acusa o ilícito praticado, diante do que dispõe o artigo 9º do Decreto 70.235/72, onde a autuação deverá estar instruída com todos elementos de prova indispensáveis à comprovação da fraude fiscal praticada. Portanto, não ocorrendo as características de fato e de direito, a acusação do ilícito e a multa qualificada devem ser afastadas.

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.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. REMUNERAÇÃO DOS SÓCIOS. PRÓ LABORE E DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. NECESSIDADE DISCRIMINAÇÃO.

As remunerações feitas por meio de pró labore e participação nos resultados (lucros) devem restar cabalmente discriminadas, de maneira a evitar a incidência da contribuição previdenciária sobre o total dos valores pagos aos sócios à luz do disposto no inciso II do §5o do artigo 201 do Regulamento da Previdência Social.

Não incide contribuição social a título de distribuição de lucros e dividendos aos sócios da sociedade. Não existe norma que obrigue a percepção pelos sócios de verba mínima representativa de pró labore, podendo a remuneração decorrer apenas de distribuição nos lucros, não podendo esse fato ser tido como ausência de discriminação das verbas na contabilidade.

RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS. ART. 135, INCISO III, do CTN. INOCORRÊNCIA.

Para que os interessados possam ser responsabilizados existe a necessidade de que haja a compreensão integral da acusação e conexão dos fatos lançados, a fim de que se apure também a responsabilização do art. 135, inciso III, do CTN, a fim de que seja constatada a infração a estatuto ou lei. Incorrendo elementos necessários para tanto, a responsabilidade deve ser afastada.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO PREVIDENCIÁRIO. DECADÊNCIA.
ANTECIPADO. SÚMULA CARF Nº 99. INOCORRÊNCIA.
DEFERIMENTO.

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração, nos termos da Súmula CARF n.º 99.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de ilegitimidade passiva, reconhecer a decadência parcial do período de janeiro e fevereiro de 2012 e, no mérito: 1) por unanimidade, dar parcial provimento para excluir a qualificação da multa e afastar a responsabilidade solidária dos sócios administradores e, 2) por maioria de votos, afastar a exigência da contribuição previdenciária dos sócios constantes do contato social e manter a exigência das contribuições dos não sócios, vencidos os conselheiros João Maurício Vital e Sheila Aires Cartaxo Gomes, que mantiveram o lançamento inclusive para os sócios.

(documento assinado digitalmente)
João Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)
Wesley Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Antônio Sávio Nastureles, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Marcelo Freitas de Souza Costa, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Virgílio Cansino Gil (suplente convocado), Wilderson Botto (suplente convocado) e João Maurício Vital (Presidente). A Conselheira Juliana Marteli Fais Feriato, em razão da ausência, foi substituída pelo Conselheiro Virgílio Cansino Gil, suplente convocado.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pelos recorrentes junto às e-fls. 797/830, contra Acórdão de julgamento de primeira instância que julgou improcedente as impugnações e manteve o crédito fiscal.

A autuação decorre de constatações tributárias e de fatos geradores sobre exigência de tributos federais, dentre deles a Contribuições previdenciárias incidentes sobre valores pagos ou creditados a contribuintes individuais não oferecidos à tributação.

Além da autuada SOCIEDADE DE ESTUDOS, PESQUISA E ASSISTÊNCIA MÉDICA LTDA- SEPAM, foram imputadas a responsabilidade tributária dos seguintes solidários: Armindo Pydd, CPF nº 007.345.860-00, João Antônio da Silva Stucky, CPF nº 029.621.010-20, Luiz Carlos Thome da Cruz, CPF nº 053.585.400-59, Adonis Dei Ricardi, CPF nº 189.545.960-53, e Carlos Deckert Raineski, CPF nº 385.685.510-68, bem como foi aplicada multa qualificada de 150%.

O Acórdão recorrido assim dispõe:

“Conforme relatório fiscal (fls. 275-291), durante procedimento fiscal realizado na empresa autuada, foi constatado 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 declarar mediante GFIP ou recolher as contribuições previdenciárias incidentes sobre tais remunerações pagas aos médicos e dentistas que lhe prestaram serviços, na condição de segurados obrigatórios do RGPS como contribuintes individuais, nos termos do art. 22, inciso III, da Lei nº 8.212/91.

O contribuinte é pessoa jurídica de direito privado, de natureza empresarial, organizada por cotas de responsabilidade limitada e tinha à época seu quadro societário formado por 137 médicos e dentistas. No período fiscalizado, apurou o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica -IRPJ e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL pela sistemática do lucro presumido. O objeto social da empresa, constante da 7ª alteração contratual, de 02/01/2011, é “Prestação de serviços de atividades médicas hospitalares e ambulatoriais com recursos para realização de procedimentos cirúrgicos e exames complementares e atendimentos na área da saúde, com escopo na assistência de pacientes, conveniados ou não, podendo associar-se ou firmar parcerias com clínicas e outros médicos, para a prestação de serviços médicos hospitalares, visando a aprimoramento do atendimento, e o oferecimento de apoio técnico científico e administrativo aos médicos do corpo clínico; Administrar assistência médica hospitalar e ambulatorial aos beneficiários do Sistema Único de Saúde - SUS e outros sistemas e convênios, previdenciários ou não, mediante convênios e/ ou contratos, na condição de sociedade limitada”. Assim foi resumido o objeto social pelo Auditor-Fiscal: “a prestação de serviços médicos na área de saúde, tratamento de pacientes conveniados ou não” (fls. 275/276 e 10/85).

Alguns excertos do relatório fiscal resumem a conduta constatada pela Autoridade Fiscal:

Em sintonia com os objetivos sociais, a análise dos contratos entabulados pela contribuinte fiscalizada e os tomadores dos serviços por ela prestados mostra claramente a atuação empresarial, desenvolvendo as atividades inerentes à prestação de serviços médicos, v.g., emissão de faturas, cobrança, recebimento de pagamentos, orientação do corpo funcional e responsabilidade sobre os encargos tributários, sociais e previdenciários incidentes sobre as receitas auferidas. [fl. 276]

[...] No período fiscalizado, foram distribuídos lucros a 188 pessoas, destas 55 pessoas não constam como sócias no Contrato Social da fiscalizada. [...]o corpo clínico da SEPAM era formado pelos médicos ou dentistas, ou seja, estes executavam os trabalhos, atendendo as pessoas beneficiárias (por exemplo: segurados, enfermos) dos tomadores (v.g., planos de saúde, hospitais) dos serviços médicos prestados pela fiscalizada. [fl. 278].

A fiscalizada 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 pelas razões que passamos a expor. [fl. 278]

[...] 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. [fl. 278]

A SEPAM possui um Portal no site do Hospital de Caridade de Ijuí (<http://www.hci.org.br/site/portais.php?codigo=17>), conforme fls. 272/273. A fiscalizada deixa claro, no referido Portal, que os serviços são prestados de forma individual pelos médicos e evidencia a redução da carga tributária obtida pelos seus "associados" de 27,5% na pessoa física para 17,67% (referente aos tributos da Pessoa Jurídica e Taxa de Administração de 3%). Além disso, aparentemente a pessoa jurídica chama a integralização de capital de "taxa de admissão". [fl. 279]

[...] 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". [fl. 279]

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. [fl. 280]

[...] a fiscalizada atuou como prestadora de serviços médicos e odontológicos no período fiscalizado, valendo-se do seu corpo clínico e remunerando-os na medida das atividades por eles realizadas. [fl. 286]

A constituição desta sociedade teve como escopo mascarar a verdadeira natureza jurídica dos honorários pagos aos profissionais que prestaram serviços para a SEPAM, fazendo-os parecer rendimentos isentos do imposto de renda e fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias (lucros distribuídos) quando, em realidade, constituíram rendimentos tributáveis (rendimentos de trabalho pagos por pessoa jurídica a pessoas físicas). [fl. 286]

O Auditor-Fiscal transcreveu dispositivos do contrato de prestação de serviços firmado pela empresa autuada (CREDENCIADO) com a Caixa Econômica Federal (fls. 276-277), a título de exemplificação:

CLÁUSULA PRIMEIRA – DO OBJETO

Parágrafo Primeiro – O CREDENCIADO obriga-se a prestar a todos os usuários do Programa de Assistência Médica Supletiva, doravante denominado Saúde CAIXA, os serviços de ANESTESIOLOGIA, ANGIOLOGIA, CIRURGIA VASCULAR, CARDIOLOGIA, CIRURGIA CARDÍACA, HEMODINÂMICA, CLÍNICA MÉDICA, MEDICINA INTERNA, GINECOLOGIA E OBSTRETRÍCIA, NEFROLOGIA, ORTOPIEDIA, TRAUMATOLOGIA, PEDIATRIA, PROCTOLOGIA, QUIMIOTERAPIA, CANCEROLOGIA, ONCOLOGIA, UROLOGIA.

Parágrafo Segundo – O regime de atendimento é CONSULTÓRIO.

Parágrafo Terceiro – Para o desempenho dos seus serviços profissionais, o CREDENCIADO disporá das suas instalações e dependências, seus equipamentos e quadro técnico-profissional próprio, cabendo ao Responsável/Diretor Técnico do credenciado o controle da habilitação técnica dos profissionais do corpo clínico, zelar pelo cumprimento das disposições legais e regulamentares em vigor, assegurando condições dignas de trabalho e os meios indispensáveis à prática médica.

[...]

CLÁUSULA QUARTA – DO PAGAMENTO

Parágrafo Primeiro – Os procedimentos realizados pelo credenciado, inclusive os que necessitam de autorização prévia e valores estão listados na Tabela, em anexo.

Parágrafo Segundo – Os serviços hospitalares, diárias e taxas serão pagos de acordo com os valores acordados entre as partes conforme a Tabela de Procedimentos, vigente na data do atendimento.

Parágrafo Terceiro – A Tabela de Procedimentos de que trata a presente cláusula representa o preço ajustado, em moeda corrente, de cada procedimento.

[...]

CLÁUSULA QUINTA – DOS ENCARGOS TRIBUTÁRIOS, SOCIAIS E PREVIDENCIÁRIOS

Parágrafo Primeiro – O CREDENCIADO é responsável por todos os encargos tributários, sociais e previdenciários incidentes sobre os valores dos serviços prestados, permitindo à contratante efetuar as retenções e os recolhimentos previstos em lei.

Afirmou que, “em consonância com as cláusulas primeira e quarta acima, a fiscalizada valeu-se de profissionais da área (médicos e dentistas) para prestar serviços, remunerando-os pelos trabalhos desenvolvidos”.

Diante dos fatos constatados e com fundamento no art. 118 do Código Tributário Nacional, a Autoridade Tributária concluiu que “as importâncias pagas aos médicos e dentistas foram retribuições dos serviços e constituíram rendimentos tributáveis do trabalho” e, conseqüentemente, lançou de ofício:

a) por meio do Auto de Infração sob análise, as contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre remunerações a segurados

contribuintes individuais e os acréscimos legais correspondentes, aplicando o percentual de 150% para a multa de ofício;

b) por meio do Auto de Infração referente ao processo administrativo fiscal nº 11070.720224/2017-81, os juros de mora e a multa isolados, decorrentes da falta de retenção na fonte do imposto de renda.

As bases de cálculo das contribuições previdenciárias lançadas corresponderam aos valores pagos mensalmente a cada beneficiário a título de distribuição de lucros no período de apuração, conforme informados pela empresa autuada (fls. 102-271). A alíquota aplicada foi de 20%. Os valores originários das contribuições (sem acréscimos legais) foram relacionados na tabela constante da fl. 283.

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 de ofício no percentual de 150%, com fulcro no art. 44, §1º, inciso I, da Lei nº 9.430/96. Assim asseverou o Auditor-Fiscal (fl. 286):

A celebração de negócio jurídico simulado de constituir uma sociedade deixou nítida a intenção de ludibriar o fisco mediante a alteração das características essenciais dos honorários médicos e odontológicos pagos de modo a evitar a incidência da contribuição previdenciária patronal e a retenção do imposto de renda na fonte, caracterizando FRAUDE conforme preceitua o art. 72 da Lei nº. 4.502/64, [...].

Ainda, a máscara de lucros aos honorários tributáveis pagos serviu aos propósitos dos profissionais beneficiários, pois estes incluíram tais rendimentos como se isentos fossem em suas declarações de renda, participando, portanto, ativamente da engenharia jurídica utilizada pela fiscalizada para reduzir fraudulentamente a carga tributária. Tais fatos implicam dizer que houve CONLUIO entre as partes conforme art. 73 da Lei nº. 4.502/64.

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 (fl. 290):

Ou seja, aquelas pessoas que tinham poderes de gestão na pessoa jurídica na época da ocorrência dos fatos geradores, se constatada a prática de atos que corresponderam à infração de lei, devem ser erigidas à condição de responsáveis tributários pelas exações devidas pela pessoa jurídica. Ainda, anotemos que a lei desrespeitada não precisa ser tributária, bastando que as consequências do ato ilegal praticado tenham efeitos tributários.

Como demonstramos anteriormente, ao dissimular os profissionais integrantes do seu corpo clínico como sócios da sociedade e tratar os honorários pagos como se lucros fossem, a contribuinte praticou fraude fiscal. Conduta esta perpetrada conscientemente com vistas a suprimir a Contribuição Previdências Patronal incidente e deixar de reter o Imposto de Renda na fonte, ou seja, as ações fraudulentas foram dolosas.

Não obstante, a pessoa jurídica é uma ficção da lei, não sendo capaz, portanto, de implementar ações por si própria, mas sim por meio da atuação dos seus diretores, gerentes e representantes, os quais demonstram capacidade de discernimento e consciência, elementos subjetivos necessários para caracterizar o ato ilícito, do qual resulta a responsabilidade.

Foi emitida Representação Fiscal para Fins Penais tipificada nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90 (crimes contra a ordem tributária).

A empresa autuada e os responsáveis tributários foram cientificados do lançamento de ofício em 31/03/2017 (entrega postal, fls. 308-336).

Em seu recurso a recorrente reproduz razões semelhantes apresentadas na peça impugnatória, bem como descreve suas atuações em atendimentos na área médica e odontológica, forma societária, condições de contratação com diversas instituições, a exemplo de consórcios públicos intermunicipais na área da saúde, hospitais públicos e particulares, associações e entidades de previdência.

Aduz situações específicas, das quais destaco da sua peça recursal o seguinte:

“Em razão da complexidade, nível de especialização e grande volume de serviços (24hs, 365 dias por ano) que o atendimento à saúde exige, especialmente quando se atende hospitais, houve a expansão da sociedade, alcançando quase 200 sócios (profissionais médicos e dentistas), o que corresponde, justamente, às demandas exigidas pelo modelo de contratação aqui relatado, e não a uma “simulação”, como acusa a autoridade fiscal e consigna a decisão recorrida”.

Pode ser que, para outras sociedades em geral um número de 2, 5 ou 10 sócios sejam suficientes para consecução do seu objetivo social. Mas para a Recorrente NÃO. Sua atividade e seu objeto exigem um número de sócios profissionais médicos e dentistas em seu quadro social suficiente para garantir o cumprimento dos contratos com os mencionados tomadores de serviços, seja em razão do volume, da complexidade, da disponibilidade efetiva, 24 hs por dia, todos os dias do ano, ou das diversas áreas da medicina e da odontologia cuja atuação é exigida pelos tomadores de serviços.

21. Uma simples leitura do contrato social, dos próprios Termos de Adesão, bem como da extensa lista de enunciados legais reproduzidos pela decisão recorrida revela o que é mais que evidente: os Termos NÃO constituem forma regular de ingresso na sociedade, mas uma etapa preliminar à efetiva alteração do contrato social, caracterizada, inclusive, pela integralização de capital social pelos novos sócios (listados na planilha utilizada pela Fiscalização “Cálculo do IR Devido”), conforme se verifica do balancete (DOC. 1).

22. O que se tem, rigorosamente, a partir da assinatura do Termo, é o estabelecimento uma *sociedade em comum* (ou “*s ociedade de fato*”) entre o signatário do termo e a sociedade, conforme prescreve o art. 981 do Código Civil , que será regularizada a partir da alteração no contrato social.

23. UTILIZAR ESSA “IRREGULARIDADE” (SIC) PARA DESCONSIDERAR A

NATUREZA JURÍDICA – DIVIDENDOS – DOS VALORES RECEBIDOS PELOS
DEMAIS SÓCIOS REGULARMENTE INTEGRANTES DA SOCIEDADE
AFRONTA NÃO APENAS A LÓGICA COMO O ORDENAMENTO JURÍDICO.

Alega ainda:

INEXISTÊNCIA DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, SIMULAÇÃO, DOLO OU
FRAUDE.

Evidente que não se está diante de uma *operação* realizada para pagar menos tributo. A estrutura jurídica da Recorrente sempre foi a mesma, considerando seu propósito negocial, sua função e seu regime jurídico, acima referidos. Não há nem nunca existiu qualquer planejamento (*a to* ou *negócio jurídico* praticado com a finalidade de

dissimular o fato gerador). Assim: “não há qualquer possibilidade de configuração de fraude, dolo e simulação diante dos fatos concretos ora em análise, devendo ser afastada a acusação desprovida de provas, reformando-se a decisão recorrida também quanto a esse ponto”.

INEXIGIBILIDADE DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Alegam os recorrentes que O acórdão adota como estratégia a acusação de que os pagamentos a sócios pendentes de registro configurariam simulação, mas mantém os lançamentos em relação a TODA a distribuição de lucros realizada a “s ócios registrados ou não, indistintamente”, estendendo os efeitos de sua própria fundamentação. Além disso, buscando manter o crédito tributário em detrimento da legalidade, a decisão recorrida tangenciou importantes aspectos fáticos e jurídicos trazidos pela defesa, que aniquilam as acusações de irregularidade da distribuição de lucros efetuada de forma proporcional, mensal e sem correlação com o capital social investido, conforme se passa a expor.

DA EVIDENTE ILEGITIMIDADE PASSIVA DA SOCIEDADE RECORRENTE

71. Na contabilidade, o pagamento destes valores foram efetivamente registrados e realizados pela sociedade Recorrente, conforme demonstra o Razão da conta “2.10.10.06.006 PRO-LABORE A PAGAR”, juntado às fls. 102 e seguintes dos autos.

72. Por sua vez, as Cláusulas Sétima e Décima prevêm a participação dos sócios nos lucros ou perdas apuradas, na proporção de sua produção médica, bem como a possibilidade de distribuição mensal dos mesmos, com base nos registros contábeis.

Vejamos: uma vez que o lançamento acabou recaindo sobre quem não contratou, tomou, ou utilizou qualquer serviço médico, conforme descrição contida no próprio termo de verificação fiscal (fl. 278), o que revela a ilegitimidade passiva da sociedade Recorrente.

DA EXCLUSÃO DA MULTA

Uma vez demonstrados que os procedimentos dos Recorrentes, ao distribuir lucros aos seus sócios, estavam em perfeita harmonia com o avençado em contrato social, com o disposto na legislação e com o posicionamento da própria RFB e jurisprudência, e, ainda, com ampla transparência fiscal, o crédito tributário não pode subsistir, e, conseqüentemente, a multa e os juros aplicados

EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA ATRIBUÍDA AOS SÓCIOS

ADMINISTRADORES

Além de todas as irregularidades já expostas, que fulminam integralmente os autos de lançamentos, cabe observar que a responsabilidade solidária imputada aos sócios administradores, ora Recorrentes, decorre de mera alegação de simulação, que não existiu no caso concreto em análise e, por isso, não há qualquer prova no lançamento que possa subsidiar a responsabilidade solidária atribuída.

DECADÊNCIA PARCIAL

Pede a extinção do crédito lançado nos períodos de janeiro e fevereiro de 2012, fulminado pela decadência, nos termos do que dispõe o art. 150, §4º, do CTN.

Diante dos fatos narrados, é o relatório.

Fl. 9 do Acórdão n.º 2301-006.321 - 2ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 11070.720225/2017-25

Voto

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

O Recurso Voluntário apresentado está revestido de requisito formal de tempestividade, bem como é de competência desse colegiado. Portanto, dele o conheço. Assim, passo a analisá-lo.

DA AUTUAÇÃO

A autuação refere-se às contribuições previdenciárias patronais, devidas nos termos do artigo 22, incisos III, da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, devidas pelo serviço desenvolvido de segurados sócios e não sócios, sendo contribuintes individuais que prestaram serviços à terceiros, por meio da empresa SEPAM.

“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”;

Nesse sentido, havendo o fato gerador do tributo em questão deve haver seu recolhimento, ou na falta dele o lançamento tributário para exigibilidade do crédito fiscal.

A legislação obriga o agente fiscal a realizar o ato administrativo, verificando assim o fato gerador e o montante devido, determinar a exigência da obrigação tributária e sua matéria tributável, confeccionar a notificação de lançamento, lavrando-se o auto de infração, e checar todas essas ocorrências necessárias para as fiscalizações de cobrança, quando da identificação da ocorrência do fato gerador, independente da ação judicial manejada, sendo legítima a lavratura do auto de infração em conformidade com o art. 142, do CTN e com o art. 10 do Decreto n.º 70.235/72, conforme dispositivos *in verbis*:

“CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

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

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional".

DECRETO n.º 70.235/72.

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I a qualificação do autuado;

II o local, a data e a hora da lavratura;

III a descrição do fato;

IV a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; VI a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula".

Verifica-se dos autos que os procedimentos administrativos foram devidamente realizados sem mácula ou nulidade, dentro do processo administrativo (rito processual), estando o auto de infração formalmente perfeito, com a discriminação precisa do fundamento legal sobre o que determina a obrigação tributária, os juros de mora, a multa e a correção monetária, não se configurando qualquer óbice ao desfecho da demanda administrativa.

DA PREJUDICIAL DE MÉRITO DE ILEGITIMIDADE PASSIVA

Alega a recorrente ser parte ilegítima no presente processo, tendo em vista que a fiscalização partiu da premissa errada de que os profissionais teriam prestado serviços por conta própria diretamente às instituições ou órgãos contratantes dos serviços.

Nesse sentido, alega que:

“95. A leitura dos dispositivos que condicionam o nascimento válido da obrigação tributária elegem como sujeito passivo da respectiva obrigação a empresa requisitante e tomadora dos serviços. Verifica-se, portanto, que a materialidade inafastável está relacionada à *prestação de serviços*, regulada pelo Código Civil, envolvendo sempre um

“Tomador” e um “Prestador”.

96. Pergunta-se: quem seriam os tomadores dos serviços realizados pelos médicos e dentistas que integram a Recorrente? O próprio Relatório Fiscal responde ao afirmar que “*o corpo clínico da SEPAM era formado pelos médicos ou dentistas, ou seja, estes executavam os trabalhos, atendendo a pessoas beneficiárias (por exemplo: segurados, enfermos) dos tomadores (v.g., planos de saúde, hospitais) dos serviços médicos prestados pela fiscalizada*” (fl. 278, sem grifos no original). O mesmo fato é confirmado pela DRJ, no item 5 do Acórdão: (...)”.

Segundo o relatório fiscal, a fiscalização constatou o seguinte

“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.

A DRJ de origem manteve a ilegitimidade passiva, em razão de pesar contra a recorrente a acusação de não recolhimento das contribuições patronais, devidas pelos serviços prestados.

Apesar de interessante tese da recorrente, nesse ponto não há como concordar com a recorrente. Senão vejamos.

Inicialmente, verifica-se a natureza jurídica da recorrente.

Em que pese não haver os vínculos empregatícios e a SEPAM intermediar as relações jurídicas entre profissionais da área de saúde, a SEPAM é empresa constituída sob a forma de direito privado, que visa obter lucros, e que possui quadro societário, regida pelas normas de direito civil, comercial e tributário, e que segundo ela mesma relata é: *“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”*.

Assim, constata-se que a recorrente, apesar de não ser *sociedade uniprofissional*, é constituída como **sociedade civil de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentada**.

Com isso, a recorrente apesar do relevante serviço prestado para a sociedade em geral, a SEPAM incorre nas características de uma empresa particular, que presta serviços médicos, sendo um exercício de profissão legalmente instituída, ou seja, não oferece produtos, mas sim serviços personalizados, sendo esses diretamente demandados por terceiros. Diferentemente de uma cooperativa médica ou até mesmo uma entidade filantrópica, a SEPAM é parte legítima e apta a estar no polo passivo da demanda, em razão dos dispositivos já citados no tópico da autuação, para responder o mérito.

Como se percebe, é inegável que acabou por ter uma estrutura de empresarial na prospecção de médicos, entabulava contratos junto a eles, inclusive com taxa de administração para despesas, atribuindo formato de intermediadora da contratação perante terceiros, ou seja, uma sociedade médica.

Ainda, realizava a distribuição de lucros entre sócios e não sócios, e os remunerava, caracterizando, assim, por meio desse procedimento, pagamentos em razão das prestações de serviços realizados.

DA INEXIGIBILIDADE DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Conforme já demonstrado acima, o art. 22, inciso III, da Lei nº 8.212/91, estabelece como hipótese de incidência da contribuição social por parte da empresa o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados que lhe prestem serviços, qualquer que seja a sua forma.

De outro turno o artigo 29, inciso I, da lei supracitada, com redação dada pela Lei nº. 9.528, de 10 de dezembro de 1997, assim define salário-de-contribuição:

“Art. 28 – Entende-se por **salário-de-contribuição**:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa”;

A acusação fiscal menciona o seguinte:

“4.3 CÁLCULO DOS VALORES DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL NÃO PAGA/DECLARADA

De acordo com o Art. 22, inciso III, da Lei nº 8.212/91, sobre os honorários médicos e odontológicos pagos pela fiscalizada, por caracterizarem remunerações pagas ou creditadas a qualquer título a segurados contribuintes individuais que lhe prestaram serviço, há a incidência de Contribuição Previdenciária Patronal destinada à Seguridade Social, sendo aplicável a alíquota de vinte por cento sobre o total das remunerações.

Valendo-nos do Termo de Início do Procedimento Fiscal lavrado em 20/06/2016 (fls. 86/87) solicitamos a apresentação, em meio digital (arquivo no formato.xls), da planilha com a relação dos valores pagos mês a mês a cada beneficiário a título de distribuição de lucros no período de janeiro/2012 a dezembro/2014 (valor total de R\$ 10.483.973,60 no ano-calendário 2012, R\$ 13.343.821,28 em 2013 e R\$ 13.433.495,65 em 2014).

Sobre os valores informados na planilha em formato Microsoft Excel apresentada pela contribuinte (fls. 102/271) e com base nos valores contabilizados como distribuição de lucros, aplicamos a alíquota de vinte por cento e chegamos à Contribuição Previdenciária Patronal devida, cujos totais mensais são apresentados no quadro a seguir.

Ocorre que, entendo que possui parcial razão a recorrente.

Inicialmente, cito o processo julgado por este colegiado recentemente e que teve desfecho parcialmente favorável à contribuinte, para afastar a incidência do Imposto de Renda na distribuição dos lucros aos sócios, e somente a esses, conforme conclusão do relator :

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

(...)

“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. Constituída”.

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

(...)

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.

(Acórdão 2301-005.705- 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária, julgado em 4 de outubro de 2018, Rel. Marcelo Freitas de Souza Costa da mesma recorrente).

Nesse sentido, a sociedade firmava contratos para prestar serviços à 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, constatados pela fiscalização.**

A base de cálculo levou em consideração toda distribuição de lucros disponibilizados na planilha de e-fls. 102.

Nesse ponto, a recorrente alega o seguinte:

“68. 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

(...)

71. Na contabilidade, o pagamento destes valores foram efetivamente registrados e realizados pela sociedade Recorrente, conforme demonstra o Razão da conta “2.10.10.06.006 PRO-LABORE A PAGAR”, juntado às fls. 102 e seguintes dos autos”.

Pois bem, a atual legislação no caso assim dispõe:

Lei 8.212/91

Art. 28. *Entende-se por salário-de-contribuição:*

(...)

§ 9º *Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:*

(...)

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

Decreto 3.000/99

Art. 39. *Não entrarão no cômputo do rendimento bruto:*

XXVIII - os lucros e dividendos efetivamente pagos a sócios, acionistas ou titular de empresa individual, que não ultrapassem o valor que serviu de base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, deduzido do imposto correspondente (Lei nº 8.981, de 1995, art. 46);

O Regulamento da Previdência Social, Decreto nº 3.048/99, em seu artigo 201, assim dispõe:

Art. 201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de:

(...)

§ 1º São consideradas remuneração as importâncias auferidas em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades, ressalvado o disposto no § 9º do art. 214 e excetuado o lucro distribuído ao segurado empresário, observados os termos do inciso II do § 5º.

§ 5º No caso de sociedade civil de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas, a contribuição da empresa referente aos segurados a que se referem as alíneas "q" a "i" do inciso V do art. 9º, observado o disposto no art. 225 e legislação específica, será de vinte por cento sobre:

I - a remuneração paga ou creditada aos sócios em decorrência de seu trabalho, de acordo com a escrituração contábil da empresa; ou

II - os valores totais pagos ou creditados aos sócios, ainda que a título de antecipação de lucro da pessoa jurídica, quando não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social ou tratar-se de adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício.

Assim, os valores percebidos pelos sócios a título de distribuição de lucros devidamente discriminados dos rendimentos do trabalho, não compõem a base de cálculo da contribuição previdenciária e do imposto sobre a renda, devendo ser afastada a incidência dos referidos tributos, conforme previsão expressa da alínea “j”, do parágrafo 9º, do artigo 28, da Lei 8.212/91, e artigo 39, do Decreto nº 3.000/99, respectivamente:

Nesse sentido, alega a recorrente:

“69. Resta hialino, portanto, que só estão sujeitos à incidência da contribuição previdenciária e à retenção do imposto de renda os valores percebidos a título de pró-labore, estando excluídos dessa tributação aqueles relativos à participação dos sócios nos lucros auferidos, desde que cabalmente *discriminadas as referidas verbas*. Deve, portanto o instrumento constitutivo da sociedade prever o seu

efetivo pagamento e o quantum estipulado pelos sócios - condições presentes no caso em análise.

70. No contrato social, o parágrafo único da Cláusula Nona *traz a previsão de pagamento de pró-labore aos sócios que efetivamente laborarem na sociedade, no valor de 1 (um) salário mínimo , nestes termos: presumido, deduzido do imposto correspondente (Lei nº 8.981, de 1995, art. 46).*

Ocorre que, no presente caso a fiscalização não descaracterizou a contabilidade da recorrente e somente entendeu que haveria remuneração direta da sociedade aos seus sócios ou associados, disfarçando a distribuição de lucros e desconsiderando o pró-labore, tendente a atrair o fato gerador do tributo.

Nesse sentido, a distribuição de lucros aos sócios de direito, estará respaldada na legislação vigente. Assim, já foi objeto de manifestação da receita federal do Brasil, por meio da Solução de Consulta Nº 46, de 24 de maio de 2010, *in verbis* :

“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.

Nesse sentido, o CARF já se manifestou:

“CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. REMUNERAÇÃO DOS SÓCIOS. PRÓ LABORE E DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. NECESSIDADE DISCRIMINAÇÃO. DISTINÇÃO EFETIVA ENTRE AS VERBAS. ESTABELECIMENTO EXPRESSO NO CONTRATO SOCIAL. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS AUFERIDA POR MEIO DE APLICAÇÃO DE PERCENTUAL REFERENTE A LUCRO PRESUMIDO PELA ATIVIDADE DESENVOLVIDA PELA EMPRESA.

As remunerações por pró labore e participação nos resultados devem restar cabalmente discriminadas, de maneira a evitar a incidência da contribuição previdenciária sobre o total dos valores pagos aos sócios à luz do disposto no inciso II do §5º do artigo 201 do Regulamento da Previdência Social.

O plexo de significantes normativos previdenciários não estipula um valor mínimo a título de pró labore, deve, assim, o instrumento constitutivo da sociedade prever de forma certa ou determinável seu quantum. Previsão expressa do valor referente ao pró labore no Contrato Social. Fixada esta base, o que a ela exceder deve ser considerada remuneração oriunda da participação do sócio nos resultados. O valor que exceder ao pró labore deve ser considerado como distribuição de lucros, desde que não ultrapasse o resultado da aplicação da margem do lucro presumido (32%) sobre o faturamento, excluídos os impostos federais.

(Acórdão 2301 002.814 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária / 2ª Seção CARF, em 15/05/2012).

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS E DIVIDENDOS. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. NÃO INCIDÊNCIA.

Não incide contribuição social a título de distribuição de lucros e dividendos aos sócios da sociedade.

Não existe norma que obrigue a percepção pelos sócios de verba mínima representativa de pró labore, podendo a remuneração decorrer apenas de

distribuição nos lucros, não podendo esse fato ser tido como ausência de discriminação das verbas na contabilidade.

(Acórdão 2403-001.958 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária / 2ª Seção CARF, em 13/03/2013).

Nessas circunstâncias, afasto a incidência da contribuição previdenciária sob os lucros e dividendos constatados, **sendo 137 integrantes do quadro societário, uma vez que há clara distinção de distribuição de lucros, capaz a atrair a regra de isenção da norma.**

Por outro lado, **mantenho a exigência fiscal dos demais 55 contribuintes individuais considerados não sócios e constatados pela fiscalização,** uma vez que esses não teriam o benefício da lei, uma vez que não ficou constatado que eram também sócios da SEPAM.

DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO, DA ACUSAÇÃO DE SIMULAÇÃO E DA APLICAÇÃO DE MULTA QUALIFICADA

Inicialmente, cumpre destacar que existe na doutrina certa controvérsia sobre a denominação de planejamento tributário abusivo, uma vez que alguns classificam como abusivo o direito a ser praticado pelo contribuinte, ou seja entendem que seria abuso de direito e não planejamento tributário abusivo, do qual o fisco rotineiramente aponta em suas fiscalizações.

De qualquer maneira pendente acusação de planejamento tributário abusivo (acusação de simulação), com qualificação de multa, e responsabilidade dos sócios administradores na presente autuação.

Nesse sentido, o relatório fiscal aponta o seguinte:

“Já que a tributação dos honorários pagos pela fiscalizada aos médicos e dentistas prestadores de serviços deve se dar em função da real natureza jurídica, desconsiderando a aparência de lucros distribuídos pela sociedade, interessante tecer algumas considerações sobre a ineficácia de negócios jurídicos simulados em relação à fazenda pública.

Neste sentido, as normas jurídicas emanadas do direito privado brasileiro estabelecem que a simulação é causa de nulidade do ato jurídico lato sensu, desde que o vício seja reconhecido em pronunciamento emanado do Poder Judiciário. Já o direito tributário socorre-se dos princípios gerais de direito privado, que são utilizados para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários (CTN, art. 109).

Assim, ao enfrentar a situação como a ocorrida, na qual a fiscalizada mascarou como sócios os profissionais que na realidade integravam o seu corpo funcional, a atuação da Fiscalização de Tributos Federais não se desenvolverá no sentido de impugnar a existência ou a validade do negócio jurídico em razão do qual foi constituída a sociedade. Também não se cogita afastar os efeitos *inter partes* do negócio simulado. O que se pretende, e é possível em face da ordem jurídico-tributária, é a mera ineficácia desses negócios em relação à Fazenda Pública Federal.

Nesse sentido, é a lição de Marco Aurélio Greco ("Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária". São Paulo: Dialética, 1998. p.55):

(...)

Por fim, o artigo 118 do CTN remata a questão, estabelecendo com clareza a dicotomia entre os planos da validade e da eficácia, ressaltando que o direito tributário pode não se preocupar com a validade dos atos, mas tão-somente com os efeitos dentro de seu espectro de incidência:

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

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

Assim, a recorrente é acusada de realizar planejamento fiscal abusivo.

Segundo Eliana Silveira Costa “o direito tributário elege como suporte fático da incidência tributária os atos ou negócios jurídicos praticados nos termos conceituais do direito privado, limitando-se a estabelecer os demais elementos necessários à configuração da exigência tributária. Assim, praticado o ato, a incidência tributária decorre de lei, independentemente da vontade das partes. Por sua vez, em âmbito privado, podem os Contribuintes realizar seus objetivos econômicos e regular suas relações jurídicas por meio da escolha de determinada estrutura entre as diversificadas categorias de negócios jurídicos, em respeito à liberdade de iniciativa, de forma, inclusive, a reduzir a sua carga tributária”¹.

O que deve ser verificado de fato é a constatação do propósito negocial. Como há tempos já se decidiu no antigo Conselho de Contribuintes, do qual deve ser compreendido como a vontade objetiva final determinante à realização do negócio jurídico (causa objetiva)².

Portanto, deve ser enfrentada a qualificação jurídica do fato concreto, por meio da análise da adequação entre seu conteúdo e sua causa objetiva. Nesse sentido, para enfrentar a questão da prática abusiva deve haver a constatação da ausência do propósito negocial à prática de simulação.

Destaque-se que simulação, segundo Hugo de Brito Machado é:

“Ação de fingir a prática de um ato ou negócio jurídico com a finalidade de prejudicar terceiros, especialmente credores, inclusive o Fisco, fazendo com que pareça existir uma situação que na verdade não existe – merecendo especial destaque a afirmação que se vê na doutrina de que a simulação não se confunde com fraude. E neste sentido a palavra “simulação” é usual nos textos relativos ao planejamento tributário, ao lado de outras utilizadas na teoria do direito tributário”. (*in Introdução ao planejamento tributário*. Malheiros, São Paulo, 2014, p. 66)

Assim, simulação é a divergência entre a vontade real e a vontade declarada resultante dum acordo entre a declarante e declaratório, ou qualquer interessado no negócio, no intuito de enganar terceiros (Castro Mendes, Direito Civil – Teoria Geral, 1979, III-322).

Nota-se que uma das fundamentações da DRJ de origem para sustentar que a recorrente teria agido de forma a lesar o fisco seria a informação de que os sócios obtinham vantagem com as situações descritas dos autos, de forma deliberada com a pretensão da redução

¹ COSTA, Eliana Silveira. Planejamento Tributário na jurisprudência administrativa federal. Caderno de Finanças Públicas. Escola da Administração Fazendária. Brasília, ESAF. n. 11, pp. 5-296, dez/2011, p. 251..

² Nesse sentido os Acórdãos n.º 108-07956, n.º 202-15861, n.º 10'-93704.

da carga tributária. Entretanto, não nos parece razoável que alguém que tenha a intenção de lesar o fisco divulgue abertamente na rede mundial de computadores a diminuição da carga tributária dos impostos a serem recolhidos, praticando um ilícito abertamente, para aí convencer novos parceiros para a sua intenção de diminuição da carga tributária, como foi no caso dos autos. O que se entende pelas informações verificadas é que a empresa tornava ainda mais clara as informações ao divulgar tais critérios de recolhimento dos impostos para ingresso na sociedade. Tanto o é que sequer foi objeto de alegação no relatório fiscal e sim da decisão de primeira instância.

Ao menos essa acusação deveria ser mais clara do que foi posta, do contrário vira mera interpretação, tanto negativa quanto positiva. Deve haver uma consciência entre quem está pretendendo simular com aquele que estaria simulando, no caso a recorrente. Não nos parece razoável essa afirmação, em razão das circunstâncias dos autos.

Por outro lado, conforme já citado, **esse colegiado já teria afastado a acusação de simulação, dolo, conluio ou fraude em razão da mesma ação fiscal**, julgando a acusação no processo que exigiu a incidência do IR (processo 11070.720224/201781), nos termos do voto proferido pelo respeitado Conselheiro **Marcelo**, em trecho assim transcrito:

(...)

Na hipótese dos autos, inobstante o esforço do fiscal autuante, 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 autuante 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 autuado.

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”.

(Acórdão 2301-005.705- 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária, julgado em 4 de outubro de 2018, da mesma recorrente).

Em processos administrativos fiscais, a sonegação, fraude ou conluio estão previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, *in verbis*:

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".

Em conteúdo didático, produzido pelo jurista Fábio Piovezan Bozza, que já foi Conselheiro deste Tribunal, verifica-se que: "*dolo, fraude ou simulação, refere-se a um conjunto de vícios produzidos intencionalmente pelo contribuinte que, de má-fé, cria uma situação falsa ou de mera aparência e inebria o julgamento do Fisco sobre uma relação tributária já existente, de modo a eliminá-la, reduzi-la ou postergá-la*" (in *Planejamento Tributário e Autonomia Privada*. Série doutrina tributária v. XV. São Paulo: Quartier Latin, 2015, página 199).

Cumpra esclarecer que, quando há a acusação de uma simulação, existe a *distribuição do ônus da prova*. Nesse sentido, é o que diz o disposto no artigo 9º do Decreto 70.235/72, *in verbis*:

"Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e **demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito**". Grifou-se.

Em que pese o ônus da prova dos fatos constitutivos do direito ser do interessado/contribuinte, percebe-se que com o dispositivo acima citado o legislador quis que nos casos de caracterização de ilícitos houvesse uma espécie de "*distribuição do ônus da prova*", a fim de que a fiscalização tivesse também que suportar o encargo de provar com elementos indispensáveis à comprovação do ilícito ocorrido.

Caberia, portanto, à fiscalização a caracterização de mais elementos que pudesse imputar o *consilium fraudis*, no que diz respeito ao *animus fraudulento*, ou também o *animus simulandi* por parte da contribuinte.

Nesse sentido, esse conselho já decidiu:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Ano-calendário: 2000 DIREITO CREDITÓRIO. RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO.
DISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA.

No processo administrativo de restituição e compensação de créditos tributários, incumbe ao contribuinte provar o fato constitutivo do seu direito (a certeza e liquidez do direito creditório) e, ao Fisco, para indeferir o pleito, provar fatos que evidenciem a inexistência do direito afirmado pelo contribuinte ou que constituam impedimento, modificação ou extinção desse direito.” *Acórdão de julgamento n.º 1402-002.484, em 12/04/2017.*

O jurista Leandro Paulsen abordando o tema, em seu livro que trata sobre a Constituição e o Código Tributário, explica de maneira mais didática, os elementos e premissas necessárias para imputar no auto de infração as características fraudulentas:

"A aplicação de multa qualificada depende da inexistência de dúvida quanto ao caráter doloso da conduta. "... a comprovação da conduta dolosa deve estar cristalina na acusação fiscal. Tomando-se emprestada expressão contida na ementa do Acórdão n. 2202002.106, de 21 de novembro de 2012, o que se quer dizer é que 'O evidente intuito de fraude deverá ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos'. Assim é que não basta que se presuma a conduta dolosa, sendo também imprescindível para a aplicação dessa penalidade a produção de prova dessa conduta dolosa por parte da fiscalização. Isso porque já existe uma penalidade (de ofício) para o simples fato de não pagamento de tributo, razão pela qual a aplicação da multa qualificada requer algo mais, por ser, nas palavras de Marco Aurélio Greco, 'a exceção da exceção'. Nesse sentido decidiram os Acórdãos ns. 140200752, 140200753 e 140200754, de 30 de setembro de 2012, bem como os Acórdãos ns. 920200.632, de 12 de abril de 2010, 920100.971, de 17 de agosto de 2010, 330100.557, de 26 de maio de 2010, e 1402001.180, de 10 de dezembro de 2012. Outrossim, tal necessidade de comprovação decorre também da previsão do art. 112 do CTN, que determina interpretação mais favorável ao acusado da lei tributária que define infrações, ou comina penalidade, conforme anteriormente analisada, de sorte que nas situações que houver qualquer dúvida quanto à intenção ou a conduta do contribuinte, esse não pode sofrer a penalidade em sua modalidade qualificada." (COVIELLO FILHO, Paulo. A multa qualificada na jurisprudência administrativa. Análise crítica das recentes decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. RDDT 218/130, nov/2013). *Grifou-se.* (PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 17 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; 2015. pág. 882/883)"

Portanto, entendo ser caso de aplicação do art. 112 do CTN, onde utiliza-se de dispositivo mais favorável ao acusado quando restar dúvidas quanto à autoria, imputabilidade ou punibilidade do fato a determinado caso concreto, conforme dispositivo transcrito abaixo:

"Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação".

Como mencionado, não é possível identificar que a recorrente agiu com má-fé em razão de fraude ou conluio por ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária do tributo devido, uma vez que esse compreendia a informação integral dos impostos a serem recolhidos, de forma transparente por seus sócios.

Ainda, a contabilidade da empresa não foi “desconfigurada” pela fiscalização no relatório fiscal, e não foram indicados elementos que pudessem dar suporte à acusação formulada, a não ser por meros indicativos de interpretação de redução da carga tributária, o que por si só não permite num conjunto de análise fraudulenta, imputar a multa por dolo ou simulação.

Assim, tendo em vista não ser possível concluir pela aplicabilidade dos artigos 71 a 73, da Lei 4.502/64, e não existindo elementos suficientes para aplicar o dispositivo referente à prática de “simulação” ou conluio”, afasto, por consequência, a multa aplicada de 150%, para 75%.

DA RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS INDICADOS

Foram imputadas a responsabilidade tributária dos seguintes solidários: Armindo Pydd, CPF nº 007.345.860-00, João Antônio da Silva Stucky, CPF nº 029.621.010-20, Luiz Carlos Thome da Cruz, CPF nº 053.585.400-59, Adonis Dei Ricardi, CPF nº 189.545.960-53, e Carlos Deckert Raineski, CPF nº 385.685.510-68.

As pessoas relacionadas eram as que detinham poderes de gestão na pessoa jurídica autuada na época da ocorrência dos fatos geradores, e teriam, segundo a fiscalização, se utilizado do presente formato de sociedade para diminuir a carga tributária nessas operações, bem como teriam então infringido em ato contrário à lei, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN.

Nesse sentido, em harmonia ao voto proferido aqui e também no processo nº 11070.720224/201781, entendo que não há intensão de lesar o fisco, num planejamento tributário abusivo. Esse relator frisa que a interpretação se dá ao presente feito, não desconsiderando a ocorrência de outros casos semelhantes, uma vez que nos fatos geradores, não vislumbro a prática de atos que corresponderam à infração de lei, devem ser erigidas à condição de responsáveis tributários pelas exações devidas pela pessoa jurídica.

O relatório fiscal assim consta (e-fl. 290 e seguintes):

“Como demonstramos anteriormente, ao dissimular os profissionais integrantes do seu corpo clínico como sócios da sociedade e tratar os honorários pagos como se lucros fossem, a contribuinte praticou fraude fiscal. Conduta esta perpetrada conscientemente com vistas a suprimir a Contribuição Previdências Patronal incidente e deixar de reter o Imposto de Renda na fonte, ou seja, as ações fraudulentas foram dolosas.

Não obstante, a pessoa jurídica é uma ficção da lei, não sendo capaz, portanto, de implementar ações por si própria, mas sim por meio da atuação dos seus diretores, gerentes e representantes, os quais demonstram capacidade de discernimento e

consciência, elementos subjetivos necessários para caracterizar o ato ilícito, do qual resulta a responsabilidade

A decisão de primeira instância assim, entendeu (pag. 782 e seguintes):

“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.

(...)

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”

Em relação aos aspectos fáticos da conduta adotada pela sociedade e seus sócios, a análise da página no *site* do HCI na *internet* (fls. 272-273) e dos termos de adesão juntados aos autos pelos impugnantes (fls. 727-756) conduz à conclusão de que ocorreu prática deliberada com o intuito de afastar a incidência de contribuições previdenciárias e a retenção na fonte de imposto sobre a renda em relação aos honorários médicos dos profissionais que atuaram nos contratos firmados pela SEPAM para prestação de serviços médicos e odontológicos a hospitais, clínicas, planos de saúde, dentre outros tomadores.

Pelo *site*, o objetivo da SEPAM é “Reunião de pessoas sem empresa, para gerar renda, trabalhando um, algum ou todos - em seu nome Individual para um fim comum”. Aponta expressamente como vantagens para o ingresso pelos profissionais na sociedade, dentre outras, redução na carga tributária, atendimento nos mais diversos tipos de contratos de prestação de serviços, disponibilidade de secretaria, estruturas administrativa e física, equipe de apoio e contabilidade e auditoria terceirizadas. Dentre os requisitos para o ingresso na sociedade, o *site* relaciona expressamente a assinatura do termo de adesão e o pagamento da taxa de admissão e prevê a assinatura posterior do contrato social”.

A decisão *a quo* em verdade buscou atrelar ao relatório fiscal mais elementos que não constavam da acusação fiscal. Nesse sentido, entendo que são interpretações utilizadas pela decisão de primeira instância. Apesar de válida, entendo não ser o mais adequado para configurar a uma acusação de responsabilidade tributária, pois incorreria em possível cerceamento de defesa.

Isso porque, as constatações devem estar cristalinas e transparentes, ao menos para que os indicados possam se defender da acusação ocorrida, atrelando a elementos que levam o julgador à determinada convicção.

A compreensão dos fatos deve estar conectada ao que se acusa pela fiscalização. Vejamos que ao utilizar os elementos fáticos acima descritos pela DRJ a recorrente não teve oportunidade de defender-se em sede de primeira instância. Penso que em última análise a decisão de primeira instância pode ter inovado nos fatos.

Porém, diante da verificação da não ocorrência do planejamento tributário abusivo (ou abuso do direito), da desqualificação da multa e da não configuração de simulação, entendo que a responsabilidade dos sócios administradores devem ser afastadas.

DECADÊNCIA PARCIAL

Por fim, a recorrente pede a extinção do crédito lançado nos períodos de janeiro e fevereiro de 2012, fulminado pela decadência, nos termos do que dispõe o art. 150, §4º, do CTN.

A ciência dos autuados do auto de infração se deu em 31/03/2017 (“Avisos de Recebimento” - fls. 324-335), abrangendo as competências compreendidas entre 01/01/2012 a 31/12/2014.

O Superior Tribunal de Justiça consolidou seu entendimento no Recurso Especial n.º 973.733, de 12/08/2009, julgado sob o regime dos recursos repetitivos, de aplicação obrigatória a este Tribunal. Nesse sentido, o prazo decadencial para o Fisco lançar o crédito tributário é de cinco anos, contados: i) a partir da ocorrência do fato gerador, quando houver antecipação de pagamento e não houver dolo, fraude ou simulação (art. 150, §4º, CTN); ou ii) a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso de ausência de antecipação de pagamento (art. 173, I, CTN).

De acordo com a Súmula CARF nº 99, "para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração".

Foi juntado aos autos em memoriais o comprovante de pagamentos, conforme se constata nas e-fls. 949 e seguintes.

Assim, não acolho o pedido de decadência dos períodos de janeiro e fevereiro de 2012.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de conhecer do Recurso Voluntário, para no mérito reconhecer a legitimidade passiva da empresa autuada, e DAR PARCIAL

PROVIMENTO ao recurso, a fim de acolher o pedido parcial de decadência nos períodos de janeiro e fevereiro de 2012, afastar a exigência da contribuição previdenciária dos sócios de direito do quadro da empresa, e manter a exigência das contribuições dos não sócios, bem como desqualificar a multa de 150% para 75%, e afastar a responsabilidade solidária dos sócios administradores.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha