



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11516.720895/2020-61  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-010.355 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 08 de março de 2023  
**Recorrente** AA ANESTESIOLOGISTAS ASSOCIADOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

INTEMPESTIVIDADE.

A petição apresentada fora do prazo não caracteriza a impugnação, não instaura a fase litigiosa do procedimento, não suspende a exigibilidade do crédito tributário e não comporta julgamento de primeira instância.

DILAÇÃO PROBATÓRIA. NECESSIDADE.

A produção de provas desenvolver-se-á de acordo com a necessidade à formação da convicção da autoridade julgadora, a quem cabe indeferi-las quando se mostrarem desnecessárias.

PROCEDIMENTOS FISCAIS. FASE OFICIOSA. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. OPORTUNIDADE.

Na fase oficiosa, os procedimentos que antecedem o ato de lançamento são praticados pela fiscalização de forma unilateral, não havendo que se falar em processo, contraditório e ampla defesa, só se podendo falar na existência de litígio após a impugnação do lançamento.

SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL SÓCIO QUOTISTA. REMUNERAÇÃO. É segurado obrigatório da Previdência Social, na modalidade contribuinte individual, o sócio quotista que recebe remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural.

SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA. REMUNERAÇÃO.

É de vinte por cento a contribuição a cargo da empresa, destinada a Seguridade Social, incidente sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. REMUNERAÇÃO DE SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL

O valor pago a título de distribuição de lucros, quando caracterizado como remuneração por serviços prestados pelo sócio, possui natureza remuneratória, sujeito à incidência de contribuição previdenciária devida pela empresa sobre a remuneração do segurado contribuinte individual. Para fins previdenciários, é

vedado o pagamento apenas de distribuição de lucros ao sócio que presta serviços à empresa. Integra a remuneração do segurado contribuinte individual o valor total pago ao sócio, ainda que a título de antecipação de lucro, quando não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. ARGUIÇÃO. AFASTAMENTO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE. INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA. A instância administrativa é incompetente para afastar a aplicação da legislação vigente em decorrência da arguição de sua inconstitucionalidade ou ilegalidade.

AFERIÇÃO INDIRETA.

Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

SELIC. INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA. APLICABILIDADE.

Os juros moratórios - calculados de acordo com a Taxa Selic - incidem sobre a multa, pois esta integra o crédito tributário lançado.

DECADÊNCIA. DOLO. FRAUDE. SIMULAÇÃO.

Verificada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. CABIMENTO.

Presente nos autos a comprovação do evidente intuito de fraude, mediante comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública correta a aplicação da multa qualificada prevista na legislação.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM COM A SITUAÇÃO QUE CONSTITUI O FATO GERADOR.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador.

É de se manter a sujeição passiva solidária quando há nos autos comprovação de vínculo com a situação que constitui o fato gerador da obrigação principal.

A responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição. Deve-se comprovar o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais, mesmo que proferidas por Conselhos de Contribuintes, pelo Superior Tribunal de Justiça ou pelo Supremo Tribunal Federal, que não tenham efeitos vinculantes, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento aos recursos voluntários. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 2201-010.345, de 08 de março de 2023, prolatado no julgamento do processo 11516.720878/2020-23, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

## **Relatório**

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de autuação referente a Contribuições Sociais Previdenciárias e, por sua precisão e clareza, utilizarei o relatório elaborado no curso do voto condutor relativo ao julgamento de 1ª Instância.

Trata-se de processo lavrado pela fiscalização [...], composto pelo auto-de-infração (AI) referente à contribuição previdenciária devida pela empresa, incidente sobre a remuneração paga a segurado contribuinte individual (Lei 8.212/91, artigo 22, III), no valor de R\$ [...] ([...]), incluindo o principal, juros de mora e multa de ofício qualificada (fls. [...]).

Conforme o Relatório Fiscal (fls. [...]), o crédito tributário foi constituído mediante 30 (trinta) processos distintos, sendo um deles referente ao IRPJ e CSLL e os demais referentes a contribuição previdenciária incidente sobre remuneração de contribuintes individuais. A divisão do lançamento em diversos processos ocorreu por cada um deles tratar dos fatos relacionados a um contribuinte individual específico. Além disso, todos os processos também apresentam o contexto geral no qual se desenvolveu a ação fiscal.

Após discorrer a respeito da inexistência na legislação brasileira de tributação dos lucros distribuídos aos sócios de pessoas jurídicas, a fiscalização afirma que a constituição da

atuada não é fruto do que se deveria esperar na criação de uma sociedade, ou seja, a congregação de esforços para consecução de um objetivo comum.

Diferente disso, entende que a atuada foi constituída em decorrência de um planejamento tributário abusivo, com a finalidade de remunerar profissionais liberais da área da saúde pelos trabalhos desenvolvidos, mediante pagamentos sob a forma de distribuição de lucros que não sofrem a incidência de tributos, contribuição previdenciária no caso específico.

Prossegue narrando a forma como se dá a distribuição de lucros em questão, sendo os respectivos valores quantificados de acordo com os serviços prestados por cada sócio e não na proporção da quota societária correspondente a cada um deles.

Reporta à prática da atuada de realizar antecipações de dividendos em curtos intervalos de tempo, periodicidade típica do pagamento de remuneração em razão do trabalho e não da percepção de lucro pelo capital investido em atividade empresarial.

Adiante, esclarece que as distribuições feitas em curtos intervalos de tempo (realizadas mais de uma vez por mês a cada sócio, chegando a se verificar 04 e até um caso de 05 distribuições mensais a um único sócio) não foram precedidas das apurações contábeis necessárias e atenderam não ao desempenho societário, mas às necessidades dos sócios, seguindo, portanto, a lógica das remunerações dos profissionais pelas atividades desenvolvidas e não pelo capital social investido. Também por tal razão, observa-se pagamentos a título de distribuição de lucros em números redondos, conforme descrito em quadro apresentado pela fiscalização, já que os pagamentos eram realizados sem a indispensável apuração de resultados.

Discorre a respeito da possibilidade de os lucros serem distribuídos de forma diversa do que na proporção das participações societárias (Artigo 1.007 do Código Civil) mas que no caso presente verifica-se a ausência de previsão em contrato social ou atas de assembleias regularmente subscritas e levadas a registro público, de quais seriam tais regras diferenciadas de distribuição dos lucros. Tal situação permitiu, na prática, a livre convenção dos sócios a respeito (desde que aceitas de forma unânime).

Informa as dificuldades enfrentadas durante o procedimento fiscal para a obtenção dos esclarecimentos e documentos necessários, mencionando que a conduta da atuada deu ensejo à lavratura de autuações por descumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Apresenta análise das disparidades entre os lucros distribuídos e as participações societárias, revelando tratar-se de procedimento utilizado para pagar remuneração por trabalhos prestados e não para distribuir lucros, não representando critério válido, inclusive por ofender ao disposto no artigo 1.008 do Código Civil, pois abre a possibilidade de que o sócio não participe dos lucros auferidos, caso não preste serviços em determinado período.

O conceito de lucro estabelecido no artigo 187 da Lei 6.404/76 impõe que as remunerações pagas pelos serviços prestados sejam consideradas despesas. Procedendo de forma diversa, a atuada aumenta de forma irreal seus lucros, distribuindo os valores indevidamente apurados a esse título em substituição às remunerações pelos serviços prestados.

Cita o artigo 201, 5º do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, norma que visa coibir que a remuneração pelo trabalho seja disfarçada de distribuição de lucros. No mesmo sentido, também menciona a Solução de Consulta Disit07 135/2010.

Assim sintetiza seu entendimento no Relatório Fiscal (fls. [...]):

Em suma, a distribuição de lucros a sócios, e de modo desproporcional às cotas de capital, pode existir. Contudo, a legislação ao permitir essa prática não autorizou que essa forma de remuneração sirva de refúgio para remunerar diretamente o trabalho de modo disfarçado. Ao se distribuir lucros a sócios legítimos, toda uma sistemática contábil e societária deve ser obedecida para que aquilo esteja, indubitavelmente, caracterizado como lucro da sociedade, vertido para determinado sócio com a aprovação dos demais, em razão da cessão de direito entre eles, e apurado antes de sua antecipação. Não é, de modo algum, a prática societária da AA. O médico realiza um certo número de atendimentos, a sociedade emite nota fiscal e, em decorrência, aqueles numerários são repassados de alguma forma para os profissionais envolvidos - às vezes inclusive na totalidade do que foi faturado pela pessoa jurídica naquele momento. Como isso pode ser considerado antecipação de lucros distribuídos de forma lícita?

Citando a Resolução 1.374/2011 do Conselho Federal de Contabilidade, aponta irregularidades na escrituração contábil, consistentes não apenas na ausência de registro como remuneração dos valores pagos a título de distribuição de lucros em desproporção com as quotas societárias.

Observou-se, também, o registro incorreto na "conta caixa" de pagamentos com históricos sem detalhamento das operações, realizados no interesse pessoal de determinados sócios ou de outras empresas a eles vinculadas (Opus Serviços de Anestesia Ltda - CNPJ 04.244.123/0001-29 e Hospital da Plástica de Santa Catarina Ltda - CNPJ 10.853.021/0001-03), cujos valores - segundo alegado, mas não demonstrado - eram posteriormente ajustados descontando-se tais pagamentos dos valores totais de lucros que esses sócios tinham direito a receber, evidenciando também sob esse aspecto, a inexistência do interesse societário nas atividades da autuada.

Enfatiza que a utilização inadequada da "conta caixa" em tal procedimento teve como objetivo ocultar tais operações, pois, caso fosse criada uma conta específica para essa finalidade, a irregularidade praticada se tornaria evidente.

Tratando-se de valores pagos no interesse de sócios da autuada sem qualquer justificativa e sem a comprovação sequer de que foram objeto de lançamentos de ajustes a título de lucros distribuídos, tais montantes foram adicionados às remunerações pelos trabalhos prestados e, assim, incluídos na base de cálculo da contribuição previdenciária apurada.

Também relata a utilização irregular da "conta caixa" para ajustar pagamentos por serviços prestados a sócio de fato (Márcio Joaquim Losso), no período anterior a seu ingresso formal no quadro societário. A autuada tentou ajustar os pagamentos a partir da "conta caixa" como distribuição de lucros em período posterior, quando tal profissional já participava formalmente da sociedade.

Adiante, narra situação envolvendo o próprio Sr. Márcio e outros médicos que receberam antecipações de lucros sem pertencerem ao quadro da autuada, cujos pagamentos sequer foram disfarçados mediante utilização da "conta caixa".

Relata a prática da autuada de repassar valores recebidos diretamente aos beneficiários que eram os sócios responsáveis pelos serviços prestados e que geraram aqueles pagamentos, não havendo qualquer apuração para que tais valores pudessem ser considerados como lucros distribuídos.

Conclui seu raciocínio às fls. [...] nos termos seguintes:

Reporta-se aqui ao que já foi aduzido no presente relato: absurdo é o contribuinte acreditar que, ao assim proceder, não está cometendo irregularidade alguma. Chega a ser um verdadeiro acinte à norma cível, contábil e tributária tamanha desvirtuação de conceitos e princípios atinentes à matéria. A pessoa jurídica aqui auditada, na acepção do contribuinte, é um verdadeiro "caixa eletrônico" onde ele realiza tantos "saques"

quantos forem necessários durante o mês, sem qualquer critério, autorização de sócios, apuração, nada; apenas de acordo com a necessidade individual de cada um. Ao final daquele mês, por uma mágica lastreada numa contabilidade pífia do ponto de vista técnico, aqueles saques a bel prazer se transmutam em dividendos antecipados; ao arrepio do contrato social, da norma cível atinente, de tudo que norteia a caracterização e o conceito de lucros - tudo devidamente dissimulado para ocultar a ocorrência da hipótese tributária de incidência.

No Anexo I, ao final do Relatório Fiscal, discorre a respeito da aferição indireta da base de cálculo e do arbitramento, realizados com fundamento no artigo 148 do CTN e artigo 33, §§ 3º e 6º da Lei 8.212/91, da contribuição prevista no artigo 22, III da Lei 8.212/91, devida pela empresa incidente sobre a remuneração paga ao médico Flávio Hulse Pederneiras, caracterizado como segurado contribuinte individual.

Os pagamentos em favor de pessoas jurídicas vinculadas aos médicos (Opus e Hospital da Plástica) foram rateados entre os favorecidos para definição das respectivas remunerações assim auferidas.

A conduta verificada no procedimento fiscal configura dolo, sonegação e fraude, ensejando a qualificação da multa de ofício incidente sobre o crédito tributário lançado, com fundamento no artigo 44, I e § 1º da Lei 9.430/96, c/c artigos 71 e 72 da Lei 4.502/64.

Aos administradores da autuada - Flávio Hulse Pederneiras e Luiz Fernando Soares - foi atribuída responsabilidade solidária pelo crédito tributário lançado, com fundamento no artigo 135, III do CTN, tendo em vista a participação nos procedimentos com o objetivo de omitir e dissimular a ocorrência dos fatos geradores.

A responsabilidade solidária atribuída a um desses administradores - Sr. Flávio Hulse Pederneiras - também foi fundamentada no artigo 124, I do CTN, por tratar-se, como visto, do beneficiário dos pagamentos tratados no presente processo.

Relata a lavratura de Representação Fiscal para Fins Penais - RFFP e encerra mencionando os elementos integrantes da autuação, além de fornecer orientações aos sujeitos passivos.

Impugnação:

O despacho de fl. [...] apresenta quadro com as datas das intimações e impugnações apresentadas:

A impugnação apresentada pela autuada traz as seguintes considerações:

- Sempre atuou como pessoa jurídica, sendo nessa condição contratada para a prestação de serviços na área de sua especialidade, realizando investimentos em equipamentos, pessoal e instrumentos de gestão corporativa, registrando valores elevados na conta reservas de lucros não distribuídos. Assim, demonstra a efetiva capitalização para manutenção de suas atividades e novos investimentos, possibilitando com esta estrutura o atendimento a mais de dez instituições hospitalares e milhares de pacientes, discordando por tais razões, das imputações atribuídas pela fiscalização.

- Questiona a duração do procedimento fiscal e o excesso de intimações realizadas com solicitação de grande quantidade de documentos e esclarecimentos, prazos exíguos, excesso de linguagem, linguagem inadequada e repreensões ilimitadas, carecendo de previsão legal as exigências fiscais.

- Discorda do lançamento pautado na exigência de unanimidade nas aprovações dos atos da sociedade, sendo tal condição impraticável devido à natureza das atividades médicas

desenvolvidas 24 horas por dia, 7 dias por semana, e que apenas os sócios possuem interesse para reclamar a respeito da forma de distribuição dos lucros.

- Voltando ao procedimento fiscal, reforça a alegação de excessos cometidos pela fiscalização, que teria chegado a conclusões acusatórias antes que a autuada pudesse apresentar suas justificativas.

- A contabilidade foi desqualificada pela fiscalização, porém, não foi desclassificada, efetuando-se o lançamento a partir de seu conteúdo. A fiscalização utilizou a receita declarada, não efetuando o arbitramento do lucro. São feitas imputações de má-fé sem qualquer comprovação, a partir de suposições baseadas em meras filigranas sem impacto tributário. Entende não haver fundamento para o crédito tributário lançado nem para a qualificação da multa de ofício.

- Argui nulidade por ter o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF autorizado a fiscalização de contribuições previdenciárias e de terceiros da empresa, tendo o procedimento rumado para os sócios (pessoas físicas) sem qualquer mandado nesse sentido e para a tributação do Imposto de Renda decorrente de ação judicial.

- Afirma haver sucessivas e desproporcionais prorrogações (desprovidas de motivação e cientificação) e a inclusão de uma segunda autoridade fiscal ao final do procedimento, sendo que esta sequer assina um único termo de intimação, qualificando como inadequado o trabalho concentrado em um único auditor-fiscal.

- Aponta outras normas que entende infringidas, afirmando que os atos possuem validade por 60 (sessenta) dias, o que não restou observado.

- O procedimento também é nulo por ter a fiscalização afirmado a existência de atos dissimulatórios e de abuso da personalidade jurídica, desconsiderado os efeitos dos atos societários praticados sem prévia emissão do necessário ato declaratório executivo de inidoneidade de pessoa jurídica e dos documentos fiscais por ela emitidos, nos termos da Portaria MF 187/93. Também alega afronta ao artigo 50 do Código Civil.

- Retoma a descrição das atividades que desenvolve, enfatiza a necessidade investimentos em quadro de pessoal, estrutura física e equipamentos, afirmando que seria impossível uma pessoa física atender as exigências dos contratos de prestação de serviços com cobertura em tempo integral, 7 dias por semana, 365 dias por ano. Apresenta pareceres atestando seus investimentos e capacidade técnica (...). Conclui não se tratar, portanto, de uma empresa de fachada.

- Ao contrário do que é entendido pela fiscalização, a autuada oferece a prestação impessoal de serviços de anestesiologia, visando garantir a disponibilidade dos profissionais necessários, equipamentos e tecnologia que não seriam atendidos se a contratação do serviço fosse realizada de forma pessoal. Assim, os resultados dos serviços prestados não são fruto apenas dos esforços do profissional diretamente responsável por sua execução, mas decorrem de toda estrutura oferecida pela empresa, legitimando a contabilização dos recebidos como receitas, gerando lucro após descontadas as despesas.

- Também de forma diversa do que entende a fiscalização, parte dos lucros é investido em equipamentos e pesquisas.

- Sustenta que as atividades desenvolvidas se enquadram como serviços hospitalares, e que tal enquadramento não decorre de estruturas físicas referentes a hospitais ou clínicas, mas da natureza das atividades em questão.

- É incorreto o procedimento fiscal de considerar todo montante pago aos médicos como remuneração, pois, a própria fiscalização admite que parte desses valores poderia ser

classificada como lucro e distribuída como tal. Questiona a legalidade do artigo 201, § 5º, II do RPS.

- Os pareceres juntados demonstram a existência de lucros, caberia então, segundo o entendimento fiscal, a reapuração dos valores, que não poderia considerar a totalidade de pagamentos como remuneração, negando dessa maneira a possibilidade de existirem lucros. Ademais, a distribuição a título de lucro de todo montante recebido inviabilizaria a atividade empresarial.

- Defende a legalidade da distribuição de lucros de forma desproporcional em relação às quotas societárias, afirmando tratar-se de matéria de interesse exclusivo dos sócios. Ressalta que, seguindo o raciocínio da fiscalização, apenas a parcela de lucros distribuídos excedente às quotas sociais deveria ser considerada como remuneração.

- Existe previsão contratual para distribuição dos lucros de modo diverso à participação societária, atendendo às exigências legais. As ausências de assinaturas em atos societários apontadas pela fiscalização são irrelevantes e todos os sócios subscrevem a impugnação demonstrando concordância com a forma como foram distribuídos os lucros apurados.

- Com relação à aferição indireta a partir de valores apurados na "conta caixa", afirma inexistirem demonstrativos que permitam a compreensão dos fatos e o exercício do direito de defesa. Portais razões, deve ser reconhecida a nulidade do arbitramento.

- Argumenta que as diferenças entre as participações societárias e as parcelas de lucros distribuídos a cada sócio são muito pequenas, raramente ultrapassando 1%, cenário tolerável diante do estabelecido no artigo 1.007 do Código Civil.

- Aduz que os lucros distribuídos foram corretamente apurados mediante demonstrações contábeis. A frequência com que as distribuições foram realizadas está de acordo com a realidade comum em muitas sociedades empresariais e não transforma tais valores em remunerações sujeitas à contribuição previdenciária.

- Sendo optante pelo lucro presumido, importa considerar o total de receitas auferidas, de modo que eventuais falhas na classificação de valores irrisórios como despesa não refletem no resultado apurado.

- Insurge-se contra a qualificação da multa de ofício, inexistindo justa causa para presumir a ocorrência de fraude, sequer existindo sonegação do fato gerador.

- Deve ser afastada a Taxa Selic sobre a multa qualificada.

- Invoca a aplicação do artigo 150, § 4º do CTN, o que implica no reconhecimento parcial da decadência.

Ao final, pugna pela suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151, III do CTN; o reconhecimento de sua nulidade ou improcedência; produção de provas, inclusive prova oral conforme rol de testemunhas, documental e pericial, indicando assistente e formulando quesitos. Subsidiariamente, pleiteia a redução da base de cálculo aos valores excedentes à participação societária; a redução da multa a 75%; afastamento da Taxa Selic e reconhecimento da decadência parcial. Também requer que as intimações sejam encaminhadas à procuradora qualificada ao final.

Como visto no demonstrativo de fl. [...], já transcrito, o responsável Flávio Hulse Pederneiras apresentou duas impugnações. A primeira delas, apresentada individualmente, traz as alegações seguintes:

- Integra o quadro societário da autuada, sendo que a contratação para prestação de serviços é sempre da empresa e não de um ou outro médico, não concordando com a conclusão da fiscalização de se tratar a autuada de uma empresa de fachada.



- Não pode participar do processo fiscalizatório, quando deveria ter sido emitido MPF específico. Nunca foi chamado sequer para prestar esclarecimentos, o que caracteriza nulidade absoluta do procedimento. Colaciona jurisprudência que entende favorável ao estabelecer a necessidade de que os co-responsáveis sejam cientificados do lançamento.

- Não tendo oportunidade de prestar esclarecimentos, jamais poderia ter-lhe sido aplicada a multa qualificada, que se fundamentou em dolo ou fraude ou no descumprimento de intimações que foram endereçadas à empresa e não à sua pessoa. Não houve omissão de qualquer documento ou valor, sendo utilizados, inclusive, as informações registradas na contabilidade da empresa.

- Invoca a aplicação do artigo 150, § 42 do CTN, o que implica no reconhecimento parcial da decadência.

- Questiona a imputação fiscal quanto ao descumprimento do disposto no artigo 1.007 do Código Civil e o estabelecimento da base de cálculo a partir da totalidade dos lucros distribuídos, e não apenas da parcela superior à sua quota societária, já que esta foi a irregularidade apontada.

- Afirma que não existe explicação para o total da base estimada em R\$ [...] sendo que os lucros distribuídos foram de apenas R\$ [...].

- Refuta a imputação da responsabilidade fundamentada no artigo 990 do Código Civil, pois tal dispositivo só teria aplicação caso não houvesse registro dos atos constitutivos societários, hipótese que não se verifica. Também diverge da utilização do artigo 1.080 do Código Civil e do artigo 124,1 do CTN, como fundamento da solidariedade, trazendo jurisprudência a respeito.

- Caso mantida, a multa deve ser reduzida a 75% e sobre seu montante deve ser afastada a incidência da Taxa Selic.

Ao final, pugna pela suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151, III do CTN; produção de provas, inclusive concedendo-lhe prazo suplementar para juntada de documentos; o acolhimento das preliminares ou, no mérito, a insubsistência da infração ou o afastamento da responsabilidade solidária. Sucessivamente, pleiteia a redução da base de cálculo à parcela de lucros distribuídos em excedente à proporção da quota societária e afastamento da tributação sobre pagamentos contabilizados como caixa.

O responsável Flávio Hulse Pederneiras apresentou nova impugnação, desta vez em conjunto com o responsável Luiz Fernando Soares, trazendo os seguintes argumentos:

- Tiveram acesso a íntegra dos documentos apenas em [...], pois, embora notificados, não se encontravam cadastrados como responsáveis solidários no e-Cac antes dessa data, razão pela qual, requerem prazo adicional para juntada de documentos.

- A seleção se deu a partir de pronunciamento judicial favorável para redução da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, sendo auditadas notas fiscais de saída e contratos de prestação de serviços, perquirindo os próprios prestadores contratados pela pessoa jurídica. Não sendo encontradas irregularidades, restou como alternativa apenas discordar da correta distribuição de lucros efetuada.

- Repetem, resumidamente, argumentos apresentados pela autuada concluindo pela ausência de ilicitude que daria ensejo à responsabilidade atribuída com fulcro no artigo 135, III do CTN. Aduzem que o simples fato de constarem como administradores da empresa não atrai a responsabilidade tributária, inexistindo qualquer individualização de conduta que ampare a imputação fiscal, elemento indispensável conforme jurisprudência que trata do tema.

- Alegam que a responsabilidade em questão é na modalidade "subsidiária", respondendo os supostos devedores apenas em caso de impossibilidade de se exigir o cumprimento da obrigação pela pessoa jurídica.

Ao final, pugnam pela suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151, III do CTN; produção de provas, inclusive prova documental e oral, conforme rol de testemunhas e pela exclusão da responsabilidade tributária, requerendo, ainda, que as intimações sejam encaminhadas à procuradora qualificada ao final.

É o relatório.

Ao analisar a impugnação, o órgão julgador de 1ª instância, decidiu que não assiste razão ao contribuinte, de acordo com a seguinte ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

INTEMPESTIVIDADE.

A petição apresentada fora do prazo não caracteriza a impugnação, não instaura a fase litigiosa do procedimento, não suspende a exigibilidade do crédito tributário e não comporta julgamento de primeira instância.

ADVOGADO. INTIMAÇÃO. DESCABIMENTO.

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

DILAÇÃO PROBATÓRIA. NECESSIDADE.

A produção de provas desenvolver-se-á de acordo com a necessidade à formação da convicção da autoridade julgadora, a quem cabe indeferi-las quando se mostrarem desnecessárias.

PROCEDIMENTOS FISCAIS. FASE OFICIOSA. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. OPORTUNIDADE.

Na fase oficiosa, os procedimentos que antecedem o ato de lançamento são praticados pela fiscalização de forma unilateral, não havendo que se falar em processo, contraditório e ampla defesa, só se podendo falar na existência de litígio após a impugnação do lançamento.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL SÓCIO QUOTISTA. REMUNERAÇÃO. É segurado obrigatório da Previdência Social, na modalidade contribuinte individual, o sócio quotista que recebe remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural.

SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA. REMUNERAÇÃO.

É de vinte por cento a contribuição a cargo da empresa, destinada a Seguridade Social, incidente sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. REMUNERAÇÃO DE SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL

O valor pago a título de distribuição de lucros, quando caracterizado como remuneração por serviços prestados pelo sócio, possui natureza remuneratória, sujeito à incidência de contribuição previdenciária devida pela empresa sobre a remuneração do segurado contribuinte individual. Para fins previdenciários, é vedado o pagamento apenas de distribuição de lucros ao sócio que presta serviços à empresa. Integra a remuneração do segurado contribuinte individual o valor total pago ao sócio, ainda que a título de antecipação de lucro, quando não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. ARGUIÇÃO.  
AFASTAMENTO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE. INSTÂNCIA  
ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA.

A instância administrativa é incompetente para afastar a aplicação da legislação vigente em decorrência da arguição de sua inconstitucionalidade ou ilegalidade.

AFERIÇÃO INDIRETA.

Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE PAGAMENTO. FALTA DE  
DECLARAÇÃO. QUALIFICAÇÃO. SONEGAÇÃO. FRAUDE. CONLUÍO.

Será aplicada multa de ofício no importe de 75% 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. A multa será qualificada nos casos de sonegação, fraude ou conluio.

SELIC. INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA. APLICABILIDADE.

Os juros moratórios - calculados de acordo com a Taxa Selic - incidem sobre a multa, pois esta integra o crédito tributário lançado.

DECADÊNCIA. DOLO. FRAUDE. SIMULAÇÃO.

Verificada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Os interessados interpuseram recursos voluntários, refutando os termos do lançamento e da decisão de piso.

## **Voto**

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

Os presentes Recursos Voluntários foram formalizados dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e preenchem os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-los e, por isso mesmo, passo a apreciá-los em suas alegações.

De antemão, em relação aos recursos voluntários dos responsáveis solidários Flávio Hulse Pederneiras e Luiz Fernando Soares, apesar dos argumentos dos referidos recorrentes no sentido de que, por conta da pandemia, houve prejuízo no atendimento presencial, onde suscitam que sejam consideradas as impugnações perante o órgão julgado de piso, entendo que não assiste razão aos mesmos, pois, no período abrangido pelo prazo de impugnação concedido, em cuja ciência já vigorava a Portaria RFB 4.261, de 28 de agosto de 2020, que disciplina o atendimento presencial no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), o atendimento presencial já se encontrava normalizado pela referida portaria.

Por conta disso, entendo que foi correta a decisão recorrida no sentido de não conhecer das impugnações apresentadas pelos responsáveis solidários Flávio Hulse Pederneiras e Luiz Fernando Soares, devendo, portanto, ser negado provimento aos recursos voluntários dos mesmos.

### **1 – DO RECURSO VOLUNTÁRIO DA CONTRIBUINTE AA – ANESTESIOLOGISTAS ASSOCIADOS LTDA**

Ao iniciar seu recurso, a contribuinte faz um ligeiro resumo das atividades desenvolvidas pela empresa, para em seguida, demonstrar insatisfações tanto em relação à autuação quanto à decisão recorrida.

Ataca a decisão recorrida quando a mesma concluiu pela legitimidade da organização da AA, mas ressaltou que “não se admite que o sócio receba da sociedade apenas valores a título de distribuição de lucros, deixando de perceber qualquer remuneração pela atividade laboral desenvolvida”, onde a referida decisão fundamenta, ainda, que não cabia arbitrar pro labore, mas sim tributar a integralidade dos lucros, como se não houvesse aspecto empresarial: “não havendo discriminação de valores a título de remuneração do sócio que presta serviços, cabível, conforme estabelecido na legislação, considerar como remuneratórios a totalidade dos valores pagos”.

Contesta também a decisão recorrida pela manutenção da multa de ofício qualificada para 150%, ao constatar que a organização da AA representa “sonegação e fraude relacionadas à ocorrência do fato gerador – representado pelo pagamento de remuneração por serviços prestados sob a forma de distribuição de lucros”. No caso, a recorrente acredita ser contraditório a decisão ao imputar sonegação à Recorrente e, ao mesmo tempo, afirmar que “a contabilidade não foi desconsiderada porque ali se encontram registradas todas as operações de interesse da fiscalização, que apenas deu o tratamento adequado às mesmas quando incorretamente contabilizadas”. Quer dizer, acredita que é patente que não houve omissão de fato gerador; pois, a contabilidade da Recorrente é idônea e jurígena, não se sustentando a amarga qualificação da multa de ofício, como se sonegadores fossem.

No caso, a contribuinte entende que a decisão ora recorrida entra em contradição, pois seus fundamentos apontam pelo desacerto do auto de infração; contudo, opta ela por manter as conclusões do auto de infração por fundamentos diversos, o que não é permitido pelo CARF.

Por questões didáticas, os argumentos da contribuinte, serão analisados em tópicos separados, conforme apresentados em seu recurso.

#### 1.1 - NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR MOTIVAÇÃO ULTERIOR. FUNDAMENTOS DO AUTO DE INFRAÇÃO DESCARTADOS PELA DECISÃO RECORRIDA, QUE LHE EMPRESTOU PREMISSAS INOVADORAS.

Segundo a recorrente, ao oferecer sua impugnação, questionou diversas premissas do auto de infração que não se coadunam com a legislação e a jurisprudência pátrias. No caso, a decisão recorrida, aos invés de acolher a sua impugnação e desconstituir o Auto de Infração no que era cabível, optou por emprestar novos fundamentos de fato e de direito, como forma de manter a autuação nos termos apresentados pela fiscalização.

Argumenta também que para deixar ainda mais claro a premissa de que a sociedade seria de fachada, o relatório fiscal lançou: “a sociedade que aqui será analisada foi criada e é utilizada com o intuito de levar a contento um planejamento tributário voltado a maximizar a remuneração de típicos profissionais liberais. Não surgiu, na verdade, de uma congregação de esforços para a consecução de um objetivo comum, mote que deveria nortear a constituição tanto das sociedades simples quanto das empresárias.” Versão esta, segundo a recorrente, derrubada pela decisão recorrida.

No caso, segundo a recorrente, fiscalização considerou a empresa de fachada, enquanto que a decisão recorrida a considerou legalmente formada e em atuação, conforme os trechos de seu recurso, a seguir, transcritos:

Isso fica evidente, por exemplo, quando o Auto de Infração afirma que a empresa AA é uma sociedade de papel; que os seus sócios são “**pretensos sócios**”; e que sua personalidade jurídica possui “**intuito puramente dissimulatório**”; que sua existência “**na verdade é um desrespeito grotesco**”; que determinados lançamentos são “**método comezinho de se aperfeiçoar a dissimulação**” e “**balbúrdia financeira**”; que “**profissional contábil algum, minimamente conhecedor dos conceitos atinentes ao ofício, diria que há alguma correção nisso**”; e que a AA é, enfim, “**manipulada**”, “**pífia**”, “**fragilizada ao extremo**”, “**dissimulada**”.

( ... )

A v.Decisão recorrida, de outro lado, julgou como se o Auto de Infração nunca questionasse a organização da AA ou sua contabilidade. Fundamenta, por exemplo, que “**não foi deconsiderada a existência da autuada**”, sendo que o Auto de Infração evidentemente afirma que ela é mero “**método comezinho de se aperfeiçoar a dissimulação**” e que seus sócios são “**pretensos sócios**”.

2.5. Mas a mais gritante motivação ulterior é quando fundamentou que “a natureza das atividades da empresa e o fato de desempenhá-las em estabelecimentos de terceiros não representam questões relevantes, não guardando relação com a origem do crédito tributário”, sendo que o auto de infração dedica dezenas de laudas a discorrer sobre a natureza das atividades, o fato de desempenhá-las em estabelecimentos de terceiro e assim por diante.

Em suma, para a recorrente, na fiscalização, a motivação da autuação foi pelo fato da empresa ser de fachada. Já a decisão recorrida acrescentou novos fundamentos no julgamento da impugnação apresentada, não desconsiderando a legitimidade da organização da AA.

Sobre estes argumentos iniciais, analisando os autos e a decisão recorrida, entendo que em nenhum momento a referida decisão foi contraditória aos fundamentos apresentados pela autuação, pelo contrário, apenas reforça, de uma forma legalmente embasada, os motivos que levaram a autuação ao considerar a ação da contribuinte, passível de autuação.

No caso, a decisão recorrida, coadunando com a autuação, demonstra que, apesar da aparente legalidade na formação empresarial, regularidade nos registros e desenvolvimento das atividades empreendedoras, os sócios e demais responsáveis legais pela empresa, usavam de meios que favoreceram a tese evasiva apresentada pela fiscalização, seja pela distribuição de recursos sem tributação, através da distribuição disfarçada de lucros, seja por acrescentar à contabilidade, elementos que venham a corroborar com a fiscalização no sentido de que não representam a verdade real dos fatos.

## 1.2 - NULIDADE DE JULGAMENTO. AUSÊNCIA DE ENFRENTAMENTO DA IMPUGNAÇÃO E INDEFERIMENTO DE PROVAS

Segundo a recorrente, uma vez vítima de graves acusações, em relação à constituição empresarial, solicitou perícia, apresentou argumentos,

provas e laudos periciais, porém a decisão recorrida, furtou-se de sua obrigação de analisa-los. Senão, veja-se a seguir, trechos de seu recurso, onde a contribuinte tenta demonstrar o afirmado:

Diante de tão graves acusações à constituição empresarial da AA, a Recorrente socorreu-se de prova pericial pré-constituída; pediu pela produção de outras provas, e também apresentou diversas defesas fáticas e jurídicas. Contudo, a v.Decisão recorrida, assim como pinçou de forma seletiva os fundamentos do Auto de Infração que iria considerar como existentes, também pinçou as teses defensivas que mereciam julgamento, havendo ausência de julgamento de diversas outras.

( ... )

A uma, a defesa foi acompanhada de laudo pericial do contador Willian Paulo Stahlhofer, que atestou pela fidedignidade contábil das distribuições de lucros. Além de não examinar esse documento, a v.Decisão apresenta premissas que seriam facilmente infirmadas pela sua análise. Fundamenta, por exemplo, que **“os sócios prestavam serviços e eram remunerados mediante distribuição de lucros feita de forma irregular”**, olvidando que, como a perícia delineou, a AA possui **“24 anos de existência societária e é natural trazer resultados de outros anos por meio de reservas de lucros que podem ser distribuídas aos seus sócios a qualquer momento”**, não havendo que se afirmar que os lucros eram retribuição por serviços.

( ... )

Portanto, as demonstrações financeiras, agora auditadas pelos Srs. Peritos, em Laudo Pericial anexo, revelam inequivocamente a existência de lucros! Para estes casos, mutatis mutandi, deveria ser aplicada a técnica de desclassificação contábil para fins de reapuração do lucro. Em casos análogos é reiterado o posicionamento do CARF nesse sentido: "Efetuada pela Fiscalização a glosa de parte significativa dos custos auferidos pelo contribuinte vis a vis os valores declarados, incumbe-lhe desclassificar a escrita contábil/fiscal apresentada por ser esta evidentemente inservível para apuração do lucro real."(Processo: 13708.000059/94-63) ( ... ). No caso, não teria havido o enfrentamento ao entendimento do CARF de que até mesmo as sociedades civis podem distribuir lucros de forma desproporcional à participação social, de modo que seria injustificável tributar todos os lucros.

Ao se analisar a decisão recorrida, em especial, no que toca aos questionamentos dos então impugnantes, percebe-se que a mesma, de forma cautelosa, termina por atacar todos os itens arguidos na impugnação. No caso da análise da perícia e produção de provas apresentadas pela contribuinte, a referida decisão, ao contrário do mencionado pela recorrente, não descartou os registros e demonstrações contábeis apresentados pela recorrente ou perícia, apenas informou que, apesar da regularidade nos referidos lançamentos, em alguns casos, não demonstrou a verdade real dos acontecimentos empresariais, em especial no tocante à distribuição disfarçada de lucros e também no caso de registro de alguns fatos contábeis relacionados à conta caixa, que colaboram com a tese da fiscalização de que a contribuinte estaria se utilizando de subterfúgios para a omissão de fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Quanto à solicitação de perícias e prazos para a apresentação de documentos, a decisão atacada, apresentou os fundamentos legais justificativos de sua decisão, conforme os trechos pertinentes de seu acórdão, a seguir listados:

Quanto ao pedido para juntada de novos documentos, o artigo 16, § 4º do Decreto 70.235/72 estabelece que a prova documental será apresentada na impugnação, sob pena de preclusão, a menos que: fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior (alínea “a”); refira-se a fato ou a direito superveniente (alínea “b”); destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos (alínea “c”).

Portanto, nada a ser deferido vez que não restou demonstrada qualquer das hipóteses legais.

Quanto à pretendida prova oral, inexistente previsão legal para sua produção no processo administrativo fiscal, inclusive por se tratar de modalidade incompatível com a natureza do processo tributário, no qual todas as imputações fiscais, bem como, as alegações trazidas na impugnação, devem se encontrar lastreadas em registros documentais.

O pedido de prova pericial - conforme os quesitos formulados na impugnação - versa sobre a existência e registro contábil dos valores distribuídos a título de antecipação de lucros e a apuração da remuneração de cada sócio se considerado apenas os pagamentos excedentes à proporcionalidade das quotas societários. Referidos temas serão analisados adiante no presente julgamento a partir dos elementos constantes nos autos, trazidos de acordo com as regras estabelecidas para a produção da prova documental.

A produção de tal modalidade probatória afigura-se, portanto, desnecessária e assim, existindo nos autos elementos suficientes para a formação da convicção necessária ao julgamento da controvérsia instaurada, aplica-se o disposto no artigo 18 do Decreto 70.235/72:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entende-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

Isto posto, indefere-se a dilação probatória pleiteada, prosseguindo-se na análise dos demais pontos controvertidos.

**1.3 - PROCEDIMENTO NULO. DIVERSOS ATOS ADMINISTRATIVOS QUE DESRESPEITAM NORMAS COMPLEMENTARES. FALTA DE MOTIVAÇÃO À ABERTURA DE FISCALIZAÇÃO SOBRE LUCROS. DESVIRTUAMENTO DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL INAUGURAL E ILEGALIDADE DAS PRORROGAÇÕES. MANIFESTA TRANSPOSIÇÃO DOS CRITÉRIOS DE SELEÇÃO DE FISCALIZAÇÃO.**

Segundo a recorrente, houve a deturpação dos requisitos atinentes ao desenvolvimento da fiscalização em análise, seja pelo descumprimento dos requisitos legais, entre eles, o direcionamentos do procedimentos à empresa e sócios pessoas físicas, sem qualquer mandado de



procedimento fiscal ou adendo a este, onde não foram cumpridos procedimentos necessários à legalidade do MPF, seja pelos critérios de seleção, onde a contribuinte assevera que, tendo em vista que a fiscalização ocorreu sem amparo do competente Mandado de Procedimento Fiscal, porque esgotado o prazo sem prorrogação validamente cientificada e motivada, e pela total deturpação do seu objeto, em manifesta ofensa aos princípios da impessoalidade e legalidade, basicamente, conforme os itens de sua impugnação, a seguir transcritos:

4.3. Logo de início, cumpre registrar que a deturpação da previsão contida no § 1º do art. 4º da portaria. É que, iniciado sob fiscalização de contribuições previdenciárias próprias e de terceiros, a fiscalização rumou tanto para os sócios, pessoas físicas, sem qualquer mandado de procedimento fiscal ou adendo a este, e o que é pior, para tributação de Imposto de Renda, decorrente de ação judicial.

4.4. Então, ou o critério de seleção foi aquele atinente às contribuições previdenciárias, ou foi a respeito do aproveitamento da ação judicial, jamais os dois. Essa alteração de rumos, inclusive alcançando terceiros sem o competente Mandado de Procedimento Fiscal, torna nulo o ato, de início.

4.5. Não obstante, além da inclusão de uma segunda autoridade fiscal somente no final da fiscalização, ferindo uma vez mais todo o procedimento prévio, igualmente foram sucessivas e desproporcionais prorrogações. E o que é pior, a 2ª autoridade fiscal incluída sequer assina um único TIF, um único relatório fiscal. Tudo reside em um único fiscal, o que é inadequado. Colhe-se dos adendos ao MPF.

( ... )

4.13. A esse respeito, justificou a v.Decisão recorrida que é possível a “**prorrogação até a conclusão dos trabalhos**”, conforme art. 11, I da Portaria RFB 6.478/2017. Convém esclarecer que não se está a negar que é possível prorrogar a fiscalização, mas sim que ela deve ser feita em respeito ao regimento. Precisa ser motivada, pública e proporcional. *In casu*, além da inexistência de cientificação ao sujeito passivo, verifica-se deturpação do objeto, inclusão de novos fiscais, alteração dos rumos e quebra dos critérios de seleção tornam nulo o ato em razão da ausência de motivação.

( ... )

Dessa forma, tendo em vista que a fiscalização ocorreu sem amparo do competente Mandado de Procedimento Fiscal (porque esgotado o prazo sem prorrogação validamente cientificada e motivada) e em total deturpação do seu objeto, em manifesta ofensa aos princípios da impessoalidade e legalidade, bem assim o manifesto excesso de prazo sem qualquer motivação, deve ser declarada nula a presente fiscalização, anulando-se, por consequência, os lançamentos tributários a ela vinculados.

De antemão, vale lembrar que o Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento interno de planejamento e controle das atividades de fiscalização. Eventuais falhas nesses procedimentos, por si só, não ensejam a nulidade do lançamento decorrente da ação fiscal.

Ademais, considerando a abrangência, precisão, clareza e especificidade da decisão recorrida nestes itens em discussão, cujos fundamentos eu

concordo, adoto, como razões de decidir, neste tópico do recurso, os argumentos apresentados pela decisão recorrida, cujos trechos pertinentes, transcrevo a seguir:

Procedimento fiscal:

Ainda antes de ingressar no mérito do crédito tributário lançado, necessário analisar os questionamentos formulados pelos autuados quanto à regularidade e legalidade do procedimento fiscal. Nesse sentido, alegaram excesso de linguagem, de exigências e acusações contidas nas intimações e do prazo de duração da ação fiscal; ausência de motivação e de ciência dos atos procedimentais; desvio do objeto da ação fiscal; ofensa à legislação; irregularidade decorrente da inclusão de um segundo auditor-fiscal no MPF apenas ao final do procedimento.

A ação fiscal teve início com o Termo de Início do Procedimento Fiscal (fls. 02/06), levado à ciência da autuada em 21/02/2019 (AR fls. 07). Tal documento, dentre outras informações, contém a discriminação dos tributos a serem fiscalizados e os respectivos períodos, a qualificação da autoridade fiscal (AFRFB) responsável pela fiscalização, a documentação e informações inicialmente solicitadas.

Também contém o esclarecimento de que a empresa sob ação fiscal poderia consultar a autenticidade do termo, bem como alterações e prorrogações, no sítio da RFB na *internet* [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br), com acesso mediante o código fornecido logo no início do termo, tudo em conformidade com o estabelecido no artigo 4<sup>a</sup> da Portaria RFB 6.478/2017:

Art. 4º Os procedimentos fiscais serão instaurados após sua distribuição por meio de instrumento administrativo específico denominado Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal (TDPF), previsto no art. 2º do Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001.

( ... )

§ 4º A ciência do TDPF pelo sujeito passivo dar-se-á no sítio da RFB na Internet, no endereço, mediante a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal, mediante o qual o sujeito passivo poderá certificar-se da autenticidade do procedimento.

(...)

Utilizando o código de acesso fornecido, é possível acessar na página da *internet* da RFB o seguinte Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal -TDPF-F:

( ... )

De plano, verifica-se em tal instrumento a discriminação de todas as prorrogações do procedimento fiscal, afastando assim a alegação da autuada de que não teria tomado ciência de tais atos.

Quanto à duração da fiscalização, a legislação estabelece seu prazo em 120 (cento e vinte) dias, conforme artigo 11,I da Portaria RFB 6.478/2017, sendo possível sua efetiva prorrogação até a conclusão do trabalho (§ 1º):

Art. 11. Os procedimentos fiscais deverão ser executados nos seguintes prazos:

I -120 (cento e vinte) dias, no caso de procedimento de fiscalização; e

( ... )

§ 1º Os prazos de que trata o caput poderão ser prorrogados até a efetiva conclusão do procedimento fiscal e serão contínuos, excluindo-se da sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento, conforme os termos do art. 5º do Decreto nº 70.235, de 1972.

(...)

Em outro questionamento, a autuada alega que o procedimento foi direcionado indevidamente aos sócios (pessoas físicas) sem qualquer mandado nesse sentido.

No que se refere à contribuição previdenciária (tributo objeto do presente processo), foi lançada de ofício a contribuição devida pela empresa, incidente sobre remunerações de segurado contribuinte individual, com base legal no artigo 22, III da Lei 8.212/91, em estrita conformidade, portanto, com os tributos delimitados no TDPF e no Termo de Início do Procedimento Fiscal.

Uma vez que os fatos geradores da contribuição lançada correspondem à remuneração de pessoa física, necessária a averiguação dos pagamentos efetuados a esta pessoa.

Além disso, em contexto mais amplo, foram verificadas as características dos pagamentos feitos pela autuada a todas as pessoas físicas na mesma condição de médicos/sócios, para a definição da natureza de tais pagamentos. Todos esses atos se colocam nos limites estabelecidos para identificação e apuração da contribuição previdenciária da empresa.

Ainda com relação à regularidade dos termos que amparam a ação fiscal, especificamente quanto à inclusão do sócio no pólo passivo da relação jurídico-tributária sem que tenha sido emitido MPF específico em seu nome, tal questão será analisada adiante, em tópico que tratará especificamente da responsabilidade solidária.

A autuada também questiona a inclusão de outro AFRFB apenas na fase final da fiscalização (em 04/05/2020) e o fato de que este novo auditor-fiscal não tomou parte nos atos realizados durante o procedimento.

Tal constatação é irrelevante, em nada repercutindo na legalidade do procedimento realizado, não afrontando qualquer norma procedimental. A afirmação da autuada de que é inadequada a concentração dos trabalhos em apenas um AFRFB representa tão-somente entendimento pessoal, sem qualquer amparo legal. Eventuais atos ilegais devem ser indicados de forma específica, nada sendo apresentado nesse sentido.

Em argumento específico, a autuada alega que foi intimada a apresentar justificativas e provas para 783 lançamentos contábeis, número excessivo para o prazo que lhe foi concedido. Embora a fiscalização tenha discriminado apenas 48 lançamentos, a tarefa teria que se estender aos 783, pois todos estavam relacionados e foram incluídos na base de cálculo.

A respeito, a fiscalização utilizou a técnica de amostragem, solicitando parte da documentação objeto da auditoria realizada e, a partir da conclusão obtida, estendeu a conclusão de tal análise a todo universo documental com características semelhantes, sem prejuízo de que o sujeito passivo demonstrasse que os casos não apreciados na amostragem corresponderiam a situações diversas. Portanto, não há razão para a irresignação da autuada.

De igual maneira, não procede a suposta ilegalidade em decorrência dos alegados excessos de prazo para conclusão da fiscalização, de intimações e de linguagem por parte da autoridade fiscal.

Ao ser intimada, a autuada solicitou em inúmeras ocasiões a prorrogação de prazo para apresentação de documentos e esclarecimentos, o que lhe foi concedido em termos razoáveis. Outras vezes, os elementos apresentados não foram suficientes, resultando na necessidade de novas intimações e prazos adicionais. Todos esses fatores contribuíram para o tempo total pelo qual se estendeu o procedimento, não se observando excesso de duração, nem tampouco a concessão de prazos insuficientes para apresentação de elementos.

Assim, agindo de acordo com a competência estabelecida no artigo 142 do CTN, para constituir o crédito tributário mediante o lançamento, a autoridade fiscal no exercício das atribuições de verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar os sujeitos passivos e propor a aplicação das penalidades cabíveis, demonstrou zelo e diligência, procurando identificar todos os elementos necessários à compreensão do contexto fático.

Sua conduta não pode ser considerada inapropriada por ter se empenhado em apurar detalhadamente todos os fatos e circunstâncias, o que resultou na elaboração de Relatório Fiscal extremamente detalhado, não podendo a autuada e os responsáveis solidários alegarem falta de informação a respeito das imputações que lhes estão sendo dirigidas.

Por fim, com relação ao argumento de que houve vício de motivação na realização da ação fiscal, trata-se de mera alegação desprovida da indicação de qualquer elemento, tendo a fiscalização exercido suas atribuições estabelecidas no já mencionado artigo 142 do CTN e, especificamente no caso da contribuição previdenciária, também no artigo 33 da Lei 8.212/91, que fundamenta a competência da RFB para planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à fiscalização.

Portanto, não devem ser acatadas as insurgências dos recorrentes pertinentes às arguidas ilegalidades relacionadas ao procedimento fiscal.

#### 1.4 - INEXISTÊNCIA DO ATO DECLARATÓRIO DE INIDONEIDADE DA PESSOA JURÍDICA E AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO DO ATO À HIPÓTESE DO ART. 50 CC. FISCAL SEM COMPETÊNCIA.

Em sua tese de defesa, argumenta que a fiscalização, ao desclassificar a personalidade jurídica de empresarial para pessoal, o fez sem o necessário ato declaratório de inidoneidade, bem como sem o processo fulcrado no art. 50 do Código Civil, que rege o IDPJ. Quanto a esse tópico, a v.Decisão fundamenta que “não foi desconsiderada a existência da autuada. Pelo contrário, a pessoa jurídica foi levada em conta na constituição do crédito tributário”, razão pela qual conclui que “não se trata de hipótese em que o lançamento deveria ser precedido de ato declaratório executivo de inidoneidade e nem de prévio processo judicial nos termos do artigo 50 do Código Civil”.

De fato, analisando os autos, em nenhum momento foi aventado, seja pela autoridade lançadora, seja pelo órgão julgador de primeira instância,

o enquadramento da contribuinte como inidônea sobre o aspecto de seu funcionamento como pessoa jurídica.

Ambas autoridades administrativas apenas descaracterizaram alguns procedimentos empresariais no sentido de que não fossem passíveis de isenção tributária, seja pela distribuição irregular de supostos lucros, seja, com a desconsideração de alguns lançamentos contábeis, cujos objetivos seriam a distribuição de valores aos sobre o manto da isenção tributária. Senão, veja-se trecho da decisão recorrida que corrobora com este entendimento:

Em outro ponto, a comparação entre a estrutura da autuada e a capacidade de trabalho de qualquer um dos sócios individualmente considerado não é pertinente, pois, a irregularidade constatada se refere ao fato de que os sócios prestavam serviços e eram remunerados mediante distribuição de lucros feita de forma irregular.

Nesse sentido deve ser interpretada a afirmação de que o objetivo da empresa era remunerar os sócios mediante distribuição de lucros. Portanto, a existência de quadro de funcionários, instalações, equipamentos e até mesmo reservas de lucros não distribuídos não são fatores que interferem na ocorrência do fato gerador.

Também não foi afirmado pela fiscalização que a integralidade dos valores recebidos pela sociedade era repassada aos sócios (vide trecho transcrito do Relatório Fiscal), mas sim que tal situação ocorreu inúmeras vezes, considerando pagamentos específicos, evidenciando que nesses casos os valores repassados diretamente ao sócio decorriam da vinculação daquele pagamento com o serviço prestado, tratando-se, portanto, de pagamento representativo de remuneração pelos serviços prestados e que demonstra a adoção de tal prática pela empresa.

Assim, não foi desconsiderada a existência da autuada. Pelo contrário, a pessoa jurídica foi levada em conta na constituição do crédito tributário, considerando que sua criação teve como objetivo a remuneração por serviços prestados sob a forma de distribuição irregular de lucros, figurando dessa maneira, no polo passivo da relação jurídico-tributária.

Portanto, não se trata de hipótese em que o lançamento deveria ser precedido de ato declaratório executivo de inidoneidade e nem de prévio processo judicial nos termos do artigo 50 do Código Civil, pois não está sendo afastada a personalidade jurídica da autuada.

Por fim, a contabilidade não foi desconsiderada porque ali se encontram registradas todas as operações de interesse da fiscalização, que apenas deu o tratamento adequado às mesmas quando incorretamente contabilizadas, o que se aplica não apenas às antecipações de distribuição de lucros, mas também a outros fatos, como os pagamentos de despesas pessoais e de outras pessoas jurídicas vinculadas aos sócios e, ainda, o pagamento a título de distribuição de lucros referentes a períodos em que os beneficiários não integravam o quadro societário da autuada, tudo identificado durante o procedimento fiscal.

Por conta disso, não tem porque se cogitar a possibilidade de emissão de ato declaratório de idoneidade e, consequentemente, não teria porque também se ater sobre os argumentos da falta de competência fiscal para a suscitada desconsideração da pessoa jurídica.

### 1.5 - NECESSIDADE DE ORGANIZAÇÃO DOS SERVIÇOS DE ANESTESIOLOGIA DE FORMA EMPRESARIAL. LICITUDE DA DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS.

Para a recorrente, a fiscalização fundamentou o Auto de Infração que não poderia uma sociedade empresarial prestadora de serviços médicos distribuir a contraprestação de tais serviços como se “lucro” fosse, pois “na prática, todos [estão] recebendo em razão do seu trabalho individual – ou seja, em prol de si mesmo e não em prol de algum suposto fim societário”.

Ainda, segundo a recorrente, a decisão recorrida, reconhecendo tacitamente o desacerto na fiscalização, tentou abstrair a relevância das acusações fiscais de que a empresa era falsa, fundamentando que “a natureza das atividades da empresa e o fato de desempenhá-las em estabelecimentos de terceiros não representam questões relevantes, não guardando relação com a origem do crédito tributário”.

No caso, segundo a contribuinte, a forma como a v.Decisão recorrida nega as premissas do Auto de Infração e empresta-lhes motivação ulterior importa em cerceamento de defesa. Assim sendo, roga-se permissão para impugnar a motivação original do Fisco de que uma sociedade médica não possui o direito de se organizar de forma empresarial, mormente quando presta serviço em estabelecimentos de terceiros.

Em seguida, faz uma breve exposição acerca das atividades da sociedade empresária contribuinte, para demonstrar que ela não é “de fachada”, para, através das premissas apresentadas, concluir que não há ilicitude em se aferir “lucro” pelo emprego dos fatores de produção.

Entre os seus argumentos, além de apresentar fotografias das instalações empresárias, enumera elementos que caracterizariam uma organização empresarial estabelecida, como serviços prestados de forma impessoal, equipe administrativa e multidisciplinar, investimento em pesquisa e aquisição de novos equipamentos, vasta conjugação de fatores de produção, que justifica a organização empresarial, além de anestesistas amparados por vasta estrutura empresarial e de outros elementos que caracterizariam a licitude das atividades desenvolvidas e a obrigatoriedade da contabilização também dos lucros.

Como se vê, mais uma vez, constata-se que a contribuinte não se ateu aos motivos e argumentos apresentados pela fiscalização por ocasião da autuação e nem aos fundamentos e argumentos apresentados pela decisão em debate; pois, analisando os autos, em especial o relatório fiscal, em nenhum momento a fiscalização afirmou que uma sociedade empresarial prestadora de serviços médicos não poderia distribuir a contraprestação de tais serviços como se “lucro” fosse, pois, o que foi demonstrado pela fiscalização, foi o fato da contribuinte fazer distribuição de lucros sem o

atendimento aos preceitos legais, desvirtuando totalmente o conceito de lucro.

Senão, veja-se a seguir, a transcrição do relatório fiscal que corrobora com esta conclusão:

A ANESTESIOLOGISTAS ASSOCIADOS foi criada com o intuito de minimizar a tributação de seus sócios. Como já foi dito, não haveria problema especificamente em se buscar a mitigação da tributação se isso fosse feito de modo legítimo, dentro de um modelo lícito e que refletisse a realidade - não é o que acontece, *in casu*.

A percepção de remuneração por parte dos médicos é realizada através de suposta antecipação na distribuição de lucros: o médico que realiza atendimentos aufer, a esse título, o valor que lhe é devido pelo seu trabalho; aquele que atende ou realiza poucos procedimentos naquele mês recebe pouco; conclui-se que se determinado médico em uma situação hipotética precisar ficar um ano sem trabalhar, não teria, em princípio, participação na "distribuição de lucros" quando da apuração de resultados.

Nesse ponto, convém insistir na reprodução do artigo 1007 do Código Civil, desta feita acompanhado pelo artigo 1008:

Código Civil (Lei nº 10.406/2002):

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, (grifos nossos).

Cabe observar que o artigo 1008, acima transcrito, já demonstra mais uma incongruência ao analisar a dinâmica adotada pela sociedade, já relatada. É de bom alvitre recordar que na AA na verdade não foi estipulada regra alguma no contrato social nem nas atas de deliberação dos sócios apresentadas; o lucro foi distribuído sem estipulação de critério. Este foi apresentado tão somente pelo procurador da sociedade, em resposta ao TIF nº 04. O artigo 1.008 reforça tudo que já foi falado anteriormente: era necessário que a regra de excepcionalização da distribuição proporcional estivesse em contrato; tanto que o artigo 1.008 faz menção à nulidade da regra contratual se esta eventualmente excluir qualquer sócio de participar dos lucros e das perdas. Na verdade, no caso específico a nulidade é ainda mais ampla, uma vez que a regra utilizada sequer foi fixada contratualmente.

No entanto, faz-se neste momento avaliação abstraindo-se desse aspecto, e supondo que a regra pretensamente fixada, exposta sumariamente em resposta ao TIF nº 04, estivesse de fato prevista no contrato social. Mesmo assim, sob certo prisma a regra excepcionalizante seria nula, uma vez que, a depender do labor do sócio, ele estará excluído de participar dos lucros apurados.

De fato, se um sócio não trabalhar em um período, a regra supostamente fixada induz à inafastável conclusão de que ele não receberia nada a título de lucros, a despeito de possuir cotas de capital social - e, por conseguinte, ter de algum modo supostamente investido na sociedade. Voltando à hipótese de um sócio ficar um ano sem trabalhar por alguma razão, isso significaria não receber, pois, nada a esse título, na exegese da pretensa regra societária. E o dispositivo legal

proíbe de se adotar sistemáticas de participação que excluam o auferimento de dividendos deste ou daquele sócio.

Essa possibilidade de não auferir nada é mais um elemento que demonstra que a possibilidade concedida pelo Legislador, de estipular algo que excepcionalize a regra geral (qual seja, distribuição em proporção às cotas), não abarca um critério de proporcionalidade direta ao labor. O legislador, por obviedade, não contemplou essa possibilidade por não ser consentânea a tudo que envolve o conceito de dividendos: os *rendimentos em razão dos lucros auferidos* não foram pensados como correlacionados diretamente *ao trabalho*. Sócios inclusive não trabalham necessariamente, em uma sociedade com objeto legítimo (e não voltada, na prática, à manipulação de conceitos com vistas a remunerar seus sócios pelo trabalho de modo isento). Sendo assim, se houver distribuição de lucros, ele deve obrigatoriamente ser contemplado, única e tão somente por ser intrínseco à sua condição de sócio e de possuir cotas de capital social.

No momento em que a sociedade correlaciona os lucros distribuídos diretamente ao trabalho realizado pelos sócios de modo individualizado, se valendo supostamente da excepcionalização da regra geral do artigo 1.007 «ela necessariamente fere o artigo 1.008 já que, se não houver trabalho aquele sócio não recebe nada, acaso se observe o critério de distribuição pretensamente estipulado. A consequência disso? A regra é nula de pleno direito, por força do artigo 1.008 do Código Civil.

( ... )

A AA foi, por conseguinte, concebida de modo a necessariamente ressaltar a regra geral de distribuição de lucros, ao buscar amoldar esse labor dos profissionais de medicina naquele modelo societário.

A participação em seu capital social não guarda qualquer relação com a capacidade e desejo de cada sócio em *investir* efetivamente na sociedade. Não há qualquer correlação com investimento ou a colaboração em serviços que ele irá "trazer" para a sociedade -como deveria ser o caso.

Na verdade o labor do profissional em questão passa ao largo do conceito de sociedade, sem qualquer intuito de "trazer" investimentos, retorno ou benefício à pessoa *jurídica*: cada um desses médicos está unicamente interessado em realizar o seu trabalho, já que somente é remunerado por ele. Foi ali inserto na sociedade estritamente por conveniência tributária, sem se importar com seu quinhão de participação. Também por essa razão, não admite "dividir" o resultado de seu trabalho com os demais médicos -aquilo é fruto do seu esforço *laboral individual*, não do trabalho da sociedade e sem qualquer relação com o tanto do capital social que ele eventualmente seja detentor. Como, então, organizar isso na forma de uma sociedade típica? Imagine se um médico permitiria que seus "dividendos", fruto direto de seu trabalho, fossem rateados, a título de antecipação de lucros (ou na apuração de lucros no final do exercício) de forma proporcional às cotas de capital social para todos os sócios da pessoa jurídica? A *lógica societária* induziria a ser realizado dessa forma; contudo, esse modelo subverte a "*lógica do profissional liberar* - médicos, no caso.

Fez-se necessário "adaptar" o modelo societário à forma de remuneração do médico profissional liberal, qual seja: realizado o atendimento, procedimento ou qualquer outro serviço, recebe-se por este; não foram prestados serviços nesse sentido, não se recebe. Nada de errado nisso; o problema aparece no momento em que se atrela a alcunha de "lucros" a esse tipo de contraprestação vertida ao profissional.



O conceito legal e contábil de "lucro" é extraído do artigo 187 da Lei nº 6.404/1976 (Lei das Sociedades Anônimas), sendo este o resultado positivo das atividades em determinado exercício, tendo sido computadas as receitas e os rendimentos ganhos no período, e considerados os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos. Caso as receitas e rendimentos não superem os custos, despesas, encargos e perdas mencionados, haverá prejuízo. Aspecto que será tratado detidamente adiante mas que já foi, inclusive, mencionado: ao justamente não considerar a remuneração dos médicos como despesas da sociedade, correspondentes e indissociáveis das receitas obtidas, o lucro é maximizado de modo irreal.

Também não assiste razão à recorrente quando afirma que a forma como a decisão recorrida nega as premissas do Auto de Infração e empresta-lhes motivação ulterior importa em cerceamento de defesa, pois, em nenhum momento a decisão recorrida desmereceu a autuação, pelo contrário, a mesma, em todo o seu acórdão, reforçou os argumentos utilizados pela fiscalização, reiterando os motivos que levaram a fiscalização à desconsideração do regime de pagamentos de valores, sobre a rubrica de lucros societários, seja através do não atendimento aos preceitos legais relativos ao pagamento de valores sob o a modalidade de lucros distribuídos, seja pela descaracterização dos lançamentos contábeis da conta caixa, onde os mesmos caracterizariam verdadeira forma de distribuição de valores a sócios, sem o respectivo oferecimento à tributação.

#### 1.6 - LUCRO CONTÁBIL NÃO GLOSADO OU DESCLASSIFICADO NOS EXERCÍCIOS DE 2015 E 2016.

Neste tópico, argumenta que, descontando a alegação de que a Contribuinte não é sociedade empresarial, que já restou impugnada no tópico acima, o Fisco lança dúvida na contabilidade de lucros por meio de diversos fundamentos.

A recorrente questiona o fundamento utilizado no auto de infração, onde é mencionado que parte do lucro deveria ter sido pago como pró-labore, ou ainda, como despesa de salário dos anestesiólogos, sob os argumentos de que, ao não considerar os valores do serviço médico, pago aos profissionais, como despesa da sociedade, infla-se ficticiamente o lucro societário, distribuindo-se as quantias supostamente devidas aos sócios pelo seu trabalho de modo isento.

Ainda, segundo a recorrente, existe uma contradição deontológica entre a decisão recorrida e o Auto de Infração, à medida em que esse último aniquila o direito de a Recorrente aferir lucro, por ser uma empresa fraudulenta, enquanto que a primeira admite o lucro desde que se contabilize alguma quantia como pro labore.

A recorrente sustenta ainda que a decisão recorrida jamais deveria ter admitido a utilização de todo o lucro como base de cálculo, pois ela mesma reconhece que deve existir lucro na contabilidade.

No caso da inflação fictícia do lucro, de fato, mesmo que o procedimento de antecipação adotado pela contribuinte estivesse correto, a partir do momento em que a quase totalidade dos valores faturados pelos respectivos médicos sejam distribuídos totalmente a título de antecipação dos lucros, automaticamente, estaria aumentando os lucros da sociedade.

Ao levantar questionamentos relacionados à afirmação de que a fiscalização aniquila o direito da recorrente de aferir lucro, tem-se que a contribuinte não se encontra munida de razão, pois a fiscalização não afirmou que todos os procedimentos da empresa seriam fraudulentos, apenas os relacionados à distribuição disfarçada de lucros. Por conta disso, observa-se que, em nenhum momento foi afirmado pela fiscalização que a empresa não poderia ter lucros.

Quando a contribuinte questiona o entendimento da decisão recorrida no sentido de que a mesma admite o lucro desde que se contabilize alguma quantia como pro labore e, que a decisão jamais deveria ter admitido a utilização de todo o lucro como base de cálculo, pois ela mesma reconhece que deve existir lucro na contabilidade, entendo que de fato a decisão recorrida reconhece a possibilidade de existência de lucros, conforme os preceitos societários. Mesmo assim, a referida decisão, ao desconsiderar todos os valores recebidos a título de lucros, o fez por aferição indireta, pois os lançamentos contábeis não foram fidedignos ao lançar o que de fato seria lucro e o que seria pró-labore ou outras formas de pagamento ou de despesas.

Para melhor compreensão do entendimento adotado pela decisão recorrida, segue, a seguir, a transcrição de partes do acórdão, relacionadas ao tema (g.n):

Assim, o fato de existir, desde o início do período fiscalizado, saldo de lucros a distribuir registrado na contabilidade, não altera a natureza de parcelas que foram pagas em decorrência dos serviços prestados pelos sócios, conforme todas as características de tais pagamentos, e conforme apurado durante o procedimento fiscal. Por tal fundamento, a análise dos quesitos para produção de prova pericial formulados na impugnação, referentes à existência de lucros acumulados, não se mostra determinante na presente análise.

Sensível ao princípio da primazia da realidade, o artigo 201, § 5º, II do RPS adota a premissa de que devem ser remunerados os serviços prestados pelo sócio, estabelecendo que serão considerados na base de cálculo da contribuição previdenciária - como remuneração do segurado contribuinte individual - a totalidade do valor pago ao sócio, ainda que a título de antecipação de lucro, quando não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social (o lucro).

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

(...)

// - vinte por cento sobre o total das remunerações ou retribuições pagas ou creditadas no decorrer do mês ao segurado contribuinte individual;

(...)

§ 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 "g" 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.

( ... )

Não havendo discriminação de valores a título de remuneração do sócio que presta serviços, cabível, conforme estabelecido na legislação, considerar como remuneratórios - sujeitos à incidência da contribuição previdenciária - a totalidade dos valores pagos, restando prejudicado o quesito para produção de prova pericial formulado nesse sentido.

Além de encontrar-se positivado na norma anteriormente transcrita, o entendimento aqui apresentado já foi objeto de pronunciamento da RFB nos termos da Solução de Consulta da Coordenação-Geral de Tributação COSIT 120/2016, conforme trecho transcrito a seguir:

28. Resumindo, sobre os rendimentos do trabalho prestado pelos sócios, incide a contribuição previdenciária prevista no art. 21 e no inciso III do art 22, na forma do §4º do art. 30, todos da Lei nº 8.212, de 1991, e art. 4º da Lei nº 10.666, de 8 de maio de 2003.

Conclusão

29. Ante o exposto, responde-se consultante que:

29.1. O sócio da sociedade civil de prestação de serviços profissionais que presta serviço à sociedade da qual é sócio é segurado obrigatório na categoria de contribuinte individual, conforme o alínea "f, inciso V, art.12 da Lei nº 8.212, de 1991, sendo obrigatória a discriminação entre a parcela da distribuição de lucro e aquela paga pelo trabalho, com fundamento o inciso III, art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, e o inciso II, parágrafo 5º do Decreto nº 3.048, de 1999, de modo que, para fins previdenciários, não é possível considerar todo o montante pago a este sócio como distribuição de lucros, uma vez que pelo menos parte dos valores pagos terá necessariamente natureza jurídica de retribuição pelo trabalho, sujeita à incidência de contribuição previdenciária.

( ... )

67. Assim, verifica-se que a conduta de denominar todo o valor recebido pelo sócio que presta serviço à sociedade com sendo a título de lucro, ficando o trabalhador sem amparo do RGPS ou pretendendo sua filiação como segurado facultativo, com incidência menor de contribuição, **não pode ser considerada uma forma regular de reduzir incidência de tributo, ao contrário, caracteriza-se uma conduta ilegal.**

Os argumentos expostos na Solução de Consulta são plenamente aplicáveis ao sócio quotista que presta serviços como no caso sob análise.

#### 1.7 - LEGALIDADE DA DISTRIBUIÇÃO DESPROPORCIONAL DE LUCROS. PREVISÃO EM CONTRATO SOCIAL. LEGÍTIMA DELIBERAÇÃO EM ASSEMBLEIA. LEGALIDADE DA DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DE EM PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE PROFISSÕES REGULAMENTADAS.

Segundo a recorrente, ao ser desconsiderada, pela decisão recorrida a distribuição dos lucros, por uma série de vícios formais, onde sustenta que as atas nas quais foram deliberadas a distribuição do lucro não tiveram um critério estipulado nas mesmas, e não foram assinadas por todos os sócios, a referida decisão está se prendendo a vícios que não são relevantes para a receita federal, pois, independentemente do critério de distribuição ou da anuência dos sócios, lucro é lucro e, que os únicos com interesse para questionar os critérios de distribuição seriam os associados, coisa que não o fizeram.

Contesta o argumento da decisão recorrida onde afirma que “ao contrário do que se afirma nas impugnações, atestar a existência de um critério para a distribuição de lucros não é de interesse apenas dos particulares envolvidos, pois, a verificação quanto à correção da distribuição de lucros gera consequências no campo tributário, como a incidência de contribuição previdenciária sobre valores que passam a ser considerados remuneração por serviços prestados”.

Discordo do entendimento da recorrente, pois a partir do momento em que se tem todo um disciplinamento legal sobre a questão, existem motivos para que os mesmos fossem legalmente previstos e limitados, pois sou adepto da teoria de que não existe “letra morta de lei”, do contrário, o código civil não dispensaria vários artigos disciplinando as relações societárias relacionadas ao caso em questão.

Como bem pontuou a decisão recorrida, ao analisar os procedimentos adotados pela fiscalização ao desconsiderar os valores declarados a título de lucros distribuídos, em desproporção ao quinhão de cada sócio, o fez com base no artigo 1.007 do código civil, que reza:

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.

Analizando os autos, mais precisamente na parte onde é determinada a participação nos lucros, percebe-se que a autuação foi bastante precisa ao fazer a comparação entre a participação societária de cada sócio e os respectivos supostos lucros percebidos. Observa-se que a fiscalização foi bastante precisa ao demonstrar a distorção apresentada entre a participação de cada quotista e o respectivo valor recebido a título de antecipação de lucros, distorção esta contestada pela recorrente no sentido de que a mesma representaria uma diferença percentual inferior a 1%. Apesar de 1% ser uma porcentagem irrisória, se comparada ao universo de 100%, entendo que não seria irrisório considerando que a participação de cada sócio, normalmente, gira no máximo em torno de 5%; no caso, 1% de 5%, daria uma diferença em torno de 20% do valor devido.

Vale lembrar que, além desta desproporcionalidade, existiam outros requisitos infringidos pela contribuinte, como por exemplo, a regularidade, a demonstração contábil, a necessidade de assinatura de todos os sócios, o registro temporâneo no órgão competente; sendo os mesmos considerados relevantes por este relator e pela legislação pátria, apesar do contribuinte, através do parecer contábil apresentado, considerá-los irrelevantes; pois, como bem pontuou a decisão recorrida, é tema de interesse de toda a sociedade.

#### 1.8 - LEGITIMIDADE HISTÓRICA DA DISTRIBUIÇÃO DESPROPORCIONAL DE LUCRO. SUBSIDIARIAMENTE, NECESSIDADE DE ARBITRAMENTO DE PRO LABORE. INOPONIBILIDADE DO ART. 201 DO RPS.

Ainda demonstrando suas insatisfações à autuação e à decisão recorrida, a contribuinte argumenta que, caso se reconheça que a Recorrente deveria ter concedido algum pro labore aos sócios médicos que também trabalharam em estabelecimentos de terceiros, convém, então, afastar a premissa decisória que considerou que todos os lucros fossem pro labore, pois incorreu em evidente excesso de tributação.

Como já tratado no item 1.6 deste acórdão, entendo que agiu certo a fiscalização ao desconsiderar todos os valores distribuídos como antecipação de lucros, pois a partir do momento em que foi demonstrado que os procedimentos adotados em relação ao tema foram tidos como indignos de credibilidade e que não era possível dissociar o que deveria ser tratado como antecipação de lucro, pró-labore ou mesmo faturamento, conforme os preceitos legais apresentados, caberia à fiscalização arbitrar todos os valores como se fossem pró labore e não antecipação de lucros.

Discordo também do recorrente ao afirmar que houve um desvirtuamento do art. 201, § 5º, II do RPS, pois, a sua intenção seria coibir situações de confusão entre o patrimônio do sócio e da sociedade. No caso, da inteligência do referido artigo, até mesmo através do contexto utilizado,

vê-se que não existe a mínima possibilidade do recorrente estar arrazado, pois, a parte pertinente do referido artigo, é taxativo ao informar que 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, é hipótese de incidência de contribuição previdenciária.

No caso, este item foi bem explicitado pela decisão em ataque, cujos trechos pertinentes, transcrevo a seguir:

Assim, o fato de existir, desde o início do período fiscalizado, saldo de lucros a distribuir registrado na contabilidade, não altera a natureza de parcelas que foram pagas em decorrência dos serviços prestados pelos sócios, conforme todas as características de tais pagamentos, e conforme apurado durante o procedimento fiscal. Por tal fundamento, a análise dos quesitos para produção de prova pericial formulados na impugnação, referentes à existência de lucros acumulados, não se mostra determinante na presente análise.

Sensível ao princípio da primazia da realidade, o artigo 201, § 5º, II do RPS adota a premissa de que devem ser remunerados os serviços prestados pelo sócio, estabelecendo que serão considerados na base de cálculo da contribuição previdenciária - como remuneração do segurado contribuinte individual - a totalidade do valor pago ao sócio, ainda que a título de antecipação de lucro, quando não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social (o lucro).

#### 1.9 - NULIDADE DO INEXISTENTE TERMO DE ARBITRAMENTO E DE TRIBUTAÇÃO COMO REMUNERAÇÃO PAGAMENTOS NÃO IDENTIFICADOS PELA FISCALIZAÇÃO COMO FRUTO DE TRABALHO – CONTA CAIXA JAMAIS ESCLARECIDA.

Segundo a recorrente, em não sendo reconhecidas as ilicitudes apontadas pela fiscalização e a licitude da forma como o lucro foi distribuído pela Recorrente, o que se considera apenas para melhor argumentar, ainda assim o Auto de Infração precisa ser anulado, pois sua base de cálculo foi aferida em Termo de Arbitramento nulo, bem como, adota premissa sabidamente inaplicável, porque soma toda a distribuição – inclusive sobre a parcela que está dentro da proporcionalidade.

No caso, para a recorrente, é indissociável, frente aos próprios termos do Relatório Fiscal, que não haveria como atribuir 100% do lucro da sociedade em pro-labore. Seria, aliás, a própria extinção da sociedade, porque estaria afastado o seu primeiro objeto, que é dar lucros.

Conforme já tratado no item 1.6 e 1.9, deste acórdão, igualmente à fiscalização e a decisão ora recorrida, entendo que, a partir do momento em que não for possível dissociar o que é lucro e o que é faturamento, deve ser utilizado o previsto na legislação atinente, que considera passivo de tributação, todo o valor envolvido na transação, a título de contribuição previdenciária.

Senão, veja-se a seguir, o referido inciso II, do parágrafo 5º do artigo 201 do Decreto 3.048/99, que institui o Regulamento da Previdência Social – RPS (g.n):

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

( ... )

§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 "g" 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.

Reforçando este entendimento, analisando a decisão recorrida, entendo que a mesma foi muito contundente ao embasar a forma pela qual ratificou o entendimento da fiscalização no tocante à forma de cálculo do valor do tributo a ser lançado. Senão, veja-se a seguir, trechos da referida decisão nesse sentido:

Não procede o questionamento relacionado à base de cálculo apurada, pois todos os valores correspondentes encontram-se discriminados. A planilha de fls. 1.613/1.616 detalha os montantes registrados a título de antecipação de distribuição de lucros e a planilha de fls. 1.617 as parcelas referentes a custos e despesas das empresas Opus e Hospital da Plástica. A soma desses dois valores corresponde à base de cálculo lançada na autuação, conforme fls. 1.625.

Registre-se, ainda, que ao considerar como remuneração os lucros distribuídos – inclusive os valores relacionados às empresas Opus e Hospital da Plástica – não foi alterado o resultado do exercício para fins de cálculo do Imposto de Renda e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, vez que a autuada é optante pelo regime de apuração do lucro presumido, sendo tais tributos calculados a partir da receita bruta, sem computar as despesas incorridas, nos termos dos artigos 518 e 519 do então vigente Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000/99 – RIR/99. Assim, não se pode afirmar que o procedimento fiscal resultou na bitributação de qualquer valor.

**1.10 - EQUIVOCADA BASE DE CÁLCULO. TRIBUTAÇÃO QUE ADOTA COMO PREMISA A DISTRIBUIÇÃO DESPROPORCIONAL. PEDIDO SUCESSIVO DE APLICAÇÃO APENAS À PARTE DISTRIBUÍDA NA DESPROPORCIONALIDADE.**

Em relação à proporção dos lucros, a recorrente menciona que, não fosse por isso, é de mencionar também que a distribuição de lucros, apesar de desproporcional, não desvia muito de como seria caso proporcional fosse

e que esse fato foi demonstrado ao tópico IX da impugnação, e foi reconhecido parcialmente à v.Decisão recorrida, embora ela discorde do quão próximos os lucros estavam:

Outra questão colocada é de que as diferenças entre as participações societárias e as parcelas dos lucros distribuídos seriam de pequena monta, geralmente inferiores a 1%. Contudo, ao considerar o quinhão das quotas de determinado sócio de 3,57% e sua participação nos lucros no período de, por exemplo, 4,5%, o raciocínio correto não é de que a diferença seja inferior a 1%, pois, ao perceber lucros de 4,5% o sócio em questão está recebendo um acréscimo de mais de um quarto em relação à sua participação de 3,57%. Portanto, não se afasta por tal argumento a constatação de que houve distribuição de lucros em desproporção ao capital social.

Apesar da recorrente rogar pela delimitação da base de cálculo para apenas o que se distanciar do capital social, pois entende que estaria ocorrendo um inaceitável excesso de tributação – pois os lucros distribuídos da forma que o Fisco entende como lícita são alvos de tributação e multa que só deveriam recair sobre o que foi distribuído desproporcionalmente, entendo também, não ser possível o atendimento a esta solicitação, pois conforme já relatado anteriormente, o motivo para a descon sideração dos valores distribuídos a título de antecipação dos lucros, não foi apenas a diferença em termos de proporcionalidade, pois a contribuinte deixou de atender a outros requisitos legais para a consideração dos referidos valores como antecipação de lucros, como por exemplo, a regularidade, a demonstração contábil, a necessidade de assinatura de todos os sócios, o registro temporâneo no órgão competente, além da antecipação da antecipação, como foi o caso de distribuição de lucros a sócios que ainda não tinham sido admitidos legalmente na sociedade.

#### 1.11 - LEGALIDADE DA ANTECIPAÇÃO DE LUCROS. APURAÇÃO EM BALANCETES MENS AIS. RESPEITO AO HISTÓRICO DE LUCROS DA ATIVIDADE JAMAIS GLOSADOS OU DESCLASSIFICADOS.

Ao demonstrar a sua insatisfação, a recorrente rebate o argumento da autuação ao considerar indevida a antecipação de lucros promovida pela contribuinte sob o argumento de que tem que a referida antecipação teria que ser obrigatoriamente precedida de uma apuração parcial de resultado, já que não seria lícito distribuir lucro se esta não produziu efetivamente esse tipo de resultado, pois, segundo a contribuinte, na sua realidade contábil, a apuração prévia não seria a regra. Questiona também a ratificação do entendimento da autuação pela decisão recorrida, ao informar que, “não se admite a validade da antecipação da antecipação proposta pela autuada, pois pagamentos efetuados nessas circunstâncias não podem ser considerados como distribuição de lucros, devendo ser classificados no conceito amplo de remuneração pelos serviços prestados”.

Ao rebater estas conclusões, a contribuinte menciona que a reiterada antecipação de lucros é realidade comum em muitas sociedades



empresariais cujos sócios possuem necessidade para tais antecipações. Ela não significa que o valor percebido pelo sócio deveria ser um salário sujeito a contribuição previdenciária, mas apenas que o sócio precisou do dinheiro antes da data fixada para a distribuição.

De fato, haver antecipações aos sócios deve ser comum nas organizações empresárias, no entanto, estas devem seguir alguns ritos legais, entre eles a elaboração de balancetes, requisitos estes e outros que, segundo a fiscalização não foram seguidos.

Mesmo assim, analisando os autos, mais precisamente o relatório fiscal, observa-se que, além dos requisitos legais, outros fatores foram determinantes na desconsideração das operações, como antecipação de lucros, além dos já enumerados no decorrer deste acórdão, como por exemplo, a quantidade de operações, como 670 pagamentos contabilizados a título de distribuição de lucros em 2015 e 640 em 2016, a média mensal de pagamentos sempre superior ao previsto no próprio contrato social e desobediência ao ciclo produtivo hábil a possibilitar a percepção dos resultados desta natureza.

Por conta do exposto, entendo não ser razoável considerar a quantidade de operações praticadas, sem os respectivos atendimentos aos requisitos legais, como se fossem antecipação de lucros.

#### 1.12 - LEGALIDADE DOS REGISTROS CONTÁBEIS. EVENTUAIS INCONSISTÊNCIAS DE VALORES ÍNFIMOS QUE NÃO REFLETEM NA DESCLASSIFICAÇÃO DE LUCROS. ATIVIDADE SUBMETIDA AO LUCRO PRESUMIDO. INDIFERENÇA DA CONTABILIZAÇÃO DE LUCROS E DESPESAS.

Ainda traçando um paralelo entre a autuação e a decisão em debate, a recorrente demonstra insatisfações ligadas ao fato de que o Auto de Infração apresenta inúmeras ressalvas para com os valores contábeis. No caso, mencionou certas operações, como compras de pen drives, por exemplo, onde a fiscalização desconsiderou como despesa normal, pois não fazia parte do objeto da sociedade e a decisão recorrida, até elogiou o procedimento adotado pela contribuinte.

No caso, para a recorrente, esta confusão de desconsideração e elogios, somados à ratificação dos procedimentos adotados pela fiscalização pela decisão recorrida, deixa-a em situação fragilizada, pois é como se a mesma tivesse perdido tempo se defendendo dos fundamentos da exação.

Ainda, para a contribuinte, como resultado, é absolutamente irrelevante se este ou aquele valor deveria ter sido lançado como despesa ou lucro. O que importa é se toda a receita foi adequadamente contabilizada – e sua idoneidade é incontroversa.

Diante destes argumentos da recorrente, ao tentar demonstrar a incompatibilidade entre as informações e fundamentos apresentados pelo acórdão recorrido e a sua conclusão, entendo que na realidade, estes insurgimentos não alteram o teor da situação em debate, pois, o cerne da autuação confirmado pela decisão recorrida, foi o fato de que algumas operações contábeis, apesar de regularmente registradas na contabilidade, não representavam a verdade real dos fatos a que se pretendia imputar. No caso, toda a autuação, foi com base na desconsideração de alguns registros contábeis como antecipação de lucros e outras operações registradas na conta caixa, que foram consideradas pela fiscalização, como distribuição disfarçada de recursos aos sócios, sem a respectiva tributação previdenciária.

Portanto, entendo que os argumentos trazidos neste item do recurso, não têm o condão de alterar a situação de fato e de direito demonstrada na autuação e confirmada pela decisão recorrida.

#### 1.13 - RESUMO CONCLUSIVO. EXAÇÃO DESCONSTITUÍDA PELA V. DECISÃO A QUO.

Ao comparar os fundamentos do auto de infração, com os da decisão recorrida, a recorrente argumenta que em quase todos os tópicos acima, as assertivas da recorrente, já presentes na impugnação, são reforçadas pela decisão recorrida – e não afastadas, como usualmente é a relação entre uma impugnação e a decisão que a indefere. É que a própria decisão não concorda com as premissas do Fisco, e se junta à Impugnante para refutá-las.

Apesar da tentativa, pela recorrente, de demonstrar as supostas inconsistências do acórdão recorrido, entendo que os argumentos apresentados destoam do que realmente interessa no sentido de descaracterizar a autuação e a decisão em análise, pois, conforme demonstrado nos itens anteriores, em nenhum momento os atos administrativos atacados, desconsideraram a existência regular da pessoa jurídica contribuinte, apenas demonstraram o suposto intuito fraudulento de algumas operações, que, apesar de registradas contabilmente, não apresentavam a verdade real do que se queria registrar, sendo, portanto, uma forma de evitar a tributação de alguns pagamentos feitos aos sócios da pessoa jurídica.

#### 1.14 - INAPLICABILIDADE DA MULTA QUALIFICADA

No tocante à multa qualificada, a recorrente, basicamente, alega que a decisão recorrida manteve a aplicação de multa de ofício por presunção genérica de sonegação, sob fundamento de que “os fatos narrados demonstram, indubitavelmente, a intenção de impedir ou retardar conhecimento por parte da fiscalização da ocorrência do fato gerador”. No caso, segundo a recorrente, a decisão em debate, igualmente a autuação, ao ser genéricas, não apresentou elementos específicos que

caracterizassem o intuito de fraude, conluio ou simulação, conforme a exigência legal para a aplicação da multa agravada. Por conta disso, entende que deve ser descaracterizada a aplicação da referida multa, com a respectiva redução da mesma ao patamar de 75%, se por acaso a autuação for mantida.

Apesar da recorrente argumentar que a decisão recorrida não ter sido específica em relação aos motivos que levaram à qualificação da multa, entendendo que não assiste razão à recorrente, seja porque a decisão em debate remeteu argumentos às especificidades enumeradas pela autuação seja porque a mesma, além de explicitar os motivos legais pelos quais a multa deveria ser qualificada, rebateu fielmente os argumentos da recorrente no sentido da transferência da responsabilidade para o responsável pela contabilidade, pois, segundo a decisão recorrida, observa-se a responsabilidade na modalidade *in eligendo*, respondendo o sujeito passivo pelos atos praticados por aquele que escolheu para prestar-lhe os serviços em questão.

Ainda, segundo a decisão recorrida, embora os pagamentos em questão tenham sido registrados na contabilidade da autuada, o foram de maneira incorreta, com a aparência de eventos diversos, não correspondendo a fatos geradores de contribuição previdenciária.

Para reforçar os motivos que levaram à qualificação da multa de ofício pela fiscalização, basta que sejam analisados os diversos motivos e procedimentos eleitos pelo relatório fiscal, onde o mesmo discorreu especificamente as várias atitudes adotadas pela contribuinte no sentido de que fosse caracterizado o intuito fraudulento, com a respectiva subtração de contribuições previdenciárias. Senão, veja-se a seguir transcritos, trechos do relatório fiscal, onde é demonstrado claramente o referido intuito da contribuinte de fraudar a fiscalização tributária:

#### VI - DA SONEGAÇÃO E FRAUDE EM CARACTERIZAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA

A Lei nº 9.430/1996» em seu artigo 44, dispõe sobre a fixação do percentual de multa de ofício em lavratura de Auto de Infração de obrigações principais:

Lei nº 9.430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Redação dada pela lei nº 11.488, de 2007)

( ... )

§ 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 1.964, independentemente de outras penalidades administrativas ou

criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007). ( ... ) (grifos e destaques nossos).

Os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, aos quais se reporta o parágrafo primeiro da transcrição acima, explicitam, para fins de cominação da multa de ofício, o que é considerado sonegação, fraude e conluio:

Lei nº 4.502/1964:

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. (grifos e destaques nossos).

Ora, a exaustiva exposição levada a contento nos itens e subitens anteriores, descrevendo pormenorizadamente a conduta perpetrada pela AA, permite, sem sombra de dúvidas, concluir pela prática de sonegação e fraude dolosas:

- A sonegação e fraude estão perfeitamente delineadas pela não-declaração em GFIP (e em folha de pagamento), desses serviços prestados pelos médicos, recorrendo-se a estratégias e subterfúgios com vistas a não possibilitar o conhecimento da situação de fato por parte da autoridade fazendária, ou ainda ocultando e/ou impedindo a ocorrência do fato gerador da obrigação principal demonstrada acima;

- O animus dolandi em sonegar e fraudar resta presente, sem uma nesga de dúvida: há omissão reiterada, mês após mês, de todos os fatos geradores oriundos dos pagamentos aos profissionais de medicina eleitos formalmente à condição de sócios da AA, bem como a insistência em prestar informações incompatíveis com a realidade fática, mas que reforçavam e corroboravam o modelo sonegatório adotado. Ou seja, a omissão desses valores de salário-de-contribuição em GFIP, em folha de pagamento à fiscalização foi intencional, já que se deu de forma reiterada: e insistiu-se em continuar tentar ocultando e/ou impedindo o conhecimento por parte da autoridade fiscal, prestando declarações consentâneas com o que foi omitido em GFIP (e em folha de pagamento);

- A contabilidade igualmente demonstra, sem sombra de dúvidas, o agir fortuito e intencional do contribuinte, ao não computar como despesa da sociedade ganhos de seus sócios advindos única e exclusivamente do trabalho, majorando inadvertidamente o lucro societário. Ao realizar pagamentos a todo e qualquer instante sem apuração e sem particionamento adequado e, após, manobrá-lo contabilmente para alcinhá-lo como dividendos, resta clara a engendração perpetrada com caráter eminentemente sonegatório e fraudulento.

Impossível não complementar reportando, nesse sentido, à íntegra do conteúdo do subitem IV.4. Ali foram descritas diversas práticas do contribuinte onde fica absolutamente claro seu ânimo ao contabilizar fatos contábeis, DISSIMULANDO-OS propositadamente na contabilidade com hialino objetivo de ocultar irregularidades e fatos geradores.

A bem da verdade, toda a conduta do contribuinte foi pautada em dificultar o conhecimento do fato gerador pela autoridade tributária, tanto antes quanto durante a fiscalização. Reporta-se aqui a aspecto mencionado no início de toda essa narrativa, qual seja, a dificuldade atípica imposta ao Fisco para obtenção das informações relevantes ao andamento do procedimento fiscal. Toda a narrativa foi permeada de inúmeros elementos que comprovam essa postura protelatória e omissa do contribuinte. Foram diversas as intimações realizadas com o único objetivo de obter a mesma informação que já havia sido pedida anteriormente - ou por ela não ter sido prestada, ou por ela ter sido fornecida apenas formalmente ("esclarecimentos" inócuos, que efetivamente não esclareciam nada).

Nesse sentido, e com vistas a complementar na caracterização do dolo na conduta do contribuinte, faz-se aqui a narrativa de um evento em especial<sup>40</sup>, o qual permite observar, de modo complementar a tudo que já foi dito, o ânimo imbuído no agir da pessoa jurídica auditada. Trata-se de fato ocorrido que foi inclusive objeto de ciência ao contribuinte durante a auditoria, por meio do TIF nº 10.

Vale a pena explicitar inicialmente a situação que culminou com a lavratura do TIF nº 10. De fato, na verdade a situação aqui tratada envolve também os TIFs números 05, 08 e 09.

Reforce-se que o exemplo a seguir tem caráter meramente *paradigmático* e *complementar* ao que já foi exposto; não é, de modo algum, a única ocorrência nesse sentido pelo contrário, como dito ele é tão somente um adendo. Como o ocorrido possui elementos cujas conseqüências se vinculam principalmente ao presente tópico, optou-se por aqui inserir. H de se lembrar, contudo, que toda a narrativa está permeada de inúmeros incidentes provocados pelo contribuinte no intuito de procrastinar sobremaneira o atendimento ao Fisco, além de ter restado claro seu ânimo em não apresentar o fato gerador das contribuições aqui lançadas, utilizando-se de práticas irregulares para assim proceder.

Através do TIF nº 05, foram solicitados documentos que comprovassem uma série de lançamentos contábeis, todos eles ocorridos na competência janeiro de 2015. A razão de assim proceder já foi abordada quando se discorreu acerca do pagamento de despesas das associadas OPUS e HOSPITAL DA PLÁSTICA: naquele momento optou-se por solicitar apenas lançamentos da primeira competência auditada, de modo a parametrizar o que seria necessário nas demais.

As explicações e documentos apresentados para justificar os lançamentos foram insuficientes, em especial as movimentações financeiras que envolviam os contribuintes mencionados acima. Tal condição suscitou a lavratura do TIF nº 08 (anexo, Doe. 01), o qual requeria complementação em diversos itens. Ademais, havia ali a determinação para que houvesse a manifestação conjunta ou em separado do profissional contábil, justamente porque diversos dos questionamentos envolviam o ofício do contador, sendo necessária sua manifestação para delimitar responsabilidades.

A resposta ao TIF nº 08 (Doe. 05 - Parte 01 - Fls. 41-46) veio após pedido de prorrogação (Doe. 04), o qual foi atendido. O contribuinte teve exatos 30 (trinta) dias para produzir uma resposta consistente; contudo, sua conduta exsurge dali de modo bastante claro. Ele reproduziu em seu protocolo de resposta ao TIF nº 08 *somente os questionamentos do Fisco que se dignou a responder, omitiu os*

demais questionamentos contidos naquele TIF, de modo a não fazer constar, em seu "esclarecimento", que havia deixado de responder determinados quesitos. E ainda se eximiu de trazer manifestação do contador, conforme foi solicitado - tampouco explicou a razão de assim proceder.

Diante disso, o Fisco, na busca pela verdade real, optou por intimar pessoalmente o contador (TIF nº 09 - Doe. 01).

Assim, no TIF nº 10, primeiramente deu-se ciência da intimação do contador (TIF nº 09) e das respostas deste. Após, expôs-se ao contribuinte os questionamentos que ele simplesmente se eximiu de se manifestar em sua resposta ao TIF nº 08, que é o que se reproduz a seguir (transcrição do TIF nº 10):

( ... )

Perceba-se que são diversas questões que o contribuinte simplesmente se eximiu em responder, de modo absolutamente pensado, repise-se. uma vez que expurgou os questionamentos de sua transcrição dos mesmos no documento apresentado (vide resposta ao TIF nº 08 - Doe. 05 - Parte 01 - Fls. 41-46 - os quesitos acima reproduzidos foram omitidos da transcrição que o contribuinte fez dos dizeres do Fisco).

Não fosse o suficiente, diversas de suas "respostas" foram meramente formais e protelatórias, fato também demonstrado no TIF nº 10. De modo a não delongar ainda mais, sugere-se a leitura da íntegra na própria intimação. Aqui, a título de exemplo, pode-se citar a resposta do contribuinte a questionamentos sobre os documentos 3 e 16. A fiscalização assim inquiriu (transcreve-se o questionamento reproduzido na própria resposta do contribuinte):

( ... )

O contribuinte simplesmente descreveu o que está contido nos documentos apresentados, e asseverou que uma sociedade possui o mesmo quadro societário da outra (AA e OPUS, no caso). Delongou-se em explicações vazias, mas efetivamente não atendeu o que foi perguntado, uma vez que isso não é razão para uma pessoa jurídica arcar com os custos de outrem...

Resta cristalino o caráter absolutamente pouco colaborativo da sociedade auditada em cumprir simplesmente o que a lei determina, que é a obrigação de todo e qualquer contribuinte de prestar esclarecimentos à autoridade tributária quando assim instada a fazê-lo em processo administrativo regular.

Obviamente, diante da intimação do Fisco, o contribuinte quis fazer crer que nada ocorreu em caráter intencional: tudo foi decorrente da "elevada quantidade de documentos e pequeno período para resposta", *mesmo tendo sido solicitada e concedida prorrogação para responder* - nunca tendo sido negado pedido algum nesse sentido, frise-se. Mais do que palavras, o agir do contribuinte expurgando perguntas, eximindo-se de fazer constar manifestação do contador (ou abstendo-se de fazer qualquer prova de que instou este a se manifestar) e respondendo de modo absolutamente proforma faz com que trinta dias para sua manifestação seja, na verdade, um prazo deveras dilatado.

Quanto ao dolo no agir do contribuinte, tanto no período auditado quanto durante a fiscalização, fazem-se desnecessárias maiores incursões sobre o tema, ante tudo que já foi descrito, esmiuçado e lastreado por um sem-número de provas documentais descritas nos subitens anteriores: em razão do exposto, a multa de ofício constante nos Autos de Infração de Obrigações Principais será aplicada na

sua forma qualificada, de acordo com o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, na leitura combinada de seu inciso I e §1º.

( ... )

Ademais, forçoso fazer menção a aspecto já tratado alhures, relativo à (des)proporção entre o capital social da sociedade e os pretensos lucros distribuídos anualmente. A planilha onde foi feito o comparativo das quantias distribuídas como se dividendos fossem em relação ao capital social foi reproduzida anteriormente, e encontra-se igualmente anexa (Doe. 07). Todos os sócios aqui responsabilizados possuem cotas de capital social de mesmo valor no período auditado. Os valores distribuídos como lucros anualmente pertencem a ordem de grandeza estratosféricamente superior em relação a essa parcela de capital social individual. E, somados todos os sócios, o capital social no período auditado é da ordem de R\$ 560.000,00 (quinhentos e sessenta mil reais), enquanto que o "lucro" distribuído em cada um dos anos é superior a R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais): uma rentabilidade proporcional acima de impensáveis 1.784% ao ano. Como já foi exposto, por mais que se queira dissociar os lucros distribuídos do capital, o primeiro é bem acessório (e eventual) do segundo; é fruto civil.

Quando da análise dessas questões, já restou demonstrado que isso só ocorre pelo fato das quantias distribuídas não serem lucros. Mesmo assim, uma sociedade que remunera seus sócios nesse nível não poderia possuir um capital social tão aquém, da ordem de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) por sócio. Os serviços que ela oferece possuem alto valor agregado, com elevada responsabilidade dos profissionais envolvidos. Contudo, eles de comum acordo optaram por manter a sociedade descapitalizada, sem representatividade financeira numa eventual satisfação de credores. O aporte que deveria ter sido dado em termos de capital foi retido pelos próprios sócios como patrimônio individual. Qualquer credor ou tomador de serviços que se sinta lesado por alguma razão não encontra na pessoa jurídica nenhum tipo de guarida financeira hábil a lhe assegurar uma eventual indenização, se assim se entender como justo. Ao optarem os sócios, cm comum acordo, cm manter a sociedade subcapitalizada, cm abissal desproporção aos valores que envolvem sua atividade comercial, manifesta-se indubitavelmente o interesse comum desses, avocando para si todo o aporte financeiro que deveria ter sido utilizado para, em parte, adequar o capital social à realidade operacional da pessoa jurídica auditada.

Diante do exposto, percebe-se que a autuação foi bem detalhada e específica ao enumerar e discorrer os motivos que a levou à qualificação da multa de ofício.

#### 1.15 – DECADÊNCIA O DIREITO DE LANÇAR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Para a contribuinte, os tributos em comento tratam de Contribuições Previdenciárias a cargo da empresa, que estão sujeitos a homologação no prazo decadencial disciplinado pelo art. 150, § 4º do CTN, razão pela qual o termo inicial do prazo será o do fato gerador. Cumpre adiantar ainda que inexistente fraude ou dolo.

Para a recorrente, o Fisco decaiu em seu direito de efetuar o lançamento dos supostos créditos tributários relativos ao período de apuração das competências de 01/2015 a 08/09/2015. A esse respeito, a decisão

recorrida reconhece: “O crédito tributário foi constituído em 09/2020 e refere-se ao período de 01/2015”.

Por conta disso, ainda, segundo a recorrente, a decisão justifica não haver decadência sob a ótica de que houve sonegação, utilizando-se do art. 173, I do CTN para alongar o prazo prescricional. O problema dessa premissa é que, como se demonstrou acima, não há demonstração de sonegação, nem especificação de qual conduta comissiva e dolosa foi empregada para alcançar esse fim.

Conforme demonstrado no item anterior, uma vez demonstrada e justificada a qualificação da multa não resta mais dúvidas correção da decisão recorrida ao considerar na contagem do prazo decadencial, o art. 173, I do CTN. No caso, os lançamentos referentes a fatos geradores ocorridos no decorrer do ano de 2015, poderiam ser efetuados até 31 de dezembro de 2020.

Corroborando este entendimento, tem-se a súmula CARF nº 72 e 101, que, respectivamente, rezam:

**Súmula CARF nº 72**

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

**Súmula CARF nº 101**

Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado

Portanto, não assiste razão à recorrente no sentido de desmerecer, no cálculo da decadência tributária, o art. 173, I do CTN

**1.16 - INAPLICABILIDADE DOS ARTS. 124 E 135 DO CTN CONFESSA PELA V.DECISÃO RECORRIDA.**

Para a recorrente, colhe-se que a decisão recorrida não ratificou o uso, ao auto de infração, dos arts. 124 e 135 do CTN para responsabilizar os administradores. Isso se deve, certamente, pela inexistência de excesso de poder, infração de lei, contrato social ou estatuto, até porque a decisão acaba por reconhecer que a AA atua dentro da legalidade, e que supostamente pecou apenas quando deixou de arbitrar pro labore.

Demonstra insurgência pelo fato de que a hipótese do art. 135, caput c/c inc. III do CTN não atrai a responsabilidade pelo simples fato de constar como administrador em Contrato Social. No caso, para a recorrente, se assim fosse, em todos os casos de auto-lançamento, com o lançamento de ofício, seria porque houve descumprimento da lei e automaticamente geraria a responsabilização tributária dos administradores.



Argumenta ainda que, igualmente, não cabia utilizar o art. 124 pelo simples interesse comum, mormente porque a decisão recorrida fundamenta esse dispositivo na premissa de que “a pessoa física a quem foi imputada a responsabilidade solidária tomou parte nas irregularidades que resultaram na omissão dos fatos geradores e sonegação dos tributos devidos”. No caso, segundo a recorrente, sequer houve omissão de fatos geradores, onde a própria decisão reconheceu isso quando tratou da contabilidade, argumenta ainda que não houve demonstração de como o sócio participou para elidir os fiscais.

Inicialmente discordo da afirmação da recorrente quando a mesma informa que a decisão acaba por reconhecer que a AA atua dentro da legalidade, e que supostamente pecou apenas quando deixou de arbitrar pro labore, pois, conforme vastamente demonstrado nos autos e neste acórdão, apesar da aparente legalidade das transações empreendedoras do grupo empresarial, com os respectivos lançamentos contábeis, foi observado que a contribuinte deixou de atender a alguns princípios contábeis, em especial em alguns lançamentos no tocante a distribuição de lucros, a mesma não efetuou os registros contábeis demonstrando a verdade real das operações efetuadas e, por conta disso, é que foi demonstrado pela fiscalização, que haveria um intuito fraudulento em algumas operações, que de alguma forma, geraria subtração de tributos e em especial, de contribuições previdenciárias.

Discordo também da recorrente ao afirmar que a responsabilidade decorreu do simples fato dos pretensos solidários responsáveis serem apenas administradores, pois, como já afirmado, ao longo de todo o processo, foi demonstrado o intuito fraudulento dos administradores da empresa, com a respectiva atração da responsabilidade tributária.

Além do mais, para desarrazoar a recorrente em seus argumentos, tem-se a súmula CARF 172 que a desautoriza a questionar a responsabilidade de terceiros. Senão, veja-se a seguir, a transcrição da referida súmula:

#### Súmula CARF 172

A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado.

Considero também equivocada a recorrente quando a mesma afirma que sequer houve omissão de fatos geradores, onde a própria decisão reconheceu isso quando tratou da contabilidade, argumenta ainda que não houve demonstração de como o sócio participou para elidir os fiscais, pois, como já bem explanado, foi demonstrada uma série de atitudes engenhosas, cujo objetivo principal, foi a ocultação da verdade real das transações empresariais envolvidas, onde o objetivo principal seria a distribuição disfarçada de lucros, com a respectiva elisão tributária de contribuições previdenciárias.

Senão, veja-se a seguir, trechos pertinentes do relatório fiscal, onde demonstra os motivos que levaram a autuação a crer que o objetivo principal da formação da empresa, seria um planejamento tributário abusivo:

#### VII.2 - DA SUJEIÇÃO PASSIVA DOS PRETENSOS SÓCIOS DA AA

*Prima facie*, cabe destacar que o presente Processo Administrativo Fiscal tem, na condição de responsável solidário pelas razões que serão expostas, o sujeito passivo relacionado no item 1.2 deste sob a alcunha "Responsável Tributário Específico".

Feito o registro, é oportuno mencionar que os sócios da AA tornaram-se responsáveis solidários pelo crédito tributário, respeitados os quinhões diretamente relacionados a cada um deles, pelas razões a seguir descritas.

Em primeiro lugar, caracteriza-se a solidariedade aqui imputada em função do que dispõe o artigo 124, I, CTN:

( ... )

Código Tributário Nacional (CTN);

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

Parágrafo único, A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

É natural se pensar na presença do interesse comum, na acepção jurídica, do termo, para os sócios da AA.

A sociedade foi pensada e estruturada como uma solução para a remuneração de todos os sócios dessa pessoa jurídica, com claro proveito econômico de todos eles advindo do planejamento tributário abusivo perpetrado. Cada sócio, no que se refere ao seu quinhão, tem interesse hialino na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal: com efeito, esse fato gerador ocorre justamente em razão de seu labor profissional. Ao não considerá-lo base de incidência da obrigação tributária, o sócio recebe aquilo que lhe é devido sem qualquer desconto que ocorreria caso aquela quantia fosse tratada como remuneração (seja de contribuição previdenciária, seja de imposto de renda incidente sobre verbas remuneratórias). O benefício de cada um com a situação que constitui o fato gerador é, pois, reluzente.

Por conseguinte, e tomando-se emprestado os dizeres legais, a "situação que constitui o fato gerador" é indissociável, respeitados os quinhões, do labor de todo e qualquer sócio da AA. É oportuno mencionar que eles participaram ativamente do planejamento tributário sonegatório adotado, uma vez que todos optam por segregar o resultado de seu trabalho como verba indenizatória, anuindo expressamente com o modelo sonegatório engendrado.

Ademais, forçoso fazer menção a aspecto já tratado alhures, relativo à (des)proporção entre o capital social da sociedade e os pretensos lucros distribuídos anualmente. A planilha onde foi feito o comparativo das quantias distribuídas como se dividendos fossem em relação ao capital social foi reproduzida anteriormente, e encontra-se igualmente anexa (Doe. 07). Todos os sócios aqui responsabilizados possuem cotas de capital social de mesmo valor no

período auditado. Os valores distribuídos como lucros anualmente pertencem a ordem de grandeza estratosféricamente superior em relação a essa parcela de capital social individual. E, somados todos os sócios, o capital social no período auditado é da ordem de R\$ 560.000,00 (quinhentos e sessenta mil reais), enquanto que o "lucro" distribuído em cada um dos anos é superior a R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais); uma rentabilidade proporcional acima de impensáveis 1.784% ao ano. Como já foi exposto, por mais que se queira dissociar os lucros distribuídos do capital, o primeiro é bem acessório (e eventual) do segundo; é fruto civil.

Quando da análise dessas questões, já restou demonstrado que isso só ocorre pelo fato das quantias distribuídas não serem lucros. Mesmo assim, uma sociedade que remunera seus sócios nesse nível não poderia possuir um capital social tão aquém, da ordem de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) por sócio. Os serviços que ela oferece possuem alto valor agregado, com elevada responsabilidade dos profissionais envolvidos. Contudo, eles de comum acordo optaram por manter a sociedade descapitalizada, sem representatividade financeira numa eventual satisfação de credores. O aporte que deveria ter sido dado em termos de capital foi retido pelos próprios sócios como patrimônio individual. Qualquer credor ou tomador de serviços que se sinta lesado por alguma razão não encontra na pessoa jurídica nenhum tipo de guarida financeira hábil a lhe assegurar uma eventual indenização, se assim se entender como justo. Ao optarem os sócios, em comum acordo, em manter a sociedade subcapitalizada, em abissal desproporção aos valores que envolvem sua atividade comercial, manifesta-se indubitavelmente o interesse comum desses, avocando para si todo o aporte financeiro que deveria ter sido utilizado para, em parte, adequar o capital social à realidade operacional da pessoa jurídica auditada.

Esse interesse comum, caracterizado por todo o fluxo das operações demonstrado nos autos, vem ao encontro dos ensinamentos contido na obra Código Tributário Anotado, publicado pela Escola Superior de Advocacia, OAB Paraná, na parte que coube à autora Betina Treiger Grupenmacher, onde a mesma, na página 343, cita Paulo de Barros Carvalho, conforme os trechos apresentados a seguir:

A solidariedade está consagrada no artigo 124 e estabelece que podem ser o contribuinte e o responsável solidariamente instados ao pagamento do tributo afigurando-se possível que a totalidade da obrigação seja exigida de ambos, sendo indiferente a parcela com que contribuíram para a prática do fato gerador.

2. Paulo de Barros Carvalho ressalta que a solidariedade relativa à responsabilidade tributária distingue-se daquela decorrente do "consórcio" de mais de um sujeito na prática do fato gerador.

3 Segundo leciona, são duas as hipóteses de solidariedade no direito tributário.

Uma é a que decorre da prática conjunta do fato gerador, cujos sujeitos têm interesse comum na sua realização e respondem conjuntamente pelo débito decorrente de sua prática.

Nesta hipótese, o legislador que edita a regra-matriz de incidência está adstrito ao arquétipo constitucional do tributo para eleger os respectivos sujeitos passivos. A outra é a que decorre da inobservância da legislação tributária pelo contribuinte e que implica na transferência da responsabilidade a um sujeito, indiretamente relacionado ao fato gerador.<sup>4 e 5.</sup>

2 CF. Art. 121. Nota 4.

3 Idem.

4 Assim se manifesta Paulo de Barros Carvalho acerca da solidariedade tributária: “Simplesmente em todas as hipóteses de responsabilidade solidária, veiculadas pelo Código Tributário Nacional, em que o coobrigado não foi escolhido no quadro da concretude fática, peculiar ao tributo, ele ingressa como tal por haver descumprido dever que lhe cabia observar. Pondere-se, contudo, que se falta ao legislador de um determinado tributo competência para colocar alguém na posição de sujeito passivo da respectiva obrigação tributária, ele pode legislar criando outras relações, de caráter administrativo, instituindo deveres e prescrevendo sanções. É justamente aqui que surgem os sujeitos solidários, estranhos ao acontecimento do fato jurídico-tributário. Integram outro vínculo jurídico, que nasceu por força de uma ocorrência tida como ilícita”. BARROS CARVALHO, Paulo. Curso de Direito Tributário. p. 398.

5 Cf. Artigo 121. Nota 4.

Para que sejam refutadas as alegações da recorrente, além dos argumentos já apresentados por ocasião deste voto, analisar-se-á os seus insurgimentos à luz dos ensinamentos trazidos através de trechos do PARECER NORMATIVO COSITNº4, DE 10 DE DEZEMBRO DE 2018, que discorre sobre as hipóteses legais de enquadramento da responsabilidade tributária, de acordo com o artigo 124 do Código Tributário Nacional:

A responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição. Deve-se comprovar o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.

( ... )

A sujeição passiva decorrente de responsabilidade tributária (inciso II do parágrafo único do art. 121 do CTN) é tema sensível no ordenamento jurídico tributário. Sua regulação no CTN não foi precisa. Atualmente, a responsabilização tributária ocorre em regra, mas não necessariamente, em dois momentos: no lançamento tributário ou no redirecionamento da execução fiscal. Na primeira, a atuação é efetuada, em âmbito federal, pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. É fundamental, assim, que no âmbito da administração tributária federal haja uniformidade nesta seara, em prol do princípio da segurança jurídica.

A relação material da obrigação tributária é distinta da relação de responsabilização tributária a terceiro: a primeira decorre da incidência da regra matriz de incidência tributária ao fato lícito e a segunda decorre da incidência da regra matriz de responsabilidade tributária a um fato, muitas vezes ilícito (não obstante na substituição tributária a responsabilização já ocorrer automaticamente com o fato jurídico tributário).

( ... )

A terminologia "interesse comum" é juridicamente indeterminada. A sua delimitação é o principal desafio deste Parecer Normativo. Ao analisá-la, normalmente a doutrina e a jurisprudência dispõem que esse interesse comum é jurídico, e não apenas econômico.

O interesse econômico aparentemente seria no sentido de que bastaria um proveito econômico para ensejar a aplicação do disposto no inciso I do art. 124 do CTN.

O interesse jurídico, por sua vez, se daria pelo vínculo jurídico entre as partes para a realização em conjunto do fato gerador. Para tanto, as pessoas deveriam estar do mesmo lado da relação jurídica, não podendo estar em lados contrapostos (como comprador e vendedor, por exemplo).

( ... )

Exemplificando: na responsabilidade por substituição tributária, o vínculo deve ser com o fato tributário, quando é própria, ou com a pessoa, quando atua como agente de retenção, não obstante na maioria dos casos conter ambos os vínculos. Já na responsabilização cujo antecedente é um ato ilícito, o vínculo com a pessoa está sempre presente, como se vê na lista das que podem ser responsabilizadas pelos arts. 134 e 135 do CTN.

Voltando-se à responsabilidade solidária, o interesse comum ocorre no fato ou na relação jurídica vinculada ao fato gerador do tributo. É responsável solidário tanto quem atua de forma direta, realizando individual ou conjuntamente com outras pessoas atos que resultam na situação que constitui o fato gerador, como o que esteja em relação ativa com o ato, fato ou negócio que deu origem ao fato jurídico tributário mediante cometimento de atos ilícitos que o manipularam. Mesmo nesta última hipótese está configurada a situação que constitui o fato gerador, ainda que de forma indireta.

( ... )

Apesar de neste parecer concordar-se com a linha da consultante no sentido de ser possível a responsabilização pelo inciso I do art. 124 do CTN para situação de ilícitos, em geral, ele não implica que qualquer pessoa possa ser responsabilizada. Esta deve ter vínculo com o ilícito e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição, comprovando-se o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.

Não é qualquer interesse comum que pode ensejar a aplicação do disposto no inciso I do art. 124 do CTN. O interesse deve ser no fato ou na relação jurídica relacionada ao fato jurídico tributário, como visto acima. Assim, o mero interesse econômico, sem comprovação do vínculo com o fato jurídico tributário (incluídos os atos ilícitos a ele vinculados) não pode caracterizar a responsabilização solidária, não obstante ser indício da concorrência do interesse comum daquela pessoa no cometimento do ilícito. Transcreve-se elucidativo trecho de julgado do CARF:

O interesse comum de que trata o artigo 124, inciso I, do CTN é sempre jurídico, não devendo ser confundido com "interesse econômico", "sanção", "meio de justiça" etc.

O interesse econômico, reconhecemos, até pode servir de indício para a caracterização de interesse comum, mas, isoladamente considerado, não constitui prova suficiente para aplicar a solidariedade. E também não é suficiente que a pessoa tenha tido participação furtiva como interveniente num negócio jurídico, ou mesmo que seja sócio ou administrador da empresa contribuinte, para que a solidariedade seja validamente estabelecida. Pelo contrário, a comprovação de que o sujeito tido por solidário teve interesse jurídico, o que se faz com a demonstração cabal da relação direta e pessoal dele com a prática do ato ou atos

que deram azo à relação jurídico tributária, é requisito fundamental para fins de aplicação de responsabilidade solidária.

Ao caracterizar o interesse comum como sendo aquele relacionado com algum vínculo ao fato jurídico tributário, pode-se criar a falsa impressão de que neste parecer se alinharia à tese de que o interesse comum seria o que se denominou interesse jurídico, o que não é verdade.

Em muitas situações, mormente quando se está diante de cometimento de atos ilícitos, estes se configuram na medida em que a essência do verdadeiro fato jurídico esteve artificialmente escondida ou manipulada por determinadas pessoas. Não haveria, assim, propriamente um vínculo jurídico formalizado. Há, isso sim, um vínculo que se torna jurídico, ao menos em âmbito tributário, no momento em que há a imputação de responsabilidade.

( ... )

Destarte, além do cometimento em conjunto do fato jurídico tributário, pode ensejar a responsabilização solidária a prática de atos ilícitos que englobam: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única ("grupo econômico irregular"); (ii) evasão e simulação fiscal e demais atos deles decorrentes, notadamente quando se configuram crimes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo).

( ... )

Cometimento de ilícito tributário doloso vinculado ao fato gerador. Evasão fiscal. Atos que configuram crimes.

Preliminarmente, esclareça-se um fato: não é qualquer ilícito que pode ensejar a responsabilidade solidária. Ela deve conter um elemento doloso a fim de manipular o fato vinculado ao fato jurídico tributário (vide item 13.1), uma vez que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador surge exatamente na participação ativa e consciente de ilícito com esse objetivo (12). Há, portanto, em seu antecedente a ocorrência do ato ilícito, que necessariamente implica também a comprovação de vínculo entre todos os sujeitos passivos solidários.

12 A situação aqui é distinta da responsabilidade tributária a que se refere o art. 135 do CTN, cuja configuração do ato ilícito pode se dar tanto por condutas dolosas como culposas, conforme consta do Parecer PGFN/CRJ/CAT/Nº55/2009: "A respeito da necessidade de presença de ato doloso por parte do administrador ou da suficiência da presença de culpa, deve-se observar que, ao contrário do que defende parte da doutrina, a jurisprudência maciça do STJ exige tão-só a presença de "infração de lei" (= ato ilícito), a qual, pela teoria geral do Direito, pode ser tanto decorrente de ato culposo como de ato doloso (não obstante alguns poucos acórdãos referirem expressamente à necessidade de prova do dolo, em contraposição à imensa maioria que exige somente a culpa)."

( ... )

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124 DO CTN. INTERESSE COMUM. O artigo 124 do CTN trata de solidariedade que pode atingir o contribuinte (pessoa que tem relação com o fato gerador) e o responsável (pessoa assim indicada por lei), a depender da configuração do interesse comum (inciso I) ou da indicação da expressa previsão em lei (inciso II). No caso do artigo 124,

I, o interesse comum ali referido é jurídico e não meramente econômico. O interesse jurídico comum deve ser direto, imediato, na realização do fato gerador que deu ensejo ao lançamento, e resta configurado quando as pessoas participam em conjunto da prática dos atos descritos na hipótese de incidência. Essa participação em conjunto pode ocorrer tanto de forma direta, quando as pessoas efetivamente praticam em conjunto o fato gerador, quanto indireta, em caso de confusão patrimonial, quando ambas dele se beneficiam em razão de sonegação, fraude ou conluio. Havendo provas de omissões na contabilidade e da interposição de pessoas, revelando que o imputado responsável era na verdade administrador e proprietário de fato da contribuinte, é de se manter sua responsabilização com base no artigo 124, I, do CTN. (16).

16 CARF, Acórdão nº 1401-002.654, Rel. Livia de Carli Germano, 12-6-18).

Por conta de todo o exposto e por tudo o que consta nos autos, entendo que não assiste razão à recorrente e ao responsável solidário, no sentido de que não sejam considerados os responsáveis solidários arrolados pela fiscalização.

#### 1.17 – TAXA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Em seu pedido final, caso não sejam atendidas as suas demandas, a contribuinte requer sucessivamente, que seja acolhida a tese subsidiária, aplicando-se a tributação com o afastamento da aplicação de SELIC à multa de ofício.

Não cabe o afastamento da aplicação da taxa SELIC no cálculo da multa de ofício. Senão, veja-se a seguir, a súmula CARF nº 108, que trata do tema:

#### **Súmula CARF nº 108**

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Ao final, a recorrente além de confirmar os requerimentos efetuados no decorrer de seu recurso, solicita também que seja aplicada a tributação apenas em relação aos valores distribuídos que excedera o capital social do sócio, ou ao que restar após a arbitração de pro labore.

Também, no tocante a esta solicitação, entendo não ser possível o atendimento, haja vista a inadequação da contabilidade, que não elucidou corretamente os reais acontecimentos, denotando a falta de liquidez, confirmado pela legislação aplicada, em especial, o inciso II, do parágrafo 5º do artigo 201 do Decreto 3.048/99, onde menciona que a contribuição previdenciária da empresa deve ser 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.

Por todo o exposto e por tudo o que consta nos autos, conheço dos presentes recursos voluntários, para NEGAR-LHES provimento.

### **Conclusão**

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de negar provimento aos recursos voluntários.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo – Presidente Redator