



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15586.720059/2018-99
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-007.308 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de janeiro de 2020
Recorrente MEDCARDIO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/10/2014

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INSTRUMENTO DE CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO. VÍCIOS NÃO ANULAM O LANÇAMENTO.

O Mandado de Procedimento Fiscal se constitui em mero instrumento de controle criado pela Administração Tributária, e irregularidades em sua emissão ou prorrogação não são motivos suficientes para se anular o lançamento.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO.

Ausente a comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação pela fiscalização, e caracterizado o pagamento antecipado, a contagem do prazo decadencial em relação às contribuições previdenciárias dá-se pela regra do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN).

SOCIEDADE LIMITADA. PRÓ-LABORE. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. NECESSIDADE DE DISCRIMINAÇÃO DOS VALORES PAGOS OU CREDITADOS. INCIDÊNCIA.

Não há vedação legal para distribuição aos sócios de lucros de forma desproporcional à sua participação no capital, desde que devidamente estipulada no contrato social, em conformidade com a legislação societária. Quando a atividade econômica da sociedade é exercida diretamente pelos sócios, mediante a prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões regulamentadas, é obrigatória a discriminação entre a parcela da distribuição de lucros e aquela paga pelo trabalho. Pelo menos parte dos valores pagos pela sociedade ao sócio que lhe presta serviços terá natureza jurídica de retribuição pelo trabalho, sujeita à incidência de contribuição previdenciária. Na ausência de segregação entre a remuneração decorrente do

trabalho e a proveniente de distribuição de lucros, inclusive a título de antecipação mensal ou trimestral, a incidência da contribuição previdenciária ocorre sobre os valores totais pagos ou creditados aos sócios.

MULTA QUALIFICADA. IMPROCEDÊNCIA.

Afasta-se a qualificadora da multa de ofício, com redução do percentual da penalidade a 75%, quando o conjunto probatório descrito pela autoridade lançadora é insuficiente como prova cabal do evidente intuito de fraude na conduta do sujeito passivo.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIOS ADMINISTRADORES. INFRAÇÃO À LEI OU CONTRATO SOCIAL. DEMAIS SÓCIOS. INTERESSE COMUM. EXCLUSÃO DO VÍNCULO.

Exclui-se o vínculo de responsabilidade solidária atribuído aos sócios administradores quando o acervo probatório descrito pela autoridade lançadora não é suficiente para comprovar a prática dolosa de atos com excesso de poderes ou infração à lei ou contrato social. Além disso, na falta de demonstração do interesse jurídico dos sócios coobrigados, e não meramente econômico, na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária, também impõe-se retirá-los do polo passivo do auto de infração.

ENDEREÇAMENTO DE INTIMAÇÕES DE ATOS PROCESSUAIS NA PESSOA DO PROCURADOR.

Não encontra respaldo legal nas normas do Processo Administrativo Fiscal a solicitação para que a Administração Tributária efetue as intimações de atos processuais administrativos na pessoa e no domicílio profissional do procurador (advogado) constituído pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Neste sentido dispõe a Súmula CARF nº 110.

SUSTENTAÇÃO ORAL.

A sustentação oral por causídico é realizada nos termos dos arts. 58 e 59 do Anexo II do RICARF, observado o disposto no art. 55 desse regimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares. No mérito, por voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: a) declarar a decadência até a competência maio/2013; b) excluir a qualificadora da multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%; e c) excluir a responsabilidade solidária. Vencidos os conselheiros Matheus Soares Leite (relator), Andréa Viana Arrais Egipto e Rayd Santana Ferreira que davam provimento ao recurso. Vencidos em primeira votação os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro e Miriam Denise Xavier que negavam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Cleberson Alex Friess.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite – Relator

(documento assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Cleberson Alex Friess, Andrea Viana Arrais Egypto, José Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rayd Santana Ferreira e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta, para, ao final, complementá-lo (fls. 6643 e ss).

Pois bem. O presente Auto de Infração refere-se a contribuição patronal incidentes sobre remunerações de segurados contribuintes individuais (sócios da empresa), para o período de 01/2013 a 10/2014. Os pagamentos foram efetuados sob o título de lucros isentos, porém considerados pela auditoria como remunerações, no valor de R\$17.374.870,80 (dezesete milhões, trezentos e setenta e quatro mil e oitocentos e setenta reais e oitenta centavos).

Foram arrolados como solidários: Alessandro Goncalves Altoe, Aloyr Goncalves Simoes Junior, Assad Miguel Sassine, Berilurdes Wallacy Garcia, Carlos Alberto Sancio Junio, Dalton Vinicius Menin, Eduardo Giestas Serpa, Erick Sessa Mercon, Fabio Jose Dos Reis, Fabricio Otavio Gaburro Teixeira, Fabricio Sarmento Vassallo, Flavio De Almeida Rosa, Heber Souza Melo Silva, Hermes Carloni Araujo, Joao Sergio Aschauer Cristo, Jorge Elias Neto, Jose Carone Junior, Jose Silva Henrique, Lisandro Goncalves Azeredo, Lucio Pereira Guarconi Duarte, Luiz Daniel Da Fraga Torres, Marcio Augusto Silva, Marcio Luiz Roldi, Melchior Luiz Lima, Moyses Pedro Amoury Nader, Odilon Silva Henrique Junior, Paulo Henrique Cunha Da Silva, Pedro Luiz Moyses Da Silva, Rafael Aon Moyses, Ricardo Ryoshim Kuniyoshi, Roger Alain Pantoja Ribera, Sandro Aauto Martins, Schariff Moyses.

O Auditor Fiscal informa que as bases de cálculo foram obtidas a partir da análise dos Livros Diário e Razão e das respostas às intimações, "especificamente o item intitulado "Comprovação de repasse aos médicos" (que corresponde ao item 7 da relação de documentos apresentados na resposta datada de 06 de julho de 2015, ao Termo de Início de Procedimento Fiscal - TIPF) e ao item 4 da resposta (datada de 10 de março de 2017) ao Termo de Intimação Fiscal - TIF n.º 001".

Relata que a contabilização dos ditos lucros pagos em 2013 foi realizado da seguinte forma

10. A título formal de distribuição de lucros, existem vários pagamentos, escriturados em contas contábeis (individualizadas por sócios) do Ativo, identificadas no Livro Razão, páginas 54 a 69, sob a seguinte numeração: conta 91001 - Fabio Jose dos Reis, conta 91002 - Fabricio Otavio Gaburro Teixeira, conta 91003 - Sandro Aauto Martins, conta 91004 - Flavio de Almeida Rosa, conta 91005 - Heber Souza Melo e Silva, conta 91006 - Melchior Luiz Lima, conta 91007 - Jose Silva Henrique, conta 91008 - Lucio Pereira Guarconi Duarte, conta 91009 - Assad Miguel Sassine, conta 91010 - Marcio Luiz Roldi, conta 91011 - Rafael Aon Moyses, conta 91012 - Dalton Vinicius Menin, conta 91013 - Jose Carone Junior, conta 91014 - Schariff Moyses, conta 91015 - Carlos Alberto Sancio Junior, conta 91016 - Berilurdes Wallacy Garcia, conta 91017 - Alessandro Goncalves Altoe, conta 91018 - Joao Sergio Aschauer Cristo, conta 91019 -

Luiz Daniel da Fraga Torres, conta 91020 - Moyses Pedro Amoury Nader, conta 91021 - Odilon Silva Henrique Junior, conta 91022 - Paulo Henrique Cunha da Silva, conta 91023 - Pedro Luiz Moyses da Silva, conta 91024 - Jorge Elias Neto, conta 91025 - Ricardo Ryoshim Kuniyoshi, conta 91026 - Marcio Augusto Silva, conta 91027 - Fabricio Sarmiento Vassallo, conta 91038 - Erick Sessa Merçon, conta 91029 - Aloyr G Simoes Junior, conta 91030 - Hermes Carloni Araujo, conta 91031 - Eduardo G Serpa, conta 91032 - Roger Alain Pantoja Ribera, conta 11203 - Lisandro Gonçalves Azeredo.

11. Os lançamentos contábeis constantes das supracitadas contas contábeis trazem como histórico "PAG. REF DISTRIB. DE LUCRO PARA O SOCIO", tendo como contrapartida disponibilidades da empresa.

12. As bases de cálculo do tributo lançado, referentes a 2013, foram extraídas dos lançamentos a débito das supracitadas contas contábeis, ou seja, os valores que a empresa formalmente contabiliza como pagamento de antecipação de lucro a sócios. Ditos valores foram reproduzidos pelo sujeito passivo em sua resposta ao TIF nº 001, datada de 10 de março de 2017.

Informa que a contabilização dos ditos lucros pagos em 2014, para as competências 01/2014 a 10/2014, foi realizada da seguinte forma:

14. A título formal de distribuição de lucros, existem vários pagamentos, escriturados em contas contábeis (individualizadas por sócios) do Ativo, identificadas na escrituração digital, sob a seguinte numeração: conta 1.1.2.02.0001 - Fabio Jose dos Reis, conta 1.1.2.02.0002 - Fabricio Otavio Gaburro Teixeira, conta 1.1.2.02.0003 - Sandro Aauto Martins, conta 1.1.2.02.0004 - Flavio de Almeida Rosa, conta 1.1.2.02.0005 - Heber Souza Melo Silva, conta 1.1.2.02.0006 - Melchior Luiz Lima, conta 1.1.2.02.0007 - Jose Silva Henrique, conta 1.1.2.02.0008 - Lucio Pereira Guarçoni Duarte, conta 1.1.2.02.0009 - Assad Miguel Sassine, conta 1.1.2.02.0010 - Marcio Luiz Roldi, conta 1.1.2.02.0011 - Rafael Aon Moyses, conta 1.1.2.02.0012 - Dalton Vinicius Menin, conta 1.1.2.02.0013 - Jose Carone Junior, conta 1.1.2.02.0014 - Schariff Moyses, conta 1.1.2.02.0015 - Carlos Alberto Sancio Junior, conta 1.1.2.02.0016 - Berilurdes Wallacy Garcia, conta 1.1.2.02.0017 - Alessandro Gonçalves Altoe, conta 1.1.2.02.0018 - Joao Sergio Aschauer Cristo, conta 1.1.2.02.0019 - Luiz Daniel da Fraga Torres, conta 1.1.2.02.0020 - Moyses Pedro Amoury Nader, conta 1.1.2.02.0021 - Odilon Silva Henrique Junior, conta 1.1.2.02.0022 - Paulo Henrique Cunha da Silva, conta 1.1.2.02.0023 - Pedro Luiz Moyses da Silva, conta 1.1.2.02.0024 - Jorge Elias Neto, conta 1.1.2.02.0025 - Ricardo Ryoshim Kuniyoshi, conta 1.1.2.02.0026 - Marcio Augusto Silva, conta 1.1.2.02.0027 - Fabricio Sarmiento Vassallo, conta 1.1.2.02.0028 - Erick Sessa Merçon, conta 1.1.2.02.0029 - Aloyr G Simões Junior, conta 1.1.2.02.0030 - Hermes Carloni Araujo, conta 1.1.2.02.0031 - Eduardo G Serpa, conta 1.1.2.02.0032 - Roger Alain Pantoja Ribera, conta 1.1.2.02.0033 - Lisandro Gonçalves Azeredo,

15. Os lançamentos contábeis constantes das supracitadas contas contábeis trazem, como histórico "PAG. REF DISTRIB. DE LUCRO PARA O SOCIO", tendo como contrapartida disponibilidades da empresa.

16. As bases de cálculo do tributo lançado, referentes a 2014, foram extraídas dos lançamentos a débito das supracitadas contas contábeis, ou seja, os valores que a empresa formalmente contabiliza como antecipação de lucro. Ditos valores foram reproduzidos pelo sujeito passivo em sua resposta ao TIF nº 001, datada de 10 de março de 2017.

A Autoridade Fiscal informa que sobre as bases de cálculo incidiu o percentual de 20% (vinte por cento), referente a contribuição patronal devida. Tais valores não foram declarados na Guias de Recolhimento do FGTS e Informações a Previdência Social - GFIP, nem foram objeto de recolhimento ao erário.

Relata que a empresa alega ser desobrigada ao recolhimento da contribuição por se tratar de lucros isentos.

Diz que a fiscalizada, conforme contrato social, tem como objetivo social a prestação de serviços médicos na área de cardiologia e cirurgia cardiovascular, realização de cursos de aprimoramento, aperfeiçoamento e pesquisas na área médica.

Informa que de acordo com ato constitutivo, trata-se de sociedade empresária limitada, regida pelo Contrato Social, pela lei 10.406/2002 e, supletivamente, pela Lei 6.404/76, no que for aplicável, e demais disposições legais pertinentes.

Relata que os sócios se enquadram como contribuintes individuais, mesmo recebendo a remuneração pelos serviços prestados sob a roupagem de lucros isentos. Destaca que os sócios-administradores declaravam em GFIP o recebimento de pró-labore.

O Auditor Fiscal esclarece que a fiscalização teve início com uma denúncia, tendo sido feitas verificações preliminares e diligências, que então indicaram "que a empresa prestava serviços a alguns contratantes, que, por essa razão, foram objeto de procedimentos fiscais vinculados (na modalidade diligência), abertos no curso da ação fiscal na sociedade MEDCARDIO LTDA".

Informa que esses procedimentos vinculados aconteceram em diversos hospitais, detalhados no item 32 do Relatório Fiscal.

A Autoridade Fiscal informa que intimou a empresa a esclarecer sobre os pagamentos a título de lucros, em resposta foi informado que não houve incidência de contribuição previdenciária, e alegou que tal conduta está fundamentada na Lei 10.406/2002, Lei 8.212 e Decreto 3.048/99.

Argui que os rendimentos atribuídos como lucros isentos, na realidade refere-se a remuneração por serviços prestados pelos sócios e possui natureza remuneratória, pelos pontos a seguir:

47. Primeiro, demonstraremos que, ainda que se admitam sintonizados com a legislação a constituição e funcionamento da empresa MEDCARDIO LTDA sob a forma de sociedade empresária (com fins lucrativos), sem desvio de finalidade, os lucros (assim intitulados) foram distribuídos com inobservância à lei comercial (em vários dispositivos) e ao Contrato Social. Isso afasta a isenção tributária.

48. Demonstraremos também que a escrituração contábil (especificamente dos supostos lucros) apresenta vícios que caracterizam violação à lei comercial, decorrendo daí em impossibilidade a que uma empresa tributada pelo lucro presumido (caso da MEDCARDIO LTDA) distribua lucro contábil em valor excedente ao lucro presumido. E que a contabilidade, indivisível, quando eivada de vícios passa a fazer prova contra quem a apresenta.

49. Também restará demonstrado, como alhures anunciado, que há prestação de serviços pelos sócios à sociedade sem que apareça na contabilidade, pelo menos no que toca aos sócios-comuns, qualquer remuneração pelo trabalho. Vê-se, que a remuneração proveniente do trabalho (serviços prestados) está indevidamente aglutinada sob a rubrica de distribuição de lucros, de onde resulta, por expressa disposição da legislação (art. 201, par. 5º, inciso II do Decreto 3.048/99), que incide contribuição previdenciária sobre os valores totais pagos ou creditados aos sócios.

50. Em seguida demonstraremos que a MEDCARDIO LTDA é na verdade mera roupagem de uma cooperativa, mais antiga, de nome COOPCARDIO-ES - Cooperativa dos Cirurgiões Cardiovasculares do Espírito Santo.

51. Demonstraremos que a empresa fiscalizada, a MEDCARDIO LTDA, ela própria, identifica-se como sendo a mesma Cooperativa dos Cirurgiões Cardiovasculares do Espírito Santo, revelando sua real natureza. E que se verifica, portanto, ato simulatório.

52. E concluiremos que, desvelada a simulação, sendo DE FATO uma cooperativa, por expressa disposição legal a MEDCARDIO LTDA não pode distribuir lucros nem pode ser constituída na forma de uma sociedade empresária. Resulta daí que todos os rendimentos pagos aos sócios a título de lucros e com base em uma escrita contábil de uma sociedade empresária traduzem rendimentos tributáveis.

O Auditor Fiscal afirma que considerando MEDCARDIO LTDA sob a forma de sociedade empresária (com fins lucrativos), os citados lucros (assim intitulados) foram distribuídos sem que fosse observada a lei comercial e o Contrato Social, em desacordo com o § 1º do art. 201 do Regulamento da Previdência Social (Decreto 3.048/99). Portanto, não são isentos de tributação. Destaca que:

60. Nesse passo, cabe trazer que a LEI COMERCIAL é essencialmente tratada no Código Civil Brasileiro - CCB (lei 10.406/2002), que, desde seu advento, disciplina tanto a matéria civil como a matéria comercial, revogado então o vetusto Código Comercial.

...

65. Cabe destacar, dentre outros, a exigência de critério expresso em Contrato Social sobre a participação de cada sócio nos lucros e perdas, a necessidade de convocação dos sócios para deliberação sobre distribuição de resultados, a forma dessa convocação, o conteúdo das atas, a necessidade de registro das mesmas, o prazo para registro, as consequências da ausência de registro ou do registro intempestivo etc

...

69. Isso assentado, veremos a seguir que, dentre outras irregularidades, A ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL (especificamente no que diz respeito a distribuição de lucros) FOI FEITA SEM OBSERVÂNCIA DA LEI COMERCIAL, de onde, por si só, afasta a isenção de contribuição previdenciária sobre os rendimentos distribuídos formalmente como lucros.

70. Mais do que isso, constatada a violação à lei comercial na apresentação da escrita contábil, a empresa, tributada no regime do lucro presumido, não poderia distribuir a totalidade do lucro contábil. Esse é assunto adiante explicado com maior detalhamento.

A Autoridade Fiscal informa que solicitou a comprovação de pagamento dos profissionais alocados na prestação dos serviços médicos e também todos os recibos de pagamento referentes a distribuição de lucros. A empresa apresentou o comprovante de repasse aos médicos, por sócio.

73. Examinando a contabilidade apresentada, constata-se que os valores de repasse aos médicos foram contabilizados como distribuição antecipada de lucros.

74. Faz-se necessário, nesse passo, verificar se são hábeis e idôneos os documentos comprobatórios dos repasses, contabilizados como adiantamentos de lucros, ou seja, se são revestidos das características intrínsecas e extrínsecas essenciais, de acordo com a legislação contábil.

...

76. Nesse passo, traz-se, na forma da legislação acima transcrita, que a documentação contábil é hábil quando revestida das características intrínsecas ou extrínsecas essenciais, definidas na legislação, na técnica-contábil ou aceitas pelos "usos e costumes".

...

78. Isso é elementar. O documento usualmente utilizado para comprovar distribuição de lucros (seja para fins de escrituração contábil, seja para comprovar a natureza do pagamento) são recibos de distribuição de lucros, da mesma forma que se utilizam recibos de pagamento de salários para comprovar pagamento de salários, recibos de

pagamento de pró-labore para comprovar pagamento de pró-labore, recibos de pagamento a autônomos para comprovar pagamentos a autônomos e assim por diante.

79. Em outro dizer, a empresa que deseja antecipar lucros deve manter recibos vinculados ao lucro apurado em cada período. O pagamento do lucro distribuído, consagra a técnica contábil e os "usos e costumes", deverá ser feito mediante recibo, que conste os dados da empresa e do beneficiário, sua assinatura, o valor pago, a data e local, com a expressão "a título de lucro distribuído", ou similar.

80. Os documentos trazidos (comprovantes de transferência bancária TED, comprovantes de transferência bancária DOC eletrônico, cheques nominativos, comprovantes de transferência bancária de conta corrente para conta corrente) comprovam transações financeiras entre a empresa e seus sócios, e só.

81. Nem perante empresa e sócios e muito menos perante terceiros (inclusive o Fisco), os documentos trazidos se prestam a comprovar hábil e idoneamente pagamentos a título de distribuição de lucros.

82. Os documentos base para escrita contábil, hábeis e idôneos, devem ser guardados pelo tempo que a lei exige e apresentados, quando solicitados, na forma da lei.

Conclui que a contabilização dos lançamentos a título de distribuição antecipada de lucros é despida de arrimo documental hábil e idôneo e, não se prestando a comprovar se são realmente lucros.

Esclarece ainda que o art. 1.184, caput, do Código Civil, determina que no Livro Diário os lançamentos devem ser individualizados, claros e deve ser caracterizado o documento respectivo, dia a dia todas as operações da empresas. Essa mesma exigência consta na Norma Brasileira de Contabilidade.

Argui que os lançamentos contábeis feitos a título de distribuição antecipada de lucro trazem como histórico "PAG. REF DISTRIB. DE LUCRO PARA O SOCIO", não obedecendo os requisitos legais, como detalhado nos itens 88/92.

O Auditor Fiscal cita outras violações à legislação de regência. Destaca que a MEDCARDIO LTDA é regida pelo Contrato Social e pelos artigos 1.052 a 1.054 do Código Civil Brasileiro - CCB.

Ressalta que o Contrato Social em sua cláusula 22ª, o exercício social coincide com o ano civil, e prevê a possibilidade de distribuição de lucros, inclusive de forma antecipada, mediante balanços intercalares mensais, trimestrais ou semestrais e que a divisão dos lucros pode ser feita de forma desproporcional ao capital social, "conforme deliberação dos sócios ou em reunião convocada para tal fim".

O Auditor Fiscal traça um comparativo entre a legislação e o Contrato Social. Inicialmente destaca que o Contrato Social estabelece regra diversa do art. 1.007 do CCB, visto que permite a distribuição dos lucros não proporcionais a quota de cada sócio:

102. Portanto, o Contrato Social, ao abstratamente estabelecer regra diversa daquela ordinariamente prevista no art. 1007 do CCB, limita-se a remeter a deliberação dos sócios, em assembleia específica para esse fim, sem trazer qualquer critério expresso.

103. Tem-se, até aqui, que não está expressamente prevista no Contrato Social a participação de cada sócio nos lucros e nas perdas, conforme exige o art. 997, VII do CCB, verbis:

....

104. Repita-se. A regra prevista no Contrato social é que "a divisão dos resultados positivos e/ou lucros se dará conforme deliberação dos sócios em assembleia ou reunião convocada para tal fim".

105. O artigo 997 é de natureza mandamental: "mencionará". Em sua redação, o Contrato Social não menciona expressamente, como exige a lei, a participação de cada sócio nos lucros e nas perdas. Mas remete a elucidação do critério de distribuição a realização de deliberação dos sócios, em assembleia ou reunião convocada para tal fim.

106. Nesse passo, intimada (TIF n.º 001), a trazer todas as atas das assembleias realizadas para destinação dos lucros, a empresa atendeu. Todavia, as aludidas atas não trazem o critério de distribuição dos lucros. Padecem de outros vícios, que traduzem também violações a lei comercial, que discutiremos adiante.

A Autoridade Fiscal informa que intimou a empresa para que informasse o critério adotado para fins de distribuição de rendimentos a título de lucros. Em resposta "a empresa limitou-se a afirmar que "nos termos da primeira parte do § 3º da cláusula 21a – a divisão dos resultados ocorrerá por deliberações dos sócios, podendo ser desproporcional as respectivas cotas". Informação essa essencial em razão do art. 997, VII do CCB.

Relata que intimou novamente a empresa a esclarecer onde consta expressamente o critério de participação de cada sócio nos lucros e nas perdas e apresentar comprovação do registro do ato na Junta Comercial, acaso feito. O contribuinte, em resposta, cita novamente o Contrato Social.

113. A resposta não atendeu ao solicitado. A leitura da aludida cláusula 21ª (redação adotada a partir da 1ª alteração ao contrato social) tão somente prevê abstratamente divisão segundo deliberação dos sócios. Não traz, expressamente, previamente, o critério, fato esse que ensejou as repetidas intimações.

114. Ao limitar-se a responder que, para fins de divisão dos resultados, "os sócios deliberam por ocasião da distribuição de lucros", a empresa confessa a existência de autêntico pacto secreto, aviado supostamente ao momento da deliberação sobre distribuição de lucros (supostos) e mantido invisível a todos os terceiros (Fisco inclusive) e a todos os sócios não partícipes da aludida deliberação.

115. Aliás, destaque-se, até o presente momento não se sabe com base em que critério houve a distribuição dos ditos lucros, porquanto, insista-se, não há esse critério nem em atas deliberativas, nem no Contrato Social (e alterações). Permanece a mencionada invisibilidade do critério de distribuição de lucros e todas as consequências desse ato.

...

117. Ante a todo o exposto, há inequívoca violação ao art. 997, VII do CCB, porquanto o critério de distribuição de lucros que preveja a participação de cada sócio nos lucros e nas perdas não está expressamente previsto em Contrato Social, alteração contratual ou Ata deliberativa levada a registro.

O Auditor Fiscal afirma que diante da ausência do prévio conhecimento do critério de distribuição do lucro há impossibilidade de que o sócio ausente (à deliberação) verifique se a parte que lhe coube foi corretamente distribuída. Destaca ainda no item 126 sócios que não receberam qualquer valor a título de lucros, em algumas competências, e afirma que:

125. Seja qual for o invisível critério (se existente) de distribuição de lucros (supostos), o fato é que, recorrentemente, houve exclusão de alguns sócios na distribuição antecipada trazida, de onde resulta que, se autênticos fossem os lucros, houve desobediência à lei na sua distribuição, por infringência ao art. 1.008 do CCB.

A Autoridade Fiscal informa que a pessoa jurídica optante pelo lucro presumido pode distribuir lucros aos seus sócios antes do encerramento do trimestre com isenção do Imposto de Renda na Fonte, devendo ser feito um balanço intermediário com previsão contratual ou estatutária e desde que tenha apurado lucro contábil suficiente para a distribuição, sendo inclusive a tal previsão normatizada na Instrução Normativa IN SRF n.º 93, de 24/12/1997 e a Instrução Normativa RFB n.º 1.515/2014 (substituiu a IN SRF n.º 93/1997).

Destaca que as citadas normas exigem, como condição para a isenção legal de imposto de renda e para que seja possível distribuir todo o lucro contábil, que a escrituração contábil seja feita com observância da lei comercial, ou seja que tenha previsão estatutária ou contratual de distribuição antecipada de lucros e seja apresentada a demonstrações de resultado intercalares. Complementa:

135. Isso porque, pela redação do Regulamento da Previdência Social, especificamente o inciso II, § 5º do artigo 201, do Decreto 3.048/1999, dada pelo Decreto 4.729/2003, são tributáveis 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.

136. Da mesma forma que as demonstrações de resultado do exercício - DRE elaboradas ao término do exercício social, também devem ser transcritos no Livro Diário as demonstrações de resultado intercalares.

137. O legislador não estabeleceu que somente as DRE elaboradas ao final do exercício devam ser transcritas no Livro Diário. Estabeleceu, sem discriminar, que toda e qualquer demonstração de resultado de exercício deva ser lançada no Livro Diário. Vejamos o que estabelece o Código Civil em seu art. 1.184, parágrafo 2º, verbis:

...

139. Portanto, se a empresa deseja antecipar lucros mensalmente, deve lançar no Livro Diário as demonstrações de resultado que os demonstram.

140. Alhures já demonstramos a violação à lei comercial na apresentação da escrita contábil (especificamente no que toca à contabilização dos supostos lucros), por falta de documentação hábil e idônea a arrimar os lançamentos contábeis e por falta de caracterização do documento correspondente, de onde resulta, por esse só motivo, afastada a isenção tributária e impossibilitada a distribuição de todo o lucro contábil.

O Auditor Fiscal afirma que foram verificados problemas nos balanços intercalares apresentados bem como a violação à lei comercial, visto que os balanços não foram lançados no Livro Diário, conforme exige o art. 1.184, §2º do CCB, esclarece que:

146. Passo a demonstrar que os balanços patrimoniais, balancetes analíticos e demonstrações de resultado mensais são patentemente inidôneos e, portanto, imprestáveis como meio de prova.

147. Isso porque os mencionados balanços patrimoniais, balancetes analíticos e demonstrações de resultado mensais, para todos os meses de 2013 e 2014 apresentam-se timbrados com o endereço da empresa como sendo a Avenida Nossa Senhora dos Navegantes, 955, Edif. Global Tower, sala 616, Enseada do Suá, Vitória - ES, CEP 29050335.

148. Ora, o falseamento é evidente quando se traz que a empresa somente passou a ocupar esse endereço através da 3ª alteração ao Contrato Social, datada de 13 de junho de 2014, objeto de protocolo e registro na Junta Comercial, respectivamente a 22/09/2014 e 24/10/2014.

...

150. A própria empresa traz a mesma informação, em resposta (datada de 23/10/2017) ao item nº 4 do TIF nº 005, assim vertido:

...

151. Decorre daí, evidentemente, que os balanços patrimoniais, balancetes analíticos e demonstrações de resultado mensais anteriores à data de aquisição do mencionado imóvel, e da reportada transferência de sede da empresa (junho de 2014), não poderiam

ser validamente grafados com o endereço "Av Nossa Senhora dos Navegantes, 955, Ed Global Tower, sala 616, Enseada do Suá, Vitória - ES".

152. Sendo falsos, conclui-se inexistente a elaboração de balancetes intercalares (balanços patrimoniais, balancetes analíticos e demonstrações de resultado mensais) hábeis e idôneos e, logicamente, inexistente sua apresentação aos sócios previamente às deliberações sociais exigidas no Contrato Social, que restou, por isso, malferido.

153. É incontestável a violação ao contrato social. Mas, da evidente inidoneidade destes balancetes intercalares, outra não pode ser a conclusão senão a de que ditos documentos foram construídos de forma extemporânea aos fatos que buscam demonstrar, visando a atender a intimação regularmente expedida e visando ludibriar o Fisco.

154. Não é só. Os balanços patrimoniais, balancetes analíticos e demonstrações de resultado mensais não foram lançados no Livro Diário, conforme obriga o art. 1.184, par. 2º do CCB, acima transcrito.

...

156. A ausência (dos balanços patrimoniais, balancetes analíticos e demonstrações de resultado mensais) no Livro Diário e no Livro Razão, se por si só caracteriza violação à lei comercial na escrituração contábil, também se presta a corroborar a afirmação de que não foram objeto de elaboração e apresentação aos sócios, previamente a destinação dos supostos lucros.

Relata ainda que as atas deliberativas também apresentam vícios e impropriedades que indicam sua inidoneidade e imprestabilidade. Inicialmente esclarece que foram apresentadas dois tipos de atas:

a) atas deliberativas mensais para aprovação dos balanços patrimoniais, balancetes analíticos e demonstrações de resultado mensais referentes à destinação da antecipação de lucros (supostos) e;

b) atas das deliberações anuais atinentes a deliberação sobre a destinação dos lucros do exercício social (ano civil).

Em relação as atas deliberativas mensais para aprovação dos balanços intercalares mensais e destinação da antecipação de lucros, verificou que as atas referentes ao trimestre julho, agosto e setembro de 2014, teve origem na reunião realizada em 06 de outubro de 2014. A reunião, como o mesmo objetivo, ao trimestre abril, maio e junho de 2014 foi realizada em 07 de julho de 2014. Sendo que as duas foram realizadas nas dependências da empresa na Av. Nossa Senhora da Penha, 595, entretanto nas citadas datas a empresa havia se mudado para a Av Nossa Senhora dos Navegantes, 955.

Diz que atas deliberativas mensais e trimestrais (que acompanham os balanços intercalares), referentes aos anos de 2013 e 2014, apresentam o mesmo erro de grafia, indicando que foram feitas simultaneamente, para o atendimento da intimação fiscal, não retratando as deliberações feitas. Além disso, não há registro dessas atas na Junta Comercial, conforme exige o art. 1.075, §2º do CCB, fato este que impossibilita a verificação das publicações exigidas.

Conclui, que os vícios apontados indicam falta de comprovação de obediência ao Contrato Social e à lei.

A Autoridade Fiscal, em relação as atas anuais, informa que a assembleia referente a prestações de contas e destinação de resultados do exercício 2013, encerrado em 31/12/2013, foi realizada a 28/03/2014, e protocolada na Junta Comercial em 06/10/2016. A assembleia de 2014 foi realizada a 27/03/2015, e protocolada na Junta Comercial em 06/10/2016. Violando a lei comercial em razão do registro extemporâneo na Junta Comercial.

Ressalta ainda que:

178. Ao manter ocultas as deliberações (supostamente havidas) sobre distribuição de lucros (supostos) desde a data em que constam das atas até a data de seu registro (07/10/2016), ou seja, pelo não registro das atas no prazo que a lei comercial estabelece, incontornáveis consequências afetaram negativamente direitos de terceiros, dentre os quais o Fisco.

179. A estipulação legal que exige o registro (nos vinte dias subsequentes à deliberação) das atas deliberativas sobre distribuição de lucro deve-se ao fato que dita informação é imprescindível a terceiros.

180. No caso do Fisco, essas informações são imprescindíveis para o exercício de atividade pública, no exercício de seu poder-dever de administração tributária. Para tal mister, é imprescindível ao Fisco ter conhecimento tempestivo de eventual distribuição de lucro, para precípuo fim de saber se o mesmo existiu e foi feito na forma da lei.

...

184. Tal mais avulta, no caso concreto, quando se traz que, à mesma data (06/10/2016), a empresa protocolou na Junta Comercial cinco atas deliberativas sobre Relatórios da Administração, Contas da Administração, Demonstrações Financeiras e distribuição de lucros (supostos) referentes aos anos 2011, 2012, 2013, 2014 e 2015.

185. O registro tardio, e conseqüente não publicidade da distribuição de lucros, pelo menos quanto ao ano 2011, já teria provocado inclusive a decadência do direito de constituir o crédito tributário.

...

187. Sem que a distribuição de lucros seja noticiada aos interessados, na forma do obrigatório registro na Junta Comercial (no prazo fixado em lei) da ata que deliberou a destinação dos resultados, e mediante critério de distribuição expresso e público, que atenda aos ditames do art. 997, VII c/c art. 1.054 do CC, restam maculados direitos de terceiros, in casu, a Fazenda Pública.

188. O Fisco ver-se-á impedido de verificar tempestivamente, e no prazo necessário à administração tributária, eventual transgressão à lei na distribuição de lucros e surtir os efeitos tributários decorrentes dessa violação legal.

189. Assim, resta concretamente demonstrado o dano ao Fisco, e conseqüentemente à toda sociedade, bem como caracterizado o nexo causal entre aludido dano e a conduta ilegal da empresa.

...

195. Mencione-se, a respeito, que os vícios intrínsecos e extrínsecos, a que se refere o legislador comercial no art. 226 do Código Civil, nada mais são do que as conhecidas formalidades legais extrínsecas e intrínsecas, que possuem importância jurídica de tal ordem que, se desatendidas, por expressa disposição legal provam contra as pessoas a quem pertencem.

O Auditor Fiscal destaca que as violações à lei comercial em matéria registral em relação as atas e seus vícios apresentam repercussões no campo tributário decorrentes de violações às regras registrais.

No presente caso, afirma que houve "inequívoca desatualização do registro empresarial na medida em que todas as atas atinentes a distribuição de lucros antecipados NÃO FORAM LEVADAS A REGISTRO e aquelas referentes às deliberações anuais (sobre destinação dos resultados) FORAM LEVADAS A REGISTRO TARDIAMENTE E JÁ COM AÇÃO FISCAL EM CURSO". Complementa:

212. Da mesma forma, sendo também caracterizadoras da conduta de deixar desatualizados os registros comerciais e empresariais, o extemporâneo registro da ata

deliberativa representa violação ao art. 1.075 do Código Civil, de onde decorre ilegalidade na distribuição de lucros, implicando em ausência de isenção de tributos e a possibilidade de responsabilização de administradores.

213. Fora de dúvida que a demora no registro configura violação à lei comercial e traz consequências graves, irreparáveis, tanto que parágrafo 3º do art. 1.151 do CCB expressamente estabelece que responderá por perdas e danos aquele que dá causa ao ato. Vejamos:

...

215. Algo mais tem que ser dito. Observou-se já que a empresa estava sob ação fiscal desde 30/06/2015. Assim, ao levar a registro as atas somente em 06/10/2016 - fato de inquestionável repercussão tributária -, já houve a perda de espontaneidade prevista no art. 138 do CTN.

216. Houve assim evidente infração à lei comercial, com consequências tributárias. A responsabilidade tributária é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Argui que não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início do procedimento administrativo ou fiscal, relacionados com a infração. Cita a Solução de Consulta Interna COSIT N.º 8, DE 30 DE MAIO DE 2016, que enfatiza que só é possível admitir denúncia espontânea, quando se for possível a reparação.

Declara que no presente caso é patente a intempestividade, visto que somente após o procedimento fiscal efetuou o registro das atas, sem o pagamento do tributo devido. Mas sim "buscou justamente perpetuar e aperfeiçoar a aludida evasão tributária, incrementando o disfarce usado para conferir aparência de lucro ao rendimento por serviços prestados pelos sócios".

O Auditor Fiscal assevera que não há discriminação da remuneração recebida pelos sócios comuns que decorre do trabalho e do pagamento do suposto lucro, na escrituração contábil não consta qualquer valor pago a título de retribuição pelo trabalho. Cita a Solução de Consulta COSIT n.º 120/2016, na qual consta que pelo menos parte dos valores pagos aos sócios que prestem serviços à sociedade de profissão regulamentada (médicos, advogados etc) tem natureza de remuneração.

Apresenta a distinção entre remuneração e distribuição de lucros. "Remuneração refere-se necessariamente ao pagamento ao sócio pelo trabalho, gerência e tempo disponibilizado junto à sociedade. Ao contrário, a distribuição de lucros consiste em retorno ao sócio do capital investido para iniciação e desenvolvimento do negócio". Sendo assim, o sócio que presta serviços à sociedade é de se remunerá-lo, em regra, pelo seu labor. Argui que:

241. Os elementos colhidos no curso da ação fiscal demonstravam inequívoca prestação de serviços pelos sócios, comuns e administradores, mas não havia na escrita contábil, repita-se, qualquer valor pago a título de pró-labore aos sócios-comuns, que recebiam exclusivamente lucros (supostos) antecipados. Quanto aos sócios-administradores, havia pagamento mensal de pró-labore a valores correspondentes a um salário-mínimo.

242. A prestação de serviços pelos sócios em nome da sociedade encontra previsão na cláusula sétima, "d", do Contrato Social. Vale destacar que todos os serviços médicos prestados aos inúmeros clientes da empresa foram realizados sem a contratação de sequer um médico empregado ou terceirizado, de onde se conclui que a totalidade do serviço foi realizado pelos integrantes do quadro social, fato ademais não negado pela empresa.

A Autoridade Fiscal diz que intimou o contribuinte a esclarecer a prestação de serviços pelos sócios discriminando a remuneração decorrente do trabalho e aquela proveniente da participação no capital social. A empresa respondeu a intimação, porém não esclareceu sobre a existência de previsão de pró-labore no Contrato Social e como ocorre o seu pagamento aos sócios-administradores, não esclareceu a forma de prestação dos serviços médicos pelos sócios, não esclareceu de que forma há o controle e quantificação dos serviços prestados pelos sócios, e não esclareceu se consta discriminado na escrita contábil a remuneração proveniente do trabalho dos sócios e aquela proveniente do capital social.

Destaca que, apesar de ausente a previsão em Contrato Social, os sócios-administradores recebem uma pequena remuneração a título pró-labore, contabilizada em conta contábil distinta. Em relação aos sócios comuns, apesar de trabalharem prestando regularmente serviços à sociedade não há discriminação na contabilidade de remuneração pelo trabalho.

O Auditor Fiscal afirma também que a "MEDCARDIO LTDA é na verdade mera roupagem de uma cooperativa, mais antiga, de nome COOPCARDIO - ES Cooperativa dos Cirurgiões Cardiovasculares do Espírito Santo". Apresenta o conceito de Cooperativas e esclarece que:

259. O ato simulatório, em essência, objetiva então que a pessoa jurídica engendrada (a MEDCARDIO LTDA) funcione como um biombo, um "camarim", onde ingressam receitas por serviços prestados por cooperados de uma cooperativa e saem maquiados e disfarçados de lucros a sócios de uma sociedade empresária limitada.

260. Tudo isso, conjuntamente, de par com tudo que já se disse, revela que, na verdade, aquilo chamado pela empresa de distribuição de lucros, se trata realmente de remunerações pelos serviços prestados, pelo labor dispendido.

261. É de geral sabença que o negócio simulado ou aparente mascara o negócio oculto ou real, que as partes não querem fazer aparecer. Procura-se, no mais das vezes, ocultar o ato ou negócio verdadeiro para causar dano a terceiros ou violar a lei.

262. É fundamental distinguir a chamada economia lícita de tributo da falta de pagamento de tributo devido (pura e simples ou matizada com atos que busquem ocultar a ocorrência do fato gerador).

A Autoridade Fiscal afirma que o ato simulatório ocorre da seguinte forma:

264. Já adiantamos, a título de sinopse, que a prática de ato simulatório fica evidenciada à sociedade quando se traz, para a COOPCARDIO-ES e a MEDCARDIO LTDA, a existência no mesmo endereço, mesmo telefone, mesma diretoria, mesma equipe de cirurgiões, mesmos clientes, mesmo logomarca, mesmo nome de fantasia (Cooperativa dos Cirurgiões Cardiovasculares do Espírito Santo).

265. A COOPCARDIO-ES, CNPJ 09.127.965/0001-14, Cooperativa dos Cirurgiões Cardiovasculares do ES, sociedade simples, sem fins lucrativos, foi constituída em 16 de junho de 2007, mediante registro (nº 32400016369) de seu Estatuto Social na Junta Comercial do Estado do Espírito Santo.

266. Quanto a IDENTIDADE DE ENDEREÇO, através de assembleia geral extraordinária, realizada em 30/10/2009, cuja ata foi registrada (nº 20100120962) na JUCEES a 29/01/2010, promoveu-se ampla reforma do estatuto social da COOPCARDIO-ES e alterou-se o endereço para a Av. Nossa Senhora da Penha, nº 595, sala 1211, Torre II, Santa Lúcia, Vitória - ES.

267. Por sua vez, em complemento de alteração estatutária, através de assembleia geral extraordinária de 01/11/2010 (ata registrada na JUCEES a 11/02/2011 sob o nº 20101205120) foi ampliada a sede, com aluguel da sala 1212, passando o endereço da COOPCARDIO-ES a ser Av. Nossa Senhora da Penha, nº 595, sala 1211 e 1212, Torre II, Santa Lucia, Vitória - ES, CEP 29056-250.

268. Ou seja, depreende-se das atas acima mencionadas que a COOPCARDIO-ES, pelo menos desde 30/09/2009, funcionava no endereço Av. Nossa Senhora da Penha, n.º 595, sala 1211, Torre II, Santa Lucia, Vitória - ES, CEP 29056-250, sendo esse o endereço que consta atualmente registrado na Junta Comercial do Estado do Espírito Santo - JUCEES e no sítio eletrônico da COOPCARDIO-ES ([https://www.coopcardioes.com.br/sitio eletrônico/](https://www.coopcardioes.com.br/sitio_eletronico/) acesso em 05/09/2017).

269. Por sua vez, à mesma época, foi protocolada na JUCEES, a 22/06/2010, o instrumento de constituição da sociedade empresária MEDCARDIO LTDA, assinado a 07 de junho de 2010.

270. Consta no ato constitutivo que o endereço da empresa MEDCARDIO LTDA é exatamente o mesmo da COOPCARDIO-ES, ou seja, Av. Nossa Senhora da Penha, n.º 9595, sala 1211, Torre II, Santa Lucia, Vitória - ES, CEP 29056-250. Ou seja, no momento de sua constituição a MEDCARDIO LTDA funcionou na mesma sala em que já funcionava, desde 2009, a COOPCARDIO-ES.

271. Algo mais tem que ser dito. Através da 3ª alteração de seu Contrato Social, datada de 13 de junho de 2014 (protocolada a 22/09/2014 e registrada na JUCEES a 24/10/2014) a MEDCARDIO LTDA transferiu seu endereço para Av. Nossa Senhora dos Navegantes, 955, Ed Global Tower, sala 616, Enseada do Suá, Vitória - ES.

272. Demonstrado acima que, ao tempo de sua constituição, a MEDCARDIO LTDA funcionava no mesmo local em que já funcionava a COOPCARDIO-ES, agora se traz nova identidade de endereços, no entanto na Av. Nossa Senhora dos Navegantes, 955, Ed Global Tower, Enseada do Suá, Vitória - ES.

...

274. Ou seja, apesar de registrada na JUCEES como estabelecida a Av. Nossa Senhora da Penha, n.º 595, sala 1211, Torre II, Santa Lucia, Vitória - ES a COOPCARDIO-ES informa a OCB/ES que funciona justamente no mesmo endereço da MEDCARDIO LTDA, isso sem nunca ter havido qualquer deliberação social ou alteração estatutária que assim dispusesse!

275. Quanto a IDENTIDADE DE DIRETORIA, na data de 01/11/2010, colhe-se da ata registrada na JUCEES a 11/02/2011, sob o n.º 20101205120, que a diretoria da COOPCARDIO-ES era composta por Fabricio Otavio Gaburro Teixeira (Diretor - Presidente) e por Carlos Alberto Sancio Junior (Diretorsecretário).

276. Por sua vez, o Contrato Social da MEDCARDIO LTDA revela que sua administração, em junho de 2010, era atribuída a três diretores, constando, exatamente como na COOPCARDIO-ES, à mesma época, Fabricio Otavio Gaburro Teixeira (Diretor -Presidente) e Carlos Alberto Sancio Junior (Diretorsecretário).

277. A diretoria da MEDCARDIO LTDA, constante da cláusula 16ª de seu Contrato Social, formada por Fabricio Otavio Gaburro Teixeira (Diretor-Presidente), Carlos Alberto Sancio Junior (Diretor-secretário) e Lucio Pereira Guarçoni Duarte é exatamente a mesma que consta para a COOPCARDIO-ES em consulta, a 05/09/2017, a seu sítio eletrônico ([https://www.coopcardioes.com.br/sitio eletrônico/index.html%3Fid=4.html](https://www.coopcardioes.com.br/sitio_eletronico/index.html%3Fid=4.html)).

278. Cabe notar que causa estranheza o fato de constar, na aludida consulta (em 05/09/2017) ao sítio eletrônico da COOPCARDIO-ES, o nome de Lucio Pereira Guarçoni Duarte como diretor. Isso porque, segundo consulta (na mesma data de 05/09/2017) ao site da JUCEES, o mesmo teria deixado a diretoria em 27/06/2011, sem recondução.

279. Assim, a COOPCARDIO-ES, em seu sítio eletrônico, informa em 05/09/2017 contar em sua diretoria um diretor que deixou o cargo em 27/06/2011, mas que, de fato, exercia em 05/09/2017 o cargo de diretor na MEDCARDIO LTDA!

280. O que é indiscutível, ante o já exposto, é a IDENTIDADE DE COMANDO entre COOPCARDIO-ES e MEDCARDIO LTDA.

281. Consultando ainda o contrato social de MEDCARDIO LTDA e o estatuto social de COOPCARDIO-ES, além da já descrita confusão de endereços e diretoria, constata-se que ambas possuem o MESMO OBJETO SOCIAL, ou seja, prestação de serviços médicos na área de cardiologia e cirurgia cardiovascular.

282. Também por salientar que TODOS OS SÓCIOS FUNDADORES DA MEDCARDIO LTDA, em número de 23 (vinte e três), constantes de seu Contrato Social assinado a 07/06/2010, eram, à mesma data, OS MESMOS 23 (VINTE E TRÊS) COOPERADOS DA COOPCARDIO-ES. Assim revelam o Contrato Social de MEDCARDIO LTDA (assinado a 07/06/2010) e a ata da AGE da COOPCARDIO-ES, realizada em 01/11/2010.

283. Enfim, não há qualquer distinção entre os integrantes da MEDCARDIO LTDA e COOPCARDIO-ES, no momento da constituição da primeira, sem acréscimos ou diminuições.

284. Também se constata que TODA A EQUIPE DE VINTE E QUATRO CIRURGIÕES da COOPCARDIO-ES, conforme consulta (em 05/09/2017) ao seu sítio eletrônico (<https://www.coopcardio-es.com.br/sitioeletronico/index.html%3Fid=4.html>) é composta de sócios da MEDCARDIO LTDA.

285. Ainda por destacar que ficou constatado que a MEDCARDIO LTDA, formalmente, é identificada por clientes como SUCESSORA NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MÉDICOS da COOPCARDIO-ES, isso por vezes sem que a primeira sequer firmasse um contrato escrito de prestação de serviços e sem que a COOPCARDIO-ES firmasse distrato, ao ser sucedida pela MEDCARDIO LTDA.

286. Isso fica comprovado ante expressa declaração da ASSOCIACAO EVANGELICA BENEFICENTE ESPIRITO SANTENSE - AEBES, que, atendendo a intimação fiscal, assim respondeu, a 28 de setembro de 2017:

...

287. Também fica comprovada o fato através de resposta datada de 04 de outubro de 2017 da FUNDAÇÃO BENEFICENTE RIO DOCE. Vejamos:

...

288. Da mesma forma, comprova-se o fato através da constatação que a COOPCARDIO-ES era prestadora de serviços junto a UNIMED NOROESTE CAPIXABA COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO até 25/03/2011, segundo resposta desta de 05/10/2017. E que foi sucedida na prestação de serviços pela MEDCARDIO LTDA, sem haver um contrato escrito, conforme a própria MEDCARDIO LTDA respondeu (TIF nº 005) a 23 de outubro de 2017.

289. É também a própria MEDCARDIO LTDA quem revela prestar serviços e auferir decorrentes receitas com base em contrato firmado pela COOPCARDIO-ES. Isso se colhe da resposta datada de 08/07/2015, oferecida pela MEDCARDIO LTDA em atenção ao TIFP, especificamente, em relação ao item "Contrato de Prestação de serviços médicos vigentes".

290. Vê-se que na resposta (ao TIFP) da MEDCARDIO LTDA há o Contrato de Prestação de Serviços formado entre COOPCARDIO-ES - Cooperativa dos Cirurgiões Cardiovasculares do Espírito Santo e HOSPITAL UNIMED NOROESTE CAPIXABA.

291. Ou seja, a MEDCARDIO LTDA presta serviços ao HOSPITAL UNIMED NOROESTE CAPIXABA (depois UNIMED NOROESTE CAPIXABA COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO) com base em um contrato firmado a 14/01/2009 pela COOPCARDIO-ES, ainda vigente.

292. Ainda por destacar que, em relação a esse contrato, na resposta da MEDCARDIO LTDA ao TIFP consta um aditivo, firmado a 14 de janeiro de 2011, pelas mesmas partes, ou seja, contratante HOSPITAL UNIMED NOROESTE CAPIXABA e contratada COOPCARDIO-ES.

293. Considerando que a MEDCARDIO LTDA existe desde 07/06/2010, causa espécie que apresente como um seu cliente o HOSPITAL UNIMED NOROESTE CAPIXABA, com base em aditivo de contrato de prestação de serviços firmado em 14 de janeiro de 2011 com a COOPCARDIO-ES!

294. A própria MEDCARDIO LTDA, intimada (TIF n.º 005) respondeu que não possui contrato escrito com a UNIMED NOROESTE CAPIXABA COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO.

295. E a MEDCARDIO LTDA regularmente contabiliza recebimentos do HOSPITAL UNIMED NOROESTE CAPIXABA (a mesma UNIMED NOROESTE CAPIXABA COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO) em sua escrituração, com base em um contrato de prestação de serviços da COOPCARDIO-ES!

...

297. Fato semelhante se dá em relação a UNIMED SUL CAPIXABA COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO. A escrita contábil da MEDCARDIO LTDA traz contabilização de serviços prestados por esta àquela, todavia não há contrato firmado entre as mesmas.

....

299. Mas a prova mais evidente da simulação de ato é obtida a partir do exame do papel timbrado utilizado pela MEDCARDIO LTDA para responder às intimações (TIPF até TIF n.º 006) ao FISCO, onde se constata, no alto da página, que a MEDCARDIO LTDA, ela própria, se identifica como sendo a própria Cooperativa dos Cirurgiões Cardiovasculares do ES, porém com outra roupagem. Vejamos o que consta grafado abaixo da logomarca da MEDCARDIO LTDA:

(...)

300. Ainda se colhe nas respostas às intimações (TIPF até TIF n.º 007), no papel timbrado da MEDCARDIO LTDA, agora no rodapé da página, que o endereço eletrônico que consta é coopcardioes@hotmail.com.

301. Portanto, nas próprias respostas às intimações a MEDCARDIO LTDA se apresenta inequivocamente como sendo a COOPERATIVA DOS CIRURGIÕES CARDIOVASCULARES DO ESPIRITO SANTO, cuja sigla é COOPCARDIO-ES.

...

305. Por si só, a identificação da própria MEDCARDIO LTDA como a mesma Cooperativa dos Cirurgiões Cardiovasculares do ES não deixa dúvidas, repita-se, que MEDCARDIO LTDA e COOPCARDIO ES são uma coisa só, com duas roupagens diferentes, conclusão a que se chega com todos os outros aspectos que acima detalhamos.

306. Assim, é incontestável a prática de ato simulatório.

A Autoridade Fiscal afirma que uma cooperativa, por expressa disposição legal não pode ter finalidade lucrativa, não podendo distribuir lucros, nem pode se constituir como sociedade empresária. O Estatuto Social da COOPCARDIO-ES (Cooperativa dos Cirurgiões Cardiovasculares do ES) consta que não possui fins lucrativos.

Argui que os profissionais médicos, cooperados da COOPCARDIO-ES, constituíram uma sociedade empresária com finalidade lucrativa, se colocaram como sócios para distribuir lucros, que na verdade são remunerações disfarçadas, inibindo a incidência de contribuições sociais e isentava os sócios do imposto de renda.

Ressalta que a empresa ao responder a intimação fiscal afirma que há repasse aos médicos, entretanto lucro não se repassa mas sim distribui. Demonstrado portanto prática de ato simulatório, não se tratando, assim, de medida de elisão ou economia lícita, mas de verdadeira evasão tributária.

O Auditor Fiscal enfatiza que no presente caso, que é necessário dar aos fatos realmente ocorridos e denominação que exige sua real natureza, despidos os rendimentos do disfarce em que se abrigaram sob a alcunha de lucros.

Destaca que o contribuinte agiu, em matéria de tributação, de forma contrária à lei, ocultando o negócio jurídico, sobre o qual disserta:

325. Ficou demonstrado à sociedade que, ainda que se considerassem lucros os rendimentos distribuídos pela empresa MEDCARDIO LTDA, houve amplo descumprimento à lei e ao Contrato Social, de onde, por si só, se afasta a não incidência de contribuições previdenciárias a que alude o parágrafo 1º do art. 201 do Decreto 3.048/99.

...

327. As irregularidades acima sumarizadas e os demais aspectos aqui abordados, apontam para desrespeito ao princípio da entidade.

328. A título de breves considerações, cabe trazer que a pessoa jurídica é uma entidade abstrata com existência e responsabilidades jurídicas, uma realidade autônoma, sujeito de direitos e obrigações.

...

330. Todavia, é pacífico o entendimento de que ocorre desvio de finalidade quando a empresa é constituída para simular situação, com o propósito de evasão tributária com evidente prejuízo ao Fisco.

...

333. Quando o desvio de finalidade prejudica qualquer terceiro, o órgão judicante pode desconsiderar a personalidade jurídica da pessoa jurídica para estender a responsabilidades às demais pessoas que a compõe. Vejamos:

...

334. Pelo Código Civil, como se vê, quando a pessoa jurídica se desviar dos fins que determinam sua constituição, pelo fato de os sócios ou administradores a utilizarem para alcançar objetivo diverso do societário, o Judiciário, a pedido do interessado ou do Ministério Público, estará autorizado, a desconsiderar momentaneamente a personalidade jurídica a fim de responsabilizar seus sócios.

...

336. Houve, in casu, conluio de pessoas físicas para constituir a sociedade empresária MEDCARDIO LTDA em nova roupagem da COOPCARDIO-ES (da qual já eram integrantes), de tal sorte pudessem artificialmente usufruir de isenção tributária na percepção de vultosos rendimentos, travestindo-os de lucros.

337. É ilícito distribuir lucros em uma cooperativa, como também é ilegal atribuir finalidade lucrativa a uma cooperativa, sendo incontestável que consistem na mesma pessoa MEDCARDIO LTDA (sociedade empresária com fim lucrativo) e Cooperativa dos Cirurgiões Cardiovasculares do ES (sociedade simples sem fins lucrativos).

...

339. Assim, mesmo que não se houvesse demonstrado as extensas violações à lei e ao contrato social na distribuição de supostos lucros a sócios, é de se destacar que na identificação dos valores pagos a segurados por prestação de serviços, para fins de tributação, há de prevalecer a realidade dos fatos sobre qualquer formalidade.

Destaca, que no direito tributário, deve prevalecer o princípio da verdade material e a real natureza dos atos praticados e fatos ocorridos. No presente caso a distribuição de lucros trata-se de ato de mera aparência, revelador da prática de ato simulado. Não foram obedecidas regras elementares que balizam a verdadeira apuração e distribuição de lucros.

Argui que as violações à lei comercial/contábil implicam na incidência do art. 226 do CCB, passando a escrita contábil a fazer prova contra quem a apresenta. Ressalta que havendo violação à lei comercial, a empresa tributada pelo lucro presumido não pode distribuir lucro contábil.

A Autoridade Fiscal informa que lavrou a Representação Fiscal para Fins Penais, por ausência de declaração em GFIP.

Cita o art. 124,I do CTN. Relata que, em razão da infração à lei, com consequências tributárias, há responsabilização pessoal dos gerentes, administradores e representantes da pessoa jurídica de direito privado, a teor do art. 135, III do Código Tributário Nacional. Destaca que:

354. No presente caso, não é só a lei penal que restou violada. As inúmeras violações à lei comercial, e ao contrato social, com evidentes consequências tributárias, determinam a transferência de responsabilidade tributária, por solidariedade, sendo patente o comportamento antijurídico dos sócios-administradores, para o período abrangido no lançamento fiscal aqui relatado.

355. A responsabilidade solidária a que alude o art. 124, I e aquela de natureza pessoal, prevista no art. 135, ambos do CTN, recai sobre os representantes existentes ao tempo do fato gerador.

356. Os sócios-administradores, por estarem à frente da sociedade, respondem legalmente pela ocultação do fato gerador da contribuição previdenciária, tendo assim responsabilidade pela infração cometida por violação à legislação previdenciária.

357. De outro giro, não se pode excluir o interesse comum de todos os sócios na situação constituinte do fato gerador, qual seja, serviços médicos prestados, já que se beneficiaram também da evasão fiscal ora apontada, ficando isentos de imposto de renda e de contribuições previdenciárias (cota do segurado).

358. O resultado econômico correlato à almejada isenção de que usufruiu a pessoa jurídica evidentemente aproveitou a todos os sócios, sejam comuns ou administradores.

359. Fora de dúvida, portanto que, no presente caso, é múltiplo o interesse na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal tributária beneficiando a própria pessoa jurídica e os sócios.

360. Cabe destacar que o interesse é de igual natureza. Ha, aqui, a pretensão subjetiva de cada sócio à isenção tributária. Há interesse comum, que une múltiplas pessoas, formalmente denominadas sócios, congregadas em equipe para prestação de serviço de idêntica natureza.

361. Congregaram-se os sócios para auferir rendimentos através da pessoa jurídica, por ato simulatório, colimando a isenção, que a todos aproveitou, se valendo de sucessão de atos ilícitos engendrados para lesar o Fisco em benefício de si próprios.

362. Impende destacar, uma vez mais, que que **TODOS OS SÓCIOS FUNDADORES DA MEDCARDIO LTDA**, em número de 23 (vinte e três), constantes de seu Contrato Social assinado a 07/06/2010, eram, à mesma data, **OS MESMOS 23 (VINTE E TRÊS) COOPERADOS DA COOPCARDIO-ES**. Assim revelam o Contrato Social de MEDCARDIO LTDA (assinado a 07/06/2010) e a ata da AGE da COOPCARDIO, realizada em 01/11/2010.

363. Isso também demonstra a comunhão de interesses e de ação na própria gênese do ato simulatório.

364. Fora de dúvida também que, todos os sócios, ativamente, participaram e concorreram para a realização do fato jurídico tributário: a prestação de serviços e a geração de rendimentos, em contraprestação, razão porque os sócios comuns devem ser solidarizados.

O Auditor Fiscal aponta que a cláusula primeira do Contrato Social da fiscalizada se identificava como sociedade empresária limitada, mas, já a partir da 1ª alteração contratual passou a se identificar somente como sociedade limitada.

Ressalta que a partir do novo Código Civil "o registro das sociedades simples e empresárias também segue essa mesma diferenciação. Assim, são registradas na Junta Comercial as sociedades empresárias - em que prevalece a atividade empresarial/comercial, e, no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, as simples, em que predomina a atividade pessoal dos sócios".

Sendo assim, conclui, que a supressão da denominação "empresária" a na 1ª alteração contratual indica que a empresa se comporta como sociedade simples, sendo sua atividade econômica exercida diretamente pelos sócios.

Diz que os sócios comuns que ingressaram tardiamente não podem ser excluídos da responsabilidade solidária, aponta ainda que:

374. Todos os sócios (formalmente falando), ou cooperados (substancialmente falando) integram, no negócio jurídico real, a condição de pessoas físicas receptoras de rendimentos tributáveis, valendo-se da MEDCARDIO LTDA, travestida de sociedade empresária com fins lucrativos, mas reveladora em seu próprio papel timbrado e logomarca que se trata verdadeiramente da Cooperativa dos Cirurgiões Cardiovasculares do ES.

375. De resto, sendo a MEDCARDIO LTDA, assumidamente uma cooperativa, essa, conceitualmente, é um tipo de sociedade de pessoas, sem fins lucrativos, sem receita própria, regulada por lei especial e que se destina unicamente à prestação direta de serviços aos associados.

376. No âmbito de uma cooperativa o cooperado é ao mesmo tempo dono e usuário do "empreendimento", sendo esse também um aspecto que evidencia o interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal.

377. Frise-se que não se trata aqui de lucros ilícitos ou fictícios, em outro dizer, aqueles existentes, mas, gerados por meio de artifícios contábeis, mediante a superestimação de receitas e ocultação de despesas. Se tal ocorresse, incidiria a hipótese do art. 1.009 do Código Civil e a Fazenda Pública somente poderia exigir de cada obrigado a parte do tributo proporcional à sua participação no fato gerador.

378. Por todo o exposto, fica caracterizada a situação que enseja a aplicação da norma do art. 124, I, do CTN, decorrendo daí os efeitos da solidariedade previstos no art. 125, I do CTN, verbis:

...

379. Em face do exposto, em relação ao crédito tributário de que trata o lançamento descrito nesse relatório fiscal, fica caracterizada a responsabilidade pessoal e solidária dos mencionados sócios-administradores e demais sócios, durante o tempo de permanência no Contrato Social.

380. Esses os sócios-administradores, solidarizados, constantes do quadro social existente à época de ocorrência do fato gerador: CARLOS ALBERTO SANCIO JÚNIOR (CPF xxxx), FABRICIO OTAVIO GABURRO TEIXEIRA (CPF xxxx) e LUCIO PEREIRA GUARÇONI DUARTE (CPF xxxx).

Informa do item 381 os sócios comuns, solidarizados, constantes do quadro social existente à época de ocorrência do fato gerador.

A Autoridade Fiscal disserta a respeito do prazo decadencial estabelecido no art. 150, parágrafo 4º do Código Tributário Nacional - CTN e a do art. 173, inciso I do CTN.

O Auditor Fiscal esclarece que a multa de ofício incidente sobre a contribuição lançada, o percentual é de 75% (setenta e cinco por cento), entretanto "no presente caso ficou

demonstrado à sociedade que o contribuinte omitiu dolosamente de GFIP vultosos valores que indubitavelmente tem a natureza de remunerações a contribuintes individuais, como exaustivamente demonstrado. Além de não declarar em GFIP as remunerações, deixou também de recolher as contribuições previdenciárias devidas". Complementa:

387. Houve clara tentativa de conferir à remuneração aos sócios a roupagem de lucros, valendo-se de diversas infrações à lei comercial e ao Contrato Social e a prática de ato simulatório.

...

389. A sucessão de atos praticados pela empresa, com o único intuito de reduzir indevidamente sua carga tributária e de seus sócios, não deixa dúvidas da ocorrência do dolo.

390. Fica bastante claro o fato de que a verdadeira intenção do contribuinte com as operações societárias simuladas era beneficiar as pessoas físicas que integram tanto COOPCARDIO-ES como MEDCARDIO LTDA, gozando até aqui, todos, de isenção tributária dos vultosos rendimentos percebidos sob a roupagem de lucros, mas autênticas remunerações por serviços prestados.

391. Enfim, o negócio simulado demonstra que o negócio praticado pela empresa reveste evidente intuito fraudulento, objetivando sonegação tributária.

392. Houve fraude no sentido de falsear ou ocultar a verdade com a intenção de prejudicar o Fisco, por conduta dolosa, ou seja, presente a consciência e vontade de produzir resultado repudiado pelo direito.

393. Repita-se também que mesmo a distribuição dos supostos lucros e sua escrituração deu-se com evidente violação à lei comercial, donde resulta que os atos foram praticados de forma ilícita.

394. O dolo se depreende assim do exame conjunto do vasto rol de irregularidades, perpetradas com o propósito de OCULTAÇÃO DA REAL NATUREZA DO FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL e, conseqüentemente O NÃO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DEVIDA, supressão em que o contribuinte logrou, até aqui, êxito.

Esclarece que a empresa omitiu em GFIP uma vultosa quantia de rendimentos, estes recebidos de forma camuflada, indicando a intenção dolosa, tipificando a infração como crimes de sonegação fiscal. Ficando demonstrado a prática de ato simulatório com a finalidade de enganar o Fisco, impedindo o conhecimento da ocorrência do fato gerador, ocultando sua real natureza e as circunstâncias materiais, agindo de forma fraudulenta, "o sujeito passivo, por ação dolosa, modificou as características essenciais relativas à ocorrência do fato gerador, de modo a reduzir a zero o montante do tributo devido, de modo a evitar o seu pagamento. Restou assim caracterizada a hipótese do art. 72 da Lei nº 4.502/64".

Relata que há cometimento, em tese, de sonegação de contribuição previdenciária pela conduta de omitir de GFIP remunerações pagas ou creditadas aos contribuintes individuais (sócios).

Ficou configurada a sonegação fiscal, em tese, diz o Auditor Fiscal, diante do impedimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ocultando sua real natureza e as circunstâncias materiais.

Afirma também que ficou evidente o conluio seja entre os profissionais médicos integrantes tanto da COOPCARDIO-ES quanto da MEDCARDIO LTDA, visando lesar o Fisco. Destaca ainda:

403. Também por destacar que MEDCARDIO LTDA e COOPCARDIO-ES são empresas ligadas, de mesmo logomarca, endereço, diretoria, ramo de negócios, equipe

de prestadores, integrantes do quadro social e ambas se apresentam com a mesma denominação de Cooperativa dos Cirurgiões Cardiovasculares do Espírito Santo. Caracterizado o conluio, resta configurada a hipótese do art. 73 da Lei 4.502/64.

404. Impõe-se então a duplicação da multa, na forma do par. 1º do art. 44 da lei 9.430/96, artigo este de aplicação obrigatória a teor do disposto no art. 35-A da lei 8.212/91.

A empresa tomou ciência da autuação em 18/06/2018 apresentando a impugnação em 17/07/2018. Os solidários tomaram ciência da autuação a partir do dia 16/06/2018, conforme documentos fls. 6408/6461. A empresa e solidários apresentaram defesa única em 17/07/2018, por essa razão será denominada Impugnante ou Contribuinte. Eis a síntese das alegações:

DA NULIDADE DO PROCEDIMENTO FISCAL

1. A Impugnante questiona o procedimento fiscal, afirmando que a Carta Magna, art. 5º, inciso LXXVIII, consagra como direito fundamental do contribuinte a razoável duração do processo/procedimento administrativo. Cita o art. 196 do Código Tributário Nacional que determina que as diligências necessárias à fiscalização tenham um prazo máximo para sua conclusão, que deve constar do documento que registre o início do procedimento fiscal.
2. Assevera que uma das causas para a extinção do Procedimento Fiscal é o decurso do prazo sem justificativa plausível para a sua prorrogação, "sob pena se ter como letra morta todos os preceitos (garantias fundamentais, e logo, pétreas do contribuinte), além de ferir de morte, também, os princípios de legalidade, moralidade e eficiência, contidos no art. 37 da Constituição". Devendo os atos da administração cumprir os prazos legais, só podendo haver dilação se houver motivo suficientemente capaz de justificar o prolongamento.
3. Destaca que tal exigência está prevista no art. 50 da Lei 9.784/99 que regula o Processo Administrativo. Cita o informativo 699 STF/2013 que sinalizou que todos os atos da Administração Pública precisam estar fundamentados em fatos e direitos razoáveis que justifiquem sua prática. Portanto, deve ser motivado, sua ausência configura vício insanável do ato administrativo, conforme decisão do STF. Afirma que:

(...) o Termo de Início de Procedimento Fiscal deu-se em 30/06/2015 e somente foi concluído com a intimação dos contribuintes em JUNHO DE 2018, ou seja, praticamente 3 anos depois, sendo que o Decreto que regulamenta a fiscalização vertente anota um prazo de 60 dias. Sem qualquer razoabilidade ou justificativa cabível o processo demorou 18 VEZES mais que o tempo ordinário.

4. A Impugnante destaca os atos praticados pelo Auditor Fiscal as folhas 6523/6524, e conclui que:

Conforme se evidencia sem qualquer motivação o procedimento foi prorrogado inúmeras vezes, inclusive ultrapassando o prazo máximo de 60 dias entre uma prorrogação e outra, bem como adoção de diligências infrutíferas (...).

Assim podemos afirmar categoricamente que pelo excesso de prazo (3 anos) resta inválido o procedimento fiscal, A UMA pela ausência de razoabilidade em se conduzir por mais de 1000 dias o procedimento fiscal sem que houve justo motivo declarado, (...)

Por tais razões resta clarividente a nulidade e por tal motivo requerem seja o procedimento fiscal e por conseguinte o auto de infração declarados nulos.

5. O contribuinte afirma que deve constar no Auto de Infração a informação para que a autuação seja cumprida ou impugnada nos termos do art. 10, V do Decreto n.º 70.235/72. Tal requisito não foi atendido, devendo ser anulado o auto de infração.

DA PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA

6. O Contribuinte disserta a respeito da extinção do crédito tributário e do lançamento por homologação que extingue o crédito tributário nos termos do art. 150, §4º do CTN. Sendo assim, como foi intimado do auto de infração em 18 de junho de 2018 os fatos geradores

ocorridos há mais de cinco anos encontra-se extinto, parte do lançamento deve ser considerado insubsistente.

DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA INDEVIDAMENTE REALIZADA NO CASO CONCRETO

7. A Impugnante afirma que o sistema jurídico reconhece a autonomia e a personalidade jurídica distintas para a sociedade e os seus sócios e administradores. Argui que:

Por isso, o art. 135, do CTN cumpre a finalidade de imputar responsabilidade pessoais determinados sujeitos pelos créditos de obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, como todos os demais casos de excesso de poderes nos diferentes regimes societários. Para esse fim, todavia, é indispensável a prova (...)

Desse modo, excetuados os casos típicos de solidariedade, somente em sede de Execução Fiscal pode-se autorizar a incidência dos efeitos da responsabilidade tributária, para alcançar patrimônio alheio, e, ainda assim, em caráter subsidiário.

Vale lembrar que a Lei de Execução Fiscal respeita os limites de atribuição de responsabilidade da legislação civil e comercial (§ 2º art. 4º, da Lei nº 6.830/80), com as modificações daquilo que consta no Código Tributário, apenas, quanto às formas de responsabilidade distintas das pessoas ligadas ao fato jurídico tributário (art. 128, do CTN). É a sua redação:

8. A Impugnante diz que a subsidiariedade da responsabilidade tributária é a regra geral e o solidário só deve ser acionado quando os bens do efetivo contribuinte não forem suficientes para a dívida. Sendo que o solidário tem o direito de indicar os bens do devedor.
9. Cita o art. 135 do CTN e que, segundo o contribuinte, exige que a cobrança do tributo se dirija contra a pessoa que cometeu o ilícito em face da pessoa jurídica, quando verificada a culpa segundo as provas obtidas. Afastando, portanto, "da pessoa jurídica a possibilidade de alegar práticas de excesso de poderes ou infração a contrato social ou estatuto como forma de eximir-se de obrigações tributárias; e, para o Fisco, provado o referido excesso, autoriza-se a exigibilidade do tributo contra o dirigente, no caso de impossibilidade de isso realizar-se diretamente contra a própria pessoa jurídica, ou conjuntamente".
10. Continua a tratando do art. 135, afirmando que se aplica preponderantemente ao administrador - sócio ou não - que tenha o poder de decisão, influência e controle quanto à prática do fato jurídico tributário. Argúi que a jurisprudência do STJ pacificou o entendimento de que o citado artigo somente pode ser aplicável em compatibilidade com os princípios da personalidade e culpabilidade das sanções, dando origem a Súmula 430, da Primeira Seção, DJe 13/05/2010, ou seja, o mero inadimplemento de obrigação tributária não é suficiente para configurar o ilícito exigido no caput do art. 135.
11. Argúi que não há provas suficientes de excesso de poder ou infração da lei, meras pressuposições tem estrito valor probatório, não autorizando o Fisco a desconSIDERAÇÕES de atos ou negócios jurídicos lícitos.
12. Afirma que a "desconsideração da personalidade jurídica somente pode ser admitida excepcionalmente e como pressuposto inafastável desse procedimento de requalificação, (...). É preciso que a autoridade responsável pelo procedimento de fiscalização tenha fundada suspeita quanto ao agir do contribuinte, que servirá como motivo para a instauração do procedimento, cujo objetivo será aquele de identificar a precisa qualificação: a) do ato simulado praticado pelo contribuinte, fictício, dissimulador; b) da conduta em fraude à lei, capaz de induzir a Administração em erro; ou que se trate c) de negócio jurídico desprovido de causa. E somente quando provada a simulação dos atos, que sejam desconsiderados seus efeitos jurídicos".

...

Esta regra, portanto, autoriza o juiz, e somente o juiz, a desconsiderar a personalidade jurídica de sociedades quando em presença do pressuposto de

abuso de personalidade, provado previamente, definido pelo cometimento de desvio de finalidade ou confusão patrimonial. (...) Desse modo, a personalidade jurídica perde a plenitude de sua autonomia patrimonial, ao prescrever condições para a manutenção da separação patrimonial entre bens dos sócios e bens componentes do ente coletivo, ao que impôs duas condições bem nítidas para permitir superar a personalidade jurídica: i) desvio de finalidade (uso abusivo), confirmando nosso entendimento acerca da importância da 'causa' (finalidade) como fundamento dos atos e negócios jurídicos, e ii) confusão patrimonial.

13. O contribuinte cita a legislação e afirma que é mantida a preservação das sociedades e garantia de separação patrimonial, revelando limites à desconsideração da personalidade jurídica em qualquer hipótese. Cita diversos doutrinadores que tratam do assunto e afirma que o auto de infração "padece de vício de morte".

DAS QUESTÕES DE MÉRITO

Da Distribuição de Lucro

14. Inicialmente o contribuinte destaca que a MEDCARDIO LTDA. é uma sociedade empresarial, havendo no seu quadro de sócio médicos e sócios de outras formações e profissões.
15. Afirma que no caso da MEDCARDIO o art. 977 do Código Civil é supletivo, conforme definido no art. 1.054 do referido Código. Não se aplicando a definição de contribuições, prestações do denominado sócio de serviço.
16. Argui que uma empresa optante pelo lucro presumido pode fazer ao longo do exercício social antecipações de lucro e a distribuição de lucro pode ser desproporcional à participação dos sócios no Capital Social, questão essa bem definida na Lei, jurisprudência do CARF. Além disso, não há previsão legal que obrigue as pessoas jurídicas a remunerarem seus sócios, administradores, diretores, via pró-labore. Mas se houvesse legislação que fixe o valor da remuneração do profissional autônomo (somente se fosse uma sociedade simples) deveria se observar o que dispõe o inciso I do § 3a do art. 214 do Decreto n. 3.048/1999, sendo, portanto, na ordem de um salário-mínimo o valor do salário de contribuição. Podendo os sócios disciplinar e pactuar a forma de distribuição que lhe parece mais adequada.
17. Cita decisão do CARF no sentido de que não há previsão legal que imponha à sociedade a obrigação de remunerar os seus sócios pelo seu trabalho, cabe ao contrato social a definição da forma em que serão efetuados os pagamentos a eles devidos.
18. Esclarece ainda o Conselho que os sócios de uma sociedade simples são considerados segurados obrigatórios desde que recebam remuneração, não confundindo o termo "remuneração", com o lucro.

O Superior Tribunal de Justiça a seu turno, no julgamento do RE 1.1224.724-PR, entendeu que, caso tenha ocorrido a antecipação de dividendos, nada impede que, após a apuração do resultado do exercício, constata-se que tenha havido lucro e seja afastada eventual cobrança sobre as parcelas adiantadas a título de participação no lucro.

19. A Impugnante cita o art. 100 do CTN, e com base nessa legislação, afirma que não é possível alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, não podendo desqualificar distribuição de lucros ocorrida e tratá-la como remuneração sem considerar os requisitos atendidos pela empresa.
20. Destaca que:

(...) ainda que se entenda que a Solução de Consulta COSIT n. 120/2016 de 18.08.2018 fosse aplicável a fatos anteriores à sua publicação (ou seja anteriormente à 2016), segundo a própria Solução de Consulta (item 29) apenas parte, e não a totalidade, dos valores pagos pela sociedade ao sócio é que poderiam ter a natureza jurídica de retribuição sujeita, por conseguinte, à exação. Sendo portanto abusivo, nos termos da própria solução de consulta, a tributação

da totalidade dos valores pagos ao sócio, já que apenas uma parte é que poderia ser definida ou arbitrada como retribuição em última análise. Se entendimento diverso for aplicado (como deseja o Auditor) com a exação incidente sobre todos os valores repassados, a que título for, estaremos diante de VERDADEIRO CONFISCO (...)

21. Argui que o Contrato Social não discrimina do valor do pró-labore e nem a legislação, não podendo, portanto prosperar a interpretação dada pelo Auditor Fiscal, devendo o auto de infração ser reformado.

Das incongruências e indevidas ilações do Relatório Fiscal e ao Auto de Infração

22. Argui a Impugnante que o Auditor Fiscal menciona que a ação fiscal foi deflagrada em razão de denúncia que noticiava a existência de terceirização de serviços médicos em hospitais da Grande Vitória, entretanto a MEDCARDIO possui contrato direto com a Operadoras de Plano de Saúde, não havendo plantonistas ou trabalho em regime de plantão para hospitais seguindo os primados da habitualidade.
23. Afirma que não há simulação ou roupage em na distribuição de lucros, conforme demonstrações contábeis (Doc. 08), na qual está delineado no item 1.1.2.02 sob o título de ANTECIPAÇÃO DE DISTRIBUIÇÃO DE LUCRO e abaixo as listagem nominal dos sócios. Destaca que não há divergência entre os depósitos e as informações constantes no Diário e Razão (vide por todos o exemplo - Doc. 08).
24. Argui "que além dos comprovantes bancários tais rendimentos foram ratificados pelos sócios em suas declarações individuais de imposto de renda que é de amplo acesso ao representante do Fisco".
25. Argumenta que as normas contábeis mencionam comprovação de pagamento, sendo que sua correta interpretação é no sentido de que todos os meios diretos e indiretos são admissíveis, para calçarem/comprovarem aquela escrituração. Não constando na legislação nada que defina como prova única, ou elementar, o "recibo" para comprovar a distribuição do lucro. Desconsiderar todo o conjunto probatório é submeter o contribuinte a uma injustiça.
26. Destaca o art. 197, II do CTN, em que reconhece que as informações prestadas pelas instituições financeiras são hábeis e idôneas para a Administração Tributária. Além disso, houve a escrituração conforme definida em Lei (Código Civil) e demais Regrimentos (Resolução CFC 1330/2011), as contas foram escrituradas com o termo "Pagamento Referente a Distribuição de Lucro para Sócio" individualizando cada lançamento, data, número do lançamento, conta debitada, conta creditada, valor da operação e histórico, sendo possível identificar a conta.

Do Contrato Social da Medcardio Ltda

27. O contribuinte destaca a Cláusula Quinta e Vigésima Primeira do Contrato Social, demonstrando a previsão e os critérios para a distribuição dos lucros e destinação das perdas/prejuízos.

DO SUPOSTO DESCUMPRIMENTO AO ART. 1008 DO CCB

28. O contribuinte afirma que não houve estipulação contratual excluindo algum sócio da distribuição de lucros e onde a lei não discrimina não cabe ao intérprete fazê-lo. Destaca o art.1006 do CCB que prevê hipótese do sócio ser privado de seus lucros e até mesmo excluído se assim entender a sociedade.
29. A Impugnante afirma que não óbice legal que em determinados meses um ou mais sócios não recebam distribuição de lucros, tal fato pode ocorrer por razões diversas. "Ademais observe, que além de não existir previsão contratual que exclua sócio da distribuição de lucros, nenhum sócio ficou sem a respectiva distribuição como facilmente se verifica na análise dos livros contábeis da empresa (mesmo que em determinado período possa não ter tido antecipação de lucros)".

30. Afirma que "em 2013 e 2014 todos os sócios receberam participação nos lucros, apenas em 2013 Paulo Henrique Cunha recebeu mais de R\$ 700.000,00 naquele ano, de igual forma os demais sócios. Não receber antecipação em determinado mês, não significa que ficaram excluídos, essa afirmação demonstra um erro primário de avaliação quando confrontado com o descrito nos Livros Diário e Razão".
31. Cita o REsp 1224724/PR que já reconheceu "que nada impede que após a apuração do exercício constate-se lucro, restando claro a flexibilização em prestígio ao dinamismo das relações negociais e à realidade dos fatos".

Das Atas e Locais de Reunião

32. A Impugnante afirma que a falta de registro das atas de reunião dos sócios não prejudica a fiscalização ou a terceiros mormente se tratando de sociedade de capital fechado. Os procedimentos de Fiscalização são efetuados diretamente sobre os livros contábeis.
33. Argui que a falta de registro é mera formalidade. "Os livros empresariais tem força probante. Nossa doutrina e tribunais são pródigos em afirmar, em homenagem ao princípio de preservação da empresa e da verdade real, que nada impede que o empresário demonstre, por outros meios de prova, que os lançamentos constantes daquela escrituração que lhe é desfavorável são equivocados". Complementa:

Ora, se a doutrina e jurisprudência, são uníssonas em aceitar outros meios de provas para reparar equívocos contábeis, com muito mais propriedade o são para aceitar outros meios para comprovação da idoneidade dos mesmos.

Todos os lançamentos contábeis são corroborados pelos respectivos documentos aptos a comprovar a idoneidade dos mesmos.

Aduz o representante do Fisco que os comprovantes das transferências bancárias não são documentos hábeis para comprovar as transferências das distribuições de lucros para os sócios entretanto utiliza os mesmos comprovantes para comprovação do pagamento de pro-labore em um nítido conflito Hamletiano.

34. Ressalta que a distribuição dos lucros foi ratificada pelos sócios na declarações de Imposto de Renda de pessoas físicas.
35. Argui que a lei tributária, e o entendimento administrativo da Receita Federal não podem desqualificar distribuição de lucros ocorrida e tratá-la como remuneração sem considerar os requisitos atendidos pela empresa.
36. Destaca ainda que:

Concernente à descrição dos locais de reunião e indicação de endereço da empresa em documentos contábeis e internos lembremos, que a despeito de a alteração contratual ter modificado a sede somente em 13/06/2014 no contrato social, já tínhamos a posse direta do imóvel desde o início de 2013(...)

Engana-se também o Auditor Fiscal em seu relatório, pois diversamente do que afirma durante o exercício de 2013, conforme ATAS apresentadas foram realizadas apresentação de balancetes, inclusive consta no livro Razão apresentado balancete do período de janeiro a dezembro de 2013, indo de encontro ao que foi descrito, considerando que os sócios homologaram esta prestação de contas em sua totalidade, fazendo-a na reunião de sócios o órgão máximo para todas as decisões.

E ao final do exercício aprovando o Balanço e DRE e demais demonstrações conforme Livro diário apresentado.

37. Argui que os erros de grafia não anulam o documento, o que existe é um modelo usado para agilizar o trabalho de digitação.
38. Em relação a publicação de convocação e registro das atas diz que o art. 1.072, §2º do Código Civil dispensa as formalidades de convocação quando todos os sócios comparecem. Além disso, não se pode inventar nulidades.

39. Declara que a falta de publicidade e a ciência dos fatos concernentes à distribuição dos lucros é absurda, pois as informações ficam à disposição do Fisco por meio das outras obrigações tributárias acessórias, e também pela própria declaração do imposto de renda de cada sócio que fez menção expressa aos numerários recebidos pela MEDCARDIO.

DO BUSINESS PLAN - DO PLANO DE NEGÓCIOS DA EMPRESA MEDCARDIO

40. A Impugnante afirma que os sócios ao se reunirem para constituir a Sociedade Empresarial auferir lucros de forma ética, honesta, com pagamento dos tributos devidos e responsabilidade social, entretanto foi acusado de evasão fiscal. Destaca que planejamento não é ilegal, usa-se das regras vigentes para evitar o surgimento de uma obrigação fiscal.
41. Argui que a Coopcardio e a Medcardio são sociedades distintas, independentes e com fins distintos.
42. Declara que a remuneração não é fixa e sim proporcional aos lucros gerados pela empresa no período.

DA ATIVIDADE EMPRESARIAL DA MEDCARDIO E MODELO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

43. A Impugnante relata que antes da criação da COOPCARDIO, os cirurgiões cardiovasculares já exerciam suas atividades através de sociedades de responsabilidade limitada. Afirma que as sociedades (simples e empresária) permitem a distribuição de lucros na forma avençada pelos sócios.
44. Disserta a respeito das razões para a formação da sociedade, não cabendo ao fisco determinar qual o regime a ser utilizado pelos profissionais, enquanto não houver qualquer impedimento legal.
45. Argui que a COOPCARDIO continua em funcionamento, e não há impeditivo legal que impeça a pessoa física participar de vários empreendimentos. E nem haveria se COOPCARDIO fizesse qualquer parceria por meio de junção de esforços ou transferência de Know-How com a Medcardio.
46. Diz que a MEDCARDIO "possui estrutura própria, faturamento próprio, gestão e modelo de negócio próprio e diverso da COOPCARDIO, e mesmo que fossem parecidos ou idênticos isso não padeceria de qualquer ilegalidade." Não ocorrendo qualquer ato com o intuito de evasão fiscal ou qualquer outro ilícito. Ressalta que:

Com o objetivo de prestarem serviços ao Estado do Espírito Santo, no modelo seguido por várias outras especialidades do Estado, cirurgiões Cardiovasculares organizaram-se em forma de Cooperativa Médica.

...

Poucas instituições tiveram por bem contratar com a Coopcardio, a uma por receio de ações trabalhistas uma vez que à época havia vedações à terceirização de atividades fins, a duas pela, agora extinta, necessidade de pagamento de contribuição previdenciária-INSS pelo contratante.

...

Em se tratando de benefícios tributários observe-se inclusive que a Coopcardio obteve decisão judicial favorável quanto ao não recolhimento de impostos sobre seus atos cooperativos o que a tornaria ainda mais atraente do ponto de vista fiscal.

...

Afirma o nobre auditor que a supressão da denominação empresária a partir da primeira alteração contratual da Medcardio LTDA evidencia que a empresa se comporta efetivamente como uma sociedade simples, o que não lhe assiste razão, a referida supressão foi tão somente para adequação do nome a norma prevista nos art.1.052 e seguintes do CCB.

47. Conclui que é ausente a presença do dolo, visto que as situações narradas pelo Auditor Fiscal são infundadas.

Da Indevida Aplicação da Multa de 150%

48. A Impugnante contesta a aplicação da multa qualificada, afirmando que a fraude ou sonegação devem ser precedidas de dolo para a qualificação da multa.
49. Argui que mesmo comprovada a ocorrência de fraude, os tribunais tem estabelecido que um valor tão elevado possui caráter confiscatório e afronta de forma integral o princípio da razoabilidade.
50. Por fim requer:
- O recebimento e processamento da presente impugnação com a documentação à mesma acostada;
 - Sejam acolhidos os fundamentos de fato e de direito com a consequente revisão e/ou cancelamento do auto de infração.
 - Protesta por todos os meios de prova admitidos em direito.

DA IMPUGNAÇÃO ARROLAMENTO

51. A empresa e solidários apresentaram as folhas 6465/6481 e 6499/6515 impugnação ao arrolamento de bens, na qual alega que se fosse considerado o patrimônio conhecido e declarado de todos os sujeitos envolvidos o crédito não excederia o limitador contido no inciso I do art. 2º da Instrução Normativa 1565/20015.
52. A defesa aponta diversos pontos de discordância que em resumo são: - ilegalidade do arrolamento; - invalidade jurídica e inconstitucional do arrolamento; - seria cabível o arrolamento somente após a conclusão do regular processo administrativo e a consolidação do débito; - desconsideração da personalidade jurídica indevidamente, devendo a responsabilidade tributária recair sobre o sujeito passivo legítimo da obrigação tributária.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, por meio do Acórdão nº 09-68.397 (fls. 6643 e ss), cujo dispositivo considerou a impugnação improcedente, com a manutenção do crédito tributário exigido, além de não conhecer a impugnação ao arrolamento de bens. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade quando o Auto de Infração foi lavrado por pessoa competente, e os relatórios que o compõem trazem todos os elementos que motivaram a sua lavratura e expõem, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, elencando todos os dispositivos legais que dão suporte ao procedimento do lançamento.

DECADÊNCIA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. APLICAÇÃO ART. 173, INCISO I, DO CTN.

Restando caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, não se aplica o §4º do art. 150, para aplicação da regra geral contida no art. 173, inciso I, ambos do CTN.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. INDEVIDO. INCIDÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A remuneração disfarçada de lucro distribuído é passível de incidência de contribuição previdenciária.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. APLICABILIDADE

O percentual da multa de ofício deve ser duplicado quando ficar comprovado durante a Auditoria Fiscal a existência de condutas dolosas, visando impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

PROVA DOCUMENTAL. OPORTUNIDADE. PRECLUSÃO TEMPORAL.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, ressalvados os casos específicos descritos no § 4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte e os responsáveis solidários, por sua vez, inconformados com a decisão prolatada e procurando demonstrar a improcedência do lançamento, interpuseram um único Recurso Voluntário (fls. 6775 e ss), repisando, em grande parte, os argumentos apresentados em sua impugnação, além de tecerem comentários sobre o acórdão recorrido.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário do contribuinte e dos responsáveis solidários é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Preliminares.

2.1. Preliminar de nulidade do procedimento fiscal por excesso de prazo.

Preliminarmente, o recorrente pleiteia a nulidade do procedimento fiscal por excesso de prazo. Afirma, pois, que Termo de Início de Procedimento Fiscal deu-se em 30/06/2015 e somente foi concluído com a intimação dos contribuintes em JUNHO DE 2018, ou seja, praticamente 3 anos depois, sendo que o Decreto que regulamenta a fiscalização vertente anota um prazo de 60 dias.

Alega, ainda, que sem qualquer motivação o procedimento foi prorrogado inúmeras vezes, inclusive ultrapassando o prazo máximo de 60 dias entre uma prorrogação e outra, bem como adoção de diligências infrutíferas, apenas para tentar denotar que não houve inércia ou negligência na condução do procedimento administrativo fiscal.

Contudo, entendo que não assiste razão à recorrente.

Isso porque, é assente neste Conselho o entendimento segundo o qual o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) constitui mero instrumento de controle criado pela Administração Tributária, sendo assim, irregularidades em sua emissão ou prorrogação não são motivos suficientes para anular o lançamento que se constitui em ato obrigatório e vinculado, sob pena de responsabilidade funcional por parte do agente fiscal.

Dessa forma, eventuais omissões ou incorreções afligindo os citados documentos não têm o condão de culminar na nulidade do lançamento tributário, disciplinado pelo artigo 142 do CTN, que se constitui em ato obrigatório e vinculado, sob pena de responsabilidade funcional por parte do agente fiscal. Somente na hipótese de o contribuinte provar que a presença do vício ocasionou prejuízo em sua defesa é que, eventualmente, tais vícios poderão acarretar na nulidade do crédito tributário.

Entendo que o procedimento, apesar do tempo decorrido, transcorreu dentro da estrita legalidade, apesar de a recorrente entender que é necessário a motivação dos atos, a prorrogação de um procedimento fiscal decorre da necessidade imposta durante a análise dos documentos e conclusões. Ademais, o tempo decorrido para a conclusão de um procedimento fiscal em nada prejudica a empresa, visto que ao término da ação fiscal todos os prazos para manifestação do contribuinte foram respeitados.

E, ainda, cabe destacar que o ponto crucial para o caso é o respeito ao prazo decadencial para o lançamento dos tributos, por parte da fiscalização tributária, não havendo que se falar em nulidade do auto de infração por vícios formais atrelados ao Mandado de Procedimento Fiscal (MPF).

Dessa forma, rejeito a preliminar arguida pelo recorrente.

2.2. Preliminar de nulidade por não atendimento aos requisitos do Decreto n.º 70.235/72.

Preliminarmente, a recorrente suscita a nulidade do auto de infração por desrespeito aos requisitos do Decreto n.º 70.235/72, notadamente o previsto no art. 10, inciso V, que exige a intimação para cumprimento ou prazo para impugná-la em 30 dias.

Contudo, pelo que consta nas fls. 8/9, verifico que a alegação da recorrente não procede, eis que houve a intimação da empresa e solidários para que se extinguisse o crédito tributário por meio do pagamento, ou qualquer outra forma de extinção admitida na legislação, ou, ainda, que apresentassem impugnação.

Portanto, todos os requisitos obrigatórios para a constituição do Auto de Infração foram cumpridos, merecendo amparo a alegação de nulidade por essa razão.

Ademais, destaco que o lançamento em comento seguiu todos os passos para sua correta formação, conforme determina o art. 142 do Código Tributário Nacional, quais sejam: (a) constatação do fato gerador cominado na lei; (b) caracterização da obrigação; (c) apuração do montante da base de cálculo; (d) fixação da alíquota aplicável à espécie; (e) determinação da exação devida – valor original da obrigação; (f) definição do sujeito passivo da obrigação; e (g) lavratura do termo correspondente, acompanhado de relatório discriminativo das parcelas mensais, tudo conforme a legislação.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto n.º 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte, afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

Assim, rejeito as preliminares levantadas pela recorrente, passando a analisar o mérito da questão posta.

3. Mérito.

Inicialmente, cumpre esclarecer que foi apresentado um único Recurso Voluntário, em conjunto, pelo contribuinte e pelos responsáveis solidários, de modo que todos os argumentos serão analisados, também, em conjunto.

Dessa forma, passo a analisar o mérito.

Conforme relatado, o presente Auto de Infração refere-se à contribuição patronal incidente sobre remunerações de segurados contribuintes individuais (sócios da empresa), para o período de 01/2013 a 10/2014. Os pagamentos foram efetuados sob o título de lucros isentos, porém considerados pela auditoria como remunerações.

O Auditor Fiscal afirma que considerando MEDCARDIO LTDA sob a forma de sociedade empresária (com fins lucrativos), os citados lucros (assim intitulados) foram distribuídos sem que fosse observada a lei comercial e o Contrato Social, em desacordo com o § 1º do art. 201 do Regulamento da Previdência Social (Decreto 3.048/99). Portanto, não seriam isentos de tributação.

A recorrente insiste em sua tese de defesa, alegando, em suma, que inexistindo previsão legal que imponha à sociedade a obrigação de remunerar os seus sócios pelo seu trabalho – leia-se, via pró-labore -, caberia ao contrato social a definição da forma em que serão efetuados os pagamentos a eles devidos. Nesse sentido, havendo a existência de lucro – comprovado pela apresentação de demonstrações de resultados -, ainda que decorrente do trabalho dos sócios, a sociedade pode decidir sobre a distribuição de lucros.

Em relação às irregularidades dos registros contábeis e comerciais da empresa, alega que nenhuma delas pode subsistir, contudo, ainda que se admita a divergência de entendimento, não têm o condão de transformar lucros em pró-labore. Aliás em se tratando de matéria de conteúdo eminentemente fático, pontua que nenhuma irregularidade formal teria esta faculdade.

Pois bem. Inicialmente, entendo ser indispensável contextualizar que a sociedade em questão, possui no seu quadro de sócios, profissionais médicos, altamente especializados, cujos sócios são cirurgiões cardiovasculares responsáveis pela execução de procedimentos cardiovasculares em todo o Estado do Espírito Santo.

Assim sendo, cumpre pontuar que o artigo 12 da Lei n.º 8.212/91, que estabelece os segurados obrigatórios da Previdência Social, em especial, a alínea “f” do inciso V, dispõe no sentido de que os sócios serão segurados obrigatórios “desde que recebam remuneração”.

Não se nega, pois, que a Constituição Federal ao tratar da matriz da contribuição previdenciária no artigo 195, não aponta o lucro das empresas como passível de incidência contributiva previdenciária, já que o fato gerador é a folha de salários e demais rendimentos do trabalho:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998)

Com efeito, inexistente previsão legal que imponha à sociedade a obrigação de remunerar o sócio pelo seu trabalho, determinado pagamento de pró-labore e não de lucro, seja para fins civis, seja para fins tributários. Podem os sócios optar por correrem integralmente o risco da atividade e nada perceberem a título de remuneração pelo trabalho, de modo que a

inexistência de pró-labore, por si só, não representa fraude ou faculta à autoridade fiscal arbitrar remuneração ao sócio distinta daquela que se extrai do contrato social.

Nesse desiderato, a despeito da amplitude conceitual da remuneração, esta não se confunde com o lucro, ainda que o êxito societário decorra do labor dos sócios. Havendo a demonstração da existência de lucro, ainda que se comprove que o sócio colaborou com seu trabalho, há ampla liberdade, nos limites do contrato social, para que o pagamento se dê a título de distribuição de lucros.

Note-se que, enquanto não apurado o lucro, presume-se que o pagamento se deu a título remuneração, mas, uma vez apurado o lucro, não há dispositivo legal que imponha atribuir a natureza jurídica de remuneração. Nesse sentido:

Nada impede que, após a apuração do resultado do exercício, constate-se que tenha havido lucro e seja afastada eventual cobrança sobre as parcelas adiantadas a título de participação no lucro". (REsp 1224724/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/02/2011, DJe 24/02/2011)

Na hipótese dos autos, a controvérsia se resume em definir se as formalidades exigidas pelo auditor fiscal, bem como se os fatos narrados, são capazes de descaracterizar a natureza do lucro distribuído, quais sejam: (i) ausência de recibos a título de distribuição de lucros; (ii) o sócio recebe o lucro na proporção das operações que houver realizado com a sociedade, ou seja, irá receber pelo seu trabalho, e não de acordo com suas cotas na sociedade, ou de acordo com o quantum foi investido; (iii) ausência de individualização entre a remuneração prestada pelos sócios decorrentes do trabalho e aquela decorrente do capital, tendo sido indicado na contabilidade apenas a remuneração que decorre do capital através da distribuição dos lucros; (iv) falta de registro das atas de reunião; (v) erro no endereço; (vi) erro de grafia nas atas, indicando que foram feitas simultaneamente; (vii) ausência de registro tempestivo na Junta Comercial.

Ao meu ver, entendo que a fiscalização, apesar da tentativa, não logrou êxito em desqualificar a contabilidade da recorrente, eis que as irregularidades apontadas são formais e não se relacionam com a forma de apuração do lucro, não tendo sido demonstrada, ainda, a inexistência do lucro da sociedade, o que valida os valores apurados como lucro e assim distribuídos, não cabendo, desta forma, contribuição previdenciária sobre lucro.

A começar, sobre a ausência de juntada dos recibos de distribuição de lucros, único documento sugerido como aceitável pela fiscalização, reputo como válida a comprovação feita pela recorrente, por meio dos comprovantes de transferência bancária, cheques nominativos, comprovantes de transferência bancária de conta corrente para conta corrente, todos com origem do repasse a conta bancária da MEDCARDIO LTDA. Ademais, é fato incontroverso que os valores de repasse aos médicos foram contabilizados como distribuição antecipada de lucros (fl. 52).

Em relação à constatação de que o sócio recebe o lucro na proporção das operações que houver realizado com a sociedade, bem como a ausência de individualização entre a remuneração prestada pelos sócios decorrentes do trabalho e aquela decorrente do capital, entendo que se encontra dentro da liberdade de pactuação a escolha dos sócios por correrem integralmente o risco da atividade e nada perceberem a título de remuneração pelo trabalho, de modo que a inexistência de pró-labore não tem o condão de alterar a natureza dos lucros regularmente distribuídos. E, ainda que o êxito societário decorra do labor dos sócios, não é possível confundir lucro com remuneração, sendo que a legislação previdenciária não considera o lucro regular como base de incidência de contribuições previdenciárias.

No tocante às formalidades exigidas pela fiscalização, entendo que em nenhum momento colocam em dúvida, a existência do lucro efetivo da sociedade, de modo que não desvirtuam a natureza dos lucros distribuídos, ou seja, não geram uma presunção de pagamento de pró-labore.

E no que se refere à alegação de simulação, no sentido de que a criação da Medcardio Ltda visava a encobrir rendimentos auferidos pela Coopcardio (Cooperativa Médica), a argumentação se esvai considerando que a constituição de uma sociedade limitada, para os fins pretendidos pela recorrente, demonstra apenas a profissionalização de sua atividade, não denotando qualquer intuito de fraude à legislação tributária. A propósito, cabe destacar que as cooperativas podem ser equiparadas à empresa, portanto, também estão sujeitas a todas as obrigações acessórias e principais, conforme parágrafo único do artigo 15, da Lei n.º 8.212/91.

Em relação à alegação da fiscalização de que a Medcardio LTDA se comporta efetivamente como uma sociedade simples, entendo que se trata de discussão inócua, eis que ambas as sociedades (simples e empresária) permitem a distribuição de lucros na forma avençada pelos sócios.

Nesse sentido, entendo que a exigência da contribuição previdenciária em epígrafe deve ser cancelada eis que: a) os valores distribuídos foram contabilizados como lucros; b) a fiscalização não questionou se o lucro distribuído foi efetivamente materializado ao final do exercício, não cabendo sua requalificação, ainda que distribuído de forma desproporcional; c) as irregularidades formais apontadas pela fiscalização, acerca dos livros contábeis e comerciais, não têm o condão de invalidar a natureza jurídica da distribuição de lucros.

Dessa forma, entendo que assiste razão à recorrente, não devendo subsistir o lançamento, eis que calcado na equivocada premissa de que os lucros distribuídos aos sócios consistiriam em remuneração pelo trabalho prestado.

Tendo em vista que a decisão é integralmente favorável à recorrente, deixo de manifestar sobre os seguintes pontos aventados em seu apelo recursal: (i) da prescrição e decadência; (ii) descon sideração da personalidade jurídica e impossibilidade de responsabilidade tributária nos termos do art. 135 e 124, ambos do CTN; (iii) subsidiariamente, consideração do pró-labore na ordem de um salário-mínimo, conforme dispõe o inciso I do § 3º do art. 214 do Decreto n. 3.048/1999; (iv) impossibilidade de qualificação da multa.

4. Do pedido de intimação do patrono e sustentação oral.

O contribuinte, em seu petição recursal, protesta pela realização de sustentação oral em plenário, quando do julgamento do recurso, mediante intimação pessoal de seu patrono, sob pena de nulidade. Para tanto, requer sejam as intimações e notificações referentes ao presente processo, expedidas em nome de seu advogado, sob pena de nulidade absoluta.

Contudo, trata-se de pleito que não possui previsão legal no Decreto n.º 70.235/72, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal, nem mesmo no Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria n.º 343/2015, por força do art. 37 do referido Decreto.

Ademais, o art. 23, incisos I a III do Decreto n.º 70.235/72, dispõe expressamente que as intimações, no decorrer do contencioso administrativo, serão realizadas pessoalmente ao sujeito passivo e não a seu patrono.

A propósito, neste sentido dispõe a Súmula CARF n.º 110, a seguir transcrita:

Súmula CARF nº 110: No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

Por fim, cabe esclarecer que as pautas de julgamento dos Recursos submetidos à apreciação deste Conselho são publicadas no Diário Oficial da União, com a indicação da data, horário e local, o que possibilita o pleno exercício do contraditório, inclusive para fins de o patrono do sujeito passivo, querendo, estar presente para realização de sustentação oral na sessão de julgamento (parágrafo primeiro do art. 55 c/c art. 58, ambos do Anexo II, do RICARF).

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para rejeitar as preliminares e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, a fim de declarar a improcedência do lançamento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite

Voto Vencedor

Conselheiro Cleberson Alex Friess – Redator Designado

Peço licença ao I. Relator para divergir de parte do seu voto, sobretudo nas questões de mérito.

(i) Remuneração x Lucros

De início, cabe assinalar que não há vedação legal para a distribuição aos sócios de lucros de forma desproporcional à sua participação no capital, desde que devidamente estipulada no contrato social, em conformidade com a legislação societária.

Senão vejamos o art. 1.007 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, que veicula o Código Civil:

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.

Para as ambas as sociedades, empresária e simples, é permitida a distribuição de lucro desproporcional ao capital, observada a fixação de critérios transparentes para a repartição dos resultados. No presente caso, contudo, é relevante o exame da natureza da atividade econômica da Medcárdio Ltda.

A despeito da constituição como sociedade empresária, parece-me escorreita a percepção da autoridade fiscal no sentido de que a pessoa jurídica, na verdade, comporta-se como sociedade simples, cuja atividade econômica é exercida diretamente pelos sócios, cirurgiões cardiovasculares altamente qualificados, responsáveis pela execução de procedimentos médicos no Estado do Espírito Santo.

Os médicos integravam a Cooperativa dos Cirurgiões Cardiovasculares do Espírito Santo, denominada de Coopcárdio (fls. 6.380/6.401).

Segundo a recorrente, a partir de determinado momento os profissionais resolveram se organizar em sociedade limitada, tendo em conta restrições impostas para a atuação de cooperativas na rede estadual própria do Estado do Espírito Santo, mediante contratação na modalidade de regime por plantão, notadamente pelo receio de ações trabalhistas, visto que à época havia vedações à terceirização de atividades fins, e pela exigência de contribuição previdenciária a cargo dos contratantes.

Numa sociedade empresarial, o serviço é produzido pela empresa, e não diretamente pelos sócios, a partir da articulação pelo empresário de quatro fatores de produção: capital, mão de obra, insumos e tecnologia.¹

O acervo probatório não atesta a existência da atividade econômica organizada intrínseca a uma sociedade de caráter empresarial. Pelo contrário, com apoio no instrumento particular de constituição da sociedade limitada, é possível constatar que a prestação de serviços tem natureza pessoal, eis que os próprios sócios cirurgiões cardiovasculares realizam a atividade fim e, desse modo, contribuem de forma diferenciada para a captação de clientes e os resultados financeiros da sociedade. Assim, o capital investido pelos sócios é um aspecto secundário na constituição da empresa.

Transcrevo alguns trechos do contrato original (fls. 6.175/6.193):

(...)

Cláusula Terceira

Constitui objetivo social a prestação de serviços de: Prestação de Serviços na área de cardiologia e cirurgia cardiovascular, realização de cursos de aprimoramento, aperfeiçoamento e pesquisas na área médica.

Parágrafo Único: Os serviços serão prestados nas dependências dos contratantes ou em locais com estrutura apropriada para desenvolvimento dos mesmos.

(...)

Cláusula Quinta

O Capital Social é de R\$ 2.300,00 (dois mil e trezentos reais), dividido em 2.300 (duas mil) quotas de R\$ 1,00 (um real) cada uma, totalmente integralizado neste ato em moeda corrente nacional, assim distribuído:

(...)

§ 3º - As quotas não são negociáveis entre sócios tampouco terceiros. Em caso de retirada de sócio ou exclusão a respectiva quota será liquidada e haverá redução do capital social.

(...)

Cláusula Sexta

O sócio tem direito a:

(...)

d) Exercer atividades fora da sociedade, desde que não prejudique o trabalho contratado com a instituição;

(...)

h) Participar dos lucros do exercício, na proporção das operações que houver realizado com a sociedade.

(...)

¹ COELHO, Fábio Ulhoa. Manual de Direito Comercial. 16 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2005, p. 11/17.

Cláusula Sétima

O sócio tem o dever de:

(...)

d) Prestar à Sociedade os esclarecimentos que lhe forem solicitados, sobre os serviços executados em nome desta;

(...)

g) Participar das perdas e custos do exercício, na proporção das operações que houver realizado com a sociedade;

h) Comunicar à Diretoria, previamente e por escrito, a interrupção temporária das suas atividades, indicando o motivo.

i) Satisfazer pontualmente seus compromissos com a Sociedade, dentre os quais o de participar ativamente de sua vida societária;

j) Realizar com a Sociedade as operações econômicas que constituam sua finalidade;

l) Prestar à Sociedade, esclarecimentos sobre suas atividades.

(...)

Cláusula Nona

(...)

§ 1º - Será eliminado o sócio que:

(...)

e) Deixar de realizar com a Sociedade as operações que constituem seu objeto social.

§ 2º - No caso do disposto na alínea "e" do parágrafo primeiro deste artigo, o sócio que deixar por vontade própria, de realizar junto a Sociedade as operações que constituem o objeto social por mais de 60 (sessenta) dias consecutivos ou 120 (cento e vinte) dias intercalados num período de 2 (dois) anos, será automaticamente eliminado.

(...)

Cláusula Vigésima Segunda

O exercício social iniciar-se-á a primeiro de janeiro de cada ano e terminará a trinta e um de dezembro de cada ano, quando será levantado balanço patrimonial e demais demonstrações contábeis prevista em Lei ou neste Contrato Social.

§ 1º - Ao término de cada exercício social, a Diretoria prestará contas justificadas de sua administração procedendo à elaboração do balanço patrimonial e do balanço do resultado econômico, nos termos das Cláusulas Décima Quarta e seguintes;

§ 2º - Nos quatro meses seguintes ao término do exercício social, os sócios deliberarão sobre as contas.

§ 3º - A divisão dos resultados positivos e/ou lucros se dará conforme deliberação dos sócios em assembleia ou reunião convocada para tal fim, podendo ser desproporcional às respectivas quotas. A destinação das perdas/prejuízos se dará conforme as operações realizadas com a sociedade ou mediante deliberação dos sócios em assembleia ou reunião convocada para tal fim.

§ 4º - Fica convencionado que a sociedade poderá levantar balanços intercalares mensais, trimestrais ou semestrais para apuração de resultados. Os lucros apurados na forma disposta neste parágrafo poderão ser distribuídos aos sócios mensalmente ou em qualquer período e as despesas, se apuradas, atribuídos aos sócios, podendo ser mantidas para compensação com lucros futuros.

§ 5º - Havendo antecipação de lucros e quaisquer outras retiradas semelhantes e ao final do exercício social estes não se realizarem, os sócios se obrigam a repor as quantias

recebidas a estes títulos, no prazo máximo de até dez dias contados do encerramento do exercício.

(...)

Cláusula Décima Sexta

Os outorgantes e reciprocamente outorgados se obrigam e se comprometem a fazer o presente contrato de constituição de sociedade simples, sempre bom, firme e válido em qualquer tempo, por si e seus herdeiros e sucessores.

(...)

É certo que a proposta da sociedade é a prestação de serviços por meio de seus sócios, isto é, a atividade exercida pela sociedade mantém ligação indissociável com o trabalho prestado diretamente pelos sócios cirurgiões cardiovasculares integrantes do quadro social. A atividade fim da sociedade, que envolve a prestação de serviços na área de cardiologia e cirurgia cardiovascular, não é executada por empregados ou terceiros.

O art. 966 do Código Civil faz ressalva à condição de empresário para quem exerce profissão intelectual, tal como o médico, ainda que mediante concurso de auxiliares. Eis o texto do dispositivo legal:

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

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

Por certo, os procedimentos cardiovasculares são realizados por uma equipe multidisciplinar, composta por outros profissionais além do cirurgião. Todavia, cuida-se de exploração de atividade econômica civil, típica de profissionais que exercem atividades intelectuais, mesmo que necessária a contratação de colaboradores para auxiliar no trabalho.

A individualidade de cada cirurgião cardiovascular conserva-se inalterada, não sendo absorvida pela organização empresarial, capaz de tornar o médico um elemento de empresa (art. 966, parágrafo único, do Código Civil).

Deixa evidente o instrumento contratual o propósito de uma atividade econômica voltada à obtenção de lucros, mas não para a sociedade como um todo, e sim para os próprios sócios, individualmente considerados, responsáveis pela execução da atividade fim.

No mês em que o sócio não trabalha nada receberá a título de antecipação de lucros, uma vez que os valores estão vinculados ao seu labor no período.

Para efeito da legislação tributária, deve prevalecer a efetiva natureza das atividades praticadas pela sociedade, independentemente da inscrição na Junta Comercial ou no Cartório de Registro Civil das Pessoas Jurídicas.

Os sócios da Medcárdio Ltda prestam-lhe serviços e, como tal, recebem uma retribuição pela força de trabalho. Tal situação torna a pessoa física segurado obrigatório do Regime Geral de Previdência Social, na condição de contribuinte individual (art. 12, inciso V, alínea "f", da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991).

É verdade que a lei fiscal ou societária não estabelece a obrigatoriedade de retirada de pró-labore pelo sócio, sua data ou periodicidade. No caso de sociedade simples, em especial aquelas que prestam serviços profissionais, cuja atividade fim é desenvolvida

diretamente pelos sócios, é usual convencionar o pagamento pelos serviços sob outra denominação, a exemplo da distribuição de lucros.

Pelo menos uma parte da importância recebida pelo sócio que presta serviço à sociedade é dotada de natureza remuneratória, até para cobrir as despesas pessoais do trabalhador em cada mês. Por sinal, a Medcárdio Ltda não desconhece tal circunstância, na medida em que implementou a sistemática de pagamento de antecipações mensais aos sócios a título de distribuição de lucros.

Não há óbice à retribuição na forma de distribuição de lucros, desde que identificada a parcela que corresponde à remuneração do trabalho.

A possibilidade de confusão entre a parcela remuneratória e a título de distribuição de lucros não passou despercebida na legislação tributária. Tal questão é tratada no § 5º do art. 201 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999:

Art. 201 (...)

§ 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" e "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.

(...)

Segundo a autoridade lançadora, a escrituração contábil da empresa não registra qualquer valor pago a título de remuneração em decorrência do trabalho dos sócios comuns. Em outros dizeres, a contabilidade não faz a discriminação entre a remuneração recebida pelo trabalho e o pagamento de lucros do exercício.

Todas as atas deliberativas para aprovação dos balanços intercalares, atinentes à distribuição de lucros antecipados, não foram levadas a registro na Junta Comercial e as atas referentes às deliberações anuais foram registradas a destempo, após o início do procedimento de fiscalização. Além disso, não houve transcrição no livro diário para as demonstrações de resultado intercalares.

Como visto acima, o contrato da Medcárdio Ltda prevê a distribuição de lucros, inclusive de forma antecipada, mediante balanços intercalares mensais, trimestrais ou semestrais e a divisão dos lucros pode ser feita de forma desproporcional ao capital social.

Entretanto, ao contrário do ponto de vista da recorrente, as cláusulas quinta e vigésima primeira do contrato social não estabelecem os critérios para a distribuição dos lucros e destinação das perdas/prejuízos.

Tampouco as atas deliberativas apresentadas pela pessoa jurídica, acostadas aos autos, trazem expressamente as regras para a distribuição dos lucros, não permitindo a aferição dos parâmetros utilizados (fls. 452/466).

A empresa foi intimada, mais de uma vez, para detalhar a metodologia adotada para fins de distribuição de valores a título de lucros, mas deixou de prestar os esclarecimentos pertinentes, com suporte em documentação hábil e idônea, limitando-se a afirmar que "a divisão dos resultados ocorreria por deliberações dos sócios, podendo ser desproporcional as respectivas cotas".

Por hipótese, mesmo que estivessem presentes os requisitos inerentes à sociedade empresária, apenas a divisão de lucros abstratamente prevista no contrato social, segundo deliberação dos sócios, como ora se cuida, não atenderia o inciso VII do art. 997 do Código Civil:

Art. 997. A sociedade constitui-se mediante contrato escrito, particular ou público, que, além de cláusulas estipuladas pelas partes, mencionará:

(...)

VII - a participação de cada sócio nos lucros e nas perdas;

(...)

Com efeito, os sócios podem pactuar a forma de distribuição que lhe pareça mais conveniente, com vistas a atender as finalidades da constituição da empresa. Porém, é indispensável transparência na fixação de critérios, inclusive para permitir à fiscalização tributária avaliar se não há desvios a favor de um ou outro sócio que implique a tributação dos valores recebidos, segundo as normas específicas de cada imposto ou contribuição.

O recurso voluntário furta-se em esclarecer a questão, porém reforça o emprego de critérios subjetivos, que acarretam a convicção de que nos valores pagos aos sócios a título de lucros, ou antecipação de lucros da pessoa jurídica, estão incluídas parcelas de remuneração que o sócio recebe pelo trabalho que executa em prol da empresa, em função do desempenho individual.

Eis as palavras da recorrente (fls. 6.801):

(...)

Em relação a distribuição dos lucros, não há conforme colocado por este nobre Auditor nenhum "Pacto Secreto", distribuição é feita dentro da legalidade e leva em conta parâmetros subjetivos e variáveis (uma vez que dependem do resultado financeiro da empresa) o que a torna uma distribuição complexa mas de forma nenhuma secreta ou muito menos ilícita como por exemplo aquele sócio que mais contribuiu para melhores resultados da empresa. Resultados não somente do ponto de vista quantitativos como qualitativos são considerados. Sócios mais experientes tendem a ter lucros maiores. Bem como aqueles que mais contribuíram para a lucratividade da empresa – que são parâmetros dinâmicos.

(...)

Lembra a autuada a falta de discriminação de valor a título de pró-labore no contrato social, assim como não há legislação que prescreva o valor da remuneração do profissional autônomo. Sendo assim, para cumprimento do § 5º do art. 201 do RPS, deve-se considerar o valor de um salário mínimo, conforme dispõe o inciso I do § 3º do art. 214 do mesmo regulamento.

Sem razão, o pedido subsidiário. O § 5º do art. 201 do RPS não deixa dúvidas que a base de cálculo é equivalente ao valor total pago ou creditado ao sócio, ainda que a título de antecipação de lucros, quando não ocorre a discriminação entre a remuneração do trabalho e a

proveniente do lucro, inclusive nas hipóteses de deficiência na elaboração de balancetes contábeis mensais para respaldar a distribuição antecipada de lucros, previamente ao resultado final do exercício.

Nesse cenário, portanto, diante da ausência da individualização entre a remuneração decorrente do trabalho e aquela oriunda do capital, a título de distribuição de lucros, escorreita a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos e/ou creditados aos sócios.

(ii) Multa Qualificada

Em diversos trechos do longo arrazoado, a autoridade fiscal afirma que houve a prática de ato simulatório. Segundo a fiscalização, a empresa autuada foi constituída como sociedade empresarial para dissimular o recebimento de remuneração sob a roupagem de lucros, sem a incidência de contribuição previdenciária.

Por sua vez, a recorrente alega que a aplicação da penalidade de 150% não guarda consonância com a realidade dos fatos, até porque não restou devidamente comprovado o evidente intuito de fraude.

Pois bem. Reconheço que a autoridade fazendária, responsável pelo ato de lançamento, aparentemente procurou executar um trabalho criterioso de investigação, mediante a enumeração de vários fatos controvertidos e realização de diligências em alguns contratantes para delinear o panorama da prestação de serviços médicos.

Apesar disso, penso que não logrou evidenciar através de prova cabal a intenção dolosa de ocultação da ocorrência do fato gerador, sua real natureza e as circunstâncias materiais, com o propósito de ludibriar a Fazenda Pública.

Em primeiro lugar, a fiscalização não demonstra que os lucros distribuídos são inexistentes, fictícios, um artifício contábil. Para mim, esse aspecto é de extrema importância para caracterizar a má-fé na conduta da recorrente.

A distribuição de lucros restou declarada pela empresa e foi ratificada por todos os sócios por ocasião de suas declarações de imposto de renda. Ao menos, assim se depreende do arcabouço probatório.

Aliás, diz a autoridade fiscal que “não se trata aqui de lucros ilícitos ou fictícios, em outro dizer, aqueles existentes, mas, gerados por meio de artifícios contábeis, mediante a superestimação de receitas e ocultação de despesas. (...)” (item 377 do Relatório Fiscal, às fls. 155).

As irregularidades formais apontadas pela fiscalização tributária, acerca dos livros contábeis e das atas deliberativas, são suficientes para a incidência da contribuição previdenciária, nos termos da legislação tributária, e até podem resultar na impossibilidade da distribuição de lucro contábil pela empresa tributada com base no lucro presumido.

No entanto, as deficiências listadas pelo agente fiscal não eliminam a materialidade da apuração de lucros pela sociedade nos anos-calendário de 2013 e 2014, independentemente da aferição do seu exato montante.

A autoridade fiscal descreve que a criação da Medcárdio Ltda teve como finalidade única encobrir os rendimentos auferidos pela Cooperativa dos Cirurgiões Cardiovasculares do Espírito Santo. Apresenta como evidências da simulação o mesmo

endereço, telefone, diretoria, integrantes do quadro social, clientes, ramo de negócio e logomarca.

Apesar da narrativa veemente da autoridade fiscal, e em alguns pontos até exagerada nas suas ilações, reputo que os indícios apresentados são insuficientes para a prova da simulação.

Não houve a dissolução da cooperativa, tampouco há impedimento para compartilhamento de estrutura física, mesmo porque diz respeito ao funcionamento administrativo, já que os serviços médicos são prestados nas dependências dos contratantes ou em outros locais apropriados. No presente caso, sócios e diretoria em comum não têm o condão de atestar a existência de ato simulatório, quando o propósito da operação é a reestruturação e a profissionalização da atividade econômica.

Certamente, o aspecto tributário pesou na opção pela constituição de uma sociedade limitada para o desenvolvimento da atividade econômica pelos cirurgões cardiovasculares. Nada obstante, outros fatores parecem ter sido relevantes para a escolha, tal como a possibilidade de expandir os contratos de prestação de serviços, o que lhe confere motivação negocial para a existência da sociedade.

Pelo conjunto probatório, a constituição da sociedade limitada não divergiu da real intenção das partes, tampouco não corresponde ao resultado econômico desejado pelos sócios.

Os autos estão instruídos com diversos contratos de prestação de serviços médicos, firmados pela Medcárdio Ltda (fls. 489/699). Não há elementos que mostrem a falsidade do faturamento ou a ausência de estrutura para a execução dos serviços, como subterfúgio para ocultar a contratação da Coopcárdio.

Não tenho dúvidas que a sociedade empresária Medcárdio Ltda representa uma nova roupagem para a prestação dos serviços. Contudo, dizer que os sócios engendraram toda a operação para artificialmente usufruir de benefício fiscal na percepção de rendimentos do trabalho, travestindo-se de lucros, é um passo adiante, que necessita de outros elementos comprobatórios do intuito doloso.

Como dito antes, em relação às sociedades empresária e simples, é permitida a distribuição de lucro desproporcional ao capital. Em outras palavras, a constituição da sociedade advém de um planejamento fiscal lícito. No que tange à incidência de contribuições previdenciárias, não sobressai decisiva a constituição em forma de sociedade empresária ou simples.

Desde que haja a discriminação da remuneração paga ou creditada aos sócios em decorrência de seu trabalho, a título de pró-labore, a legislação tributária não impõe óbice ao recebimento de lucros, inclusive a título de antecipação mensal, quando respaldado em escrituração mantida com observância das disposições legais.

A falta de individualização entre a remuneração decorrente do trabalho e aquela oriunda do capital através da distribuição de lucros não implica a ocultação maliciosa da remuneração.

De fato, na ausência de discriminação das parcelas, a consequência é que a totalidade dos valores pagos aos sócios, inclusive a título de antecipação do lucro da pessoa jurídica, integrará a base de cálculo de incidência da contribuição previdenciária como remuneração pelo trabalho prestado à empresa.

Por falar nisso, não se mostra razoável cogitar do dolo em desfavor da empresa quando a própria incidência tributária sobre os pagamentos é matéria controvertida no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Com efeito, há precedentes deste Tribunal Administrativo no sentido de que demonstrada a existência de lucro, mesmo que o sócio colabore com seu trabalho para o resultado da sociedade, há liberdade para a estipulação do pagamento exclusivamente a título de distribuição de lucros.

Para melhor apreciação da matéria, reproduzo parte da ementa do Acórdão n.º 2302-003.211, de 16/07/2004:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

SOCIEDADE SIMPLES. NATUREZA JURÍDICA DOS PAGAMENTOS A SÓCIOS. CONTRATO DE SOCIEDADE. LIBERDADE DE PACTUAÇÃO. PAGAMENTOS EXCLUSIVAMENTE A TÍTULO DE DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. CONDICIONAMENTO À DEMONSTRAÇÃO DA EXISTÊNCIA DE LUCRO SUFICIENTE. INEXISTÊNCIA DA DESCONSTITUIÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS OU DA DESCONSTITUIÇÃO DA CONDIÇÃO DE SÓCIO.

A sociedade simples representa uma união de pessoas que decorre, preponderantemente, da junção de atributos intelectuais (intransmissíveis e irrenunciáveis) em função do desenvolvimento de uma atividade intelectual em associação, sendo secundária a sua dependência em relação ao capital investido pelos sócios. Nesse sentido, a desproporcionalidade entre capital social/cotas e o lucro auferido não deve causar espécie ou mesmo funcionar como indício de fraude.

A alínea f do inciso V do artigo 12 da Lei n.º 8.212/91 estabelece que os sócios são segurados obrigatórios da Previdência Social “desde que recebam remuneração”. A despeito da amplitude conceitual da remuneração, esta não se confunde com o lucro, ainda que o êxito societário decorra do labor dos sócios.

Inexistindo previsão legal que imponha à sociedade a obrigação de remunerar o sócio pelo seu trabalho - decorrência natural do espectro de liberdade existente no campo da celebração do contrato de sociedade (art. 981 do CC) -, relega-se ao contato social a definição da forma em que se efetuarão os pagamentos devidos aos sócios. É claro que a lei tributária poderia - e talvez devesse - impor que o sócio contribuísse para o sistema de Previdência Social, tendo em vista não só o princípio da equidade na forma de participação do custeio (art. 194, V, da CF) e o princípio da solidariedade (art. 195), mas também a própria social proteção do sócio (caráter contributivo x filiação obrigatória - art. 201 da CF). Todavia, não se encontra obrigação legal de que a sociedade simples impute a determinado pagamento a qualidade de pro-labore e não de lucro, seja para fins civis, seja para fins tributários.

Havendo a demonstração da existência de lucro, ainda que se comprove que o sócio colaborou com seu trabalho, há ampla liberdade, nos limites do contrato social, para que o pagamento se dê a título de distribuição de lucros.

O § 5º do art. 201 do RPS/99 tem sentido enquanto regramento relativo ao ônus probatório, ou seja, cabe à empresa comprovar a apuração do lucro, sob pena de se considerar que o pagamento é remuneração pelo trabalho. Todavia, se houve a apresentação da demonstração de resultados, compete à autoridade fiscal analisar e, eventualmente, desconstituir as demonstrações. Enquanto não apurado o lucro, presume-se que o pagamento se deu a título remuneração, mas, uma vez apurado o lucro, não há dispositivo legal que imponha atribuir a natureza jurídica de remuneração (REsp 1224724/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/02/2011, DJe 24/02/2011).

(...)

À vista do exposto, a aparente deficiência na efetivação do planejamento societário, levando-se em consideração os aspectos tributários, a despeito de justificar a incidência da contribuição previdenciária sobre os pagamentos, em minha avaliação, não tem o condão de equiparar os fatos narrados à prática de conduta dolosa voltada à sonegação e fraude tributária.

Sendo assim, cabe afastar a qualificação da multa de ofício, com redução da penalidade para o patamar básico de 75%.

(iii) Decadência

Ao afastar-se o dolo, simulação ou fraude, o prazo decadencial é contado na forma do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN), quando comprovada a existência de pagamento antecipado da contribuição previdenciária.

De acordo com a fiscalização, durante todo o período auditado, isto é, nas competências de 01/2013 a 12/2014, restou evidenciado que os sócios administradores recebiam valores mensais a título de pró-labore, objeto de declaração e recolhimento das contribuições devidas (item 27 do Relatório Fiscal, às fls. 38).

A ciência do lançamento deu-se em 18/06/2018 (fls. 6.444/6.445). Logo, com fulcro na contagem do § 4º do art. 150 do CTN, operou-se a decadência até a competência 05/2013, inclusive.

(iv) Responsabilidade Solidária

A responsabilidade do art. 135 do CTN nasce quando o administrador age intencionalmente para realizar a conduta ilícita, mediante atos anormais de gestão, mesmo sabendo que o ordenamento jurídico não legitima o comportamento.

Diante da ausência de comprovação da prática dolosa de atos com excesso de poderes ou infração à lei ou contrato social, não se sustenta o vínculo de responsabilidade tributária atribuído pela fiscalização aos sócios administradores, com base na previsão do inciso III do art. 135 do CTN.

No mesmo sentido, o vínculo de sujeição passiva previsto no inciso I do art. 124 do CTN pressupõe o interesse comum dos sócios na situação vinculada ao fato jurídico tributário. Não se confunde com o resultado econômico em benefício da pessoa jurídica e de seus sócios, responsáveis ou não pela administração da sociedade, o qual não enseja a responsabilização solidária.

Na falta de demonstração pela autoridade lançadora do interesse jurídico dos sócios coobrigados, e não meramente econômico, na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária, impõe-se retirá-los do polo passivo do auto de infração. Adicionalmente, não restou demonstrado pela autoridade fiscal que os sócios se reuniram em sociedade para o cometimento de ato ilícito.

Em consequência, cabível a exclusão dos vínculos de responsabilidade solidária em relação a todos os sócios arrolados pela autoridade fiscal.

Conclusão

Ante o exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário apresentado para i) declarar a decadência até a competência maio/2013; ii) excluir a qualificadora da multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%; e iii) afastar a responsabilidade solidária de todos os sócios.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess