



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15586.720061/2018-68
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-006.803 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de março de 2024
Recorrente MEDCARDIO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013, 2014

MULTA ISOLADA. FALTA DE RETENÇÃO DO IRRF SOBRE RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS PAGOS AOS SÓCIOS. DISTRIBUIÇÃO ANTECIPADA E DESPROPORCIONAL DE LUCROS. POSSIBILIDADE DESDE QUE OBSERVADA A LEGISLAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO DE DOCUMENTOS. NÃO OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO PRÓPRIA. PAGAMENTOS CONSIDERADOS PRÓ-LABORE. REMUNERAÇÃO POR SERVIÇOS PRESTADOS.

É possível que uma pessoa jurídica remunere os seus sócios pelo capital investido na empresa e pelos riscos assumidos no negócio. Da mesma forma é possível que essa distribuição de lucros seja feita de forma antecipada e de maneira desproporcional. Para tanto, nos termos da legislação cível, é imprescindível que em tais casos a empresa mantenha em ordem a sua contabilidade, registrando cada operação, conservando ainda os documentos que lastreiam a prática. No caso, considerando que a empresa não dispunha nem mesmo de regras para o pagamento desproporcional, além do descumprimento de uma série de outros requisitos, é possível que o fisco desconsidere a natureza de dividendos e entenda que na verdade o que houve foi o pagamento de pró-labore.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade. Quanto ao mérito, acordam os membros do colegiado (i) em negar provimento ao recurso (i.1) por unanimidade de votos, quanto à autuação, tendo acompanhado pelas conclusões o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza e (i.2) por voto de qualidade, para manter a responsabilidade pelo art. 124 do CTN, vencidos os Conselheiros Marcelo Jose Luz de Macedo, José Eduardo Dornelas Souza e Eduardo Monteiro Cardoso; e (ii) em dar provimento, por maioria de votos, para cancelar a qualificação da multa, vencido o Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, que a mantinha, e para excluir a responsabilidade do art. 135 do CTN, vencido o Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa. Manifestou intenção de apresentar Declaração de Voto o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, a qual, todavia, não foi apresentada dentro do prazo regimental.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo – Relator

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Eduardo Monteiro Cardoso e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

Relatório

Discute-se nos autos a imposição de multa isolada e juros de mora em decorrência de uma suposta falta de retenção do imposto de renda incidente na fonte (“IRRF”) sobre rendimentos tributáveis pagos aos sócios do contribuinte, no período de 01/2013 a 10/2014. O auto de infração da multa isolada corresponde a R\$ 11.217.880,65 e dos juros isolados ao montante de R\$ 547.632,72.

Foi imputada a responsabilidade solidária de trinta e três sócios da pessoa jurídica:

CPF	NOME DO SÓCIO	ENQUADRAMENTO LEGAL
034.555.157-54	ALESSANDRO GONCALVES ALTOE	Art. 124, inciso I, da Lei nº5.172/66
930.353.307-00	ALOYR GONCALVES SIMOES JUNIOR	Art. 124, inciso I, da Lei nº5.172/66
074.736.617-95	ASSAD MIGUEL SASSINE	Art. 124, inciso I, da Lei nº5.172/66
249.686.927-49	BERILURDES WALLACY GARCIA	Art. 124, inciso I, da Lei nº5.172/66
978.051.067-20	CARLOS ALBERTO SANCIO JUNIOR	Art. 135 da Lei nº5.172/66
133.364.268-71	DALTON VINÍCIUS MENIN	Art. 124, inciso I, da Lei nº5.172/66
042.305.737-58	EDUARDO GIESTAS SERPA	Art. 124, inciso I, da Lei nº5.172/66
074.885.587-40	ERICK SESSA MERCON	Art. 124, inciso I, da Lei nº5.172/66
008.079.127-19	FABIO JOSE DOS REIS	Art. 124, inciso I, da Lei nº5.172/66
024.507.167-93	FABRÍCIO OTAVIO GABURRO TEIXEIRA	Art. 135 da Lei nº5.172/66
030.888.687-99	FABRÍCIO SARMENTO VASSALLO	Art. 124, inciso I, da Lei nº5.172/66
027.784.467-37	FLÁVIO DE ALMEIDA ROSA	Art. 124, inciso I, da Lei nº5.172/66
863.346.626-00	HEBER SOUZA MELO SILVA	Art. 124, inciso I, da Lei nº5.172/66
005.401.837-41	HERMES CARLONI ARAUJO	Art. 124, inciso I, da Lei nº5.172/66
820.540.457-72	JOÃO SERGIO ASCHAUER CRISTO	Art. 124, inciso I, da Lei nº5.172/66
811.493.017-91	JORGE ELIAS NETO	Art. 124, inciso I, da Lei nº5.172/66
005.280.557-39	JOSE CARONE JÚNIOR	Art. 124, inciso I, da Lei nº5.172/66
621.693.007-91	JOSE SILVA HENRIQUE	Art. 124, inciso I, da Lei nº5.172/66
086.716.537-57	LISANDRO GONCALVES AZEREDO	Art. 124, inciso I, da Lei nº5.172/66
916.183.477-72	LUCIO PEREIRA GUARCONI DUARTE	Art. 135 da Lei nº5.172/66
376.726.497-87	LUIZ DANIEL DA FRAGA TORRES	Art. 124, inciso I, da Lei nº5.172/66
005.339.167-55	MÁRCIO AUGUSTO SILVA	Art. 124, inciso I, da Lei nº5.172/66
986.582.477-91	MÁRCIO LUIZ ROLDI	Art. 124, inciso I, da Lei nº5.172/66

763.012.737-53	MELCHIOR LUIZ LIMA	Art. 124, inciso I, da Lei nº5.172/66
379.641.277-72	MOYSES PEDRO AMOURY NADER	Art. 124, inciso I, da Lei nº5.172/66
024.655.367-70	ODILON SILVA HENRIQUE JÚNIOR	Art. 124, inciso I, da Lei nº5.172/66
081.826.857-37	PAULO HENRIQUE CUNHA DA SILVA	Art. 124, inciso I, da Lei nº5.172/66
173.952.757-72	PEDRO LUIZ MOYSES DA SILVA	Art. 124, inciso I, da Lei nº5.172/66
075.086.277-76	RAFAEL AON MOYSES	Art. 124, inciso I, da Lei nº5.172/66
731.021.309-25	RICARDO RYOSHIM KUNIYOSHI	Art. 124, inciso I, da Lei nº5.172/66
214.222.888-70	ROGER ALAIN PANTOJA RIBERA	Art. 124, inciso I, da Lei nº5.172/66
015.345.157-20	SANDRO ADAUTO MARTINS	Art. 124, inciso I, da Lei nº5.172/66
014.693.557-87	SCHARIFF MOYSES	Art. 124, inciso I, da Lei nº5.172/66

Segundo consta do relatório fiscal, *a empresa enquadra-se como responsável, nos termos do art. 121, parágrafo único, inciso II, c/c art. 45, parágrafo único, ambos do Código Tributário Nacional – CTN. O contribuinte do imposto são as pessoas físicas (sócias e não sócias) beneficiárias dos rendimentos. A responsabilidade pela retenção é prevista ainda no art. 717 do Decreto 3.000/99.*

Adverte ainda que, no caso presente, a retenção na fonte tem a natureza de antecipação do imposto a ser apurado pelo contribuinte. A falta de retenção foi constatada no curso da ação fiscal a que se refere o procedimento fiscal epigrafoado, portanto em momento posterior à data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual pelas pessoas físicas beneficiárias dos rendimentos.

In casu, a responsabilidade da fonte pagadora (sujeito passivo responsável) se limita ao pagamento da multa de ofício e os juros de mora isolados, calculados estes desde a data prevista para recolhimento do imposto que devia ter sido retido até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual das pessoas físicas beneficiárias dos rendimentos. Não se exige do contribuinte os valores devidos a título de IRRF.

Para a autoridade fiscal, o contribuinte se utilizou da sistemática da distribuição de lucros e dividendos para ocultar a pagamento da remuneração pelos serviços prestados por seus sócios. A multa de ofício e os juros incidem sobre o suposto imposto que deixou de ser retido na fonte pelo sujeito passivo responsável.

Nesse momento, pedimos licença para transcrever alguns trechos do relatório produzido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (“DRJ/JFA”) que irão ilustrar de maneira bastante forma bastante precisa os principais fatos levantados pela fiscalização (fls. 6614/6620 do *e-processo*):

A autoridade lançadora informa que na contabilidade da empresa os lucros pagos em 2013 são escriturados individualizadamente, ou seja, por nome do destinatário destes pagamentos e tem como histórico "PAG. REF DISTRIB. DE LUCRO PARA O SOCIO" e a contrapartida é uma conta de disponibilidades da empresa e em 2014 os

números das contas contábeis mudam mas a contabilização é feita da mesma forma que em 2013.

Informa também que no decorrer do procedimento fiscal foram feitas diligências vinculadas em vários hospitais contratantes da empresa a fim de colher elementos adicionais que permitissem melhor delinear o real panorama das prestações de serviços médicos, cruzar informações, propiciando assim adicionais subsídios a atuação do Fisco no exercício de seu poder-dever de administração tributária.

No decorrer do termo de verificação fiscal a autoridade lançadora se esforçou para demonstrar que os pagamentos efetuados pela empresa como lucro na verdade tratou-se de remuneração.

A autoridade lançadora, após situar o direito comercial no Novo Código Civil demonstrou as disposições a serem obedecidas de acordo com a legislação para distribuição dos lucros.

Informa que a empresa apresentou “comprovação de repasse aos médicos”, apresentando planilha contendo mensalmente, por sócio, o valor do repasse feito, acompanhada de comprovantes de transferência bancária TED, comprovantes de transferência bancária DOC eletrônico, cheques nominativos, comprovantes de transferência bancária de conta corrente para conta corrente, todos tendo como origem do repasse a conta bancária da MEDCARDIO LTDA, Banco do Brasil, ag. Nº 1802-3, conta corrente nº 41.483-2, sem, no entanto, apresentar os recibos de distribuição de lucros.

Afirma que os documentos trazidos pela empresa comprovam transações financeiras entre a empresa e seus sócios, mas não fazem prova da veracidade na distribuição dos lucros e que devido a isto os lançamentos contábeis a título de distribuição antecipada de lucros são despidos de arrimo documental hábil e idôneo.

E como não há documentos que comprovem a distribuição dos lucros os lançamentos não obedecem ao requisito legal de caracterização do documento respectivo exigidos na norma contábil que regula a apresentação do Livro Diário e no art.1.184 do Código Civil (lei comercial).

Informa a autoridade que o contrato social da empresa prevê que a distribuição dos lucros se da por deliberação dos sócios em assembléia e que as atas apresentadas não trazem o critério de distribuição dos lucros, nem foi esclarecido pela empresa tal critério, o que, segundo a fiscalização viola o art. 997, VII do CCB.

Continua dizendo que houve também descumprimento do art.1008 do CCB visto que recorrentemente houve exclusão de alguns sócios na distribuição antecipada o que resultaria, caso fossem lucros, na desobediência à lei quando de sua distribuição.

Informa ainda que a empresa é optante pelo Lucro Presumido e que para distribuição de lucros, nesta sistemática, serem isentos há que se lançar no Livro Diário suas demonstrações de resultados e tem que haver levantamento de balanços intercalares para sustentar a distribuição de tais lucros.

Neste ponto a fiscalização informa que os balanços patrimoniais, balancetes analíticos e demonstrações de resultado mensais, para todos os meses de 2013 e 2014 foram timbrados com o endereço da nova sede da empresa, sendo assim falsos, o que torna inexistente sua apresentação aos sócios previamente às deliberações exigidas no contrato social, violando assim o mesmo, além de não terem sido lançados no Livro Diário conforme manda a legislação.

Em relação as atas apresentadas, mensais e anuais, a fiscalização informa que as atas do 2º e 3º trimestre de 2014 constam reunião nas dependências da empresa mas em endereço diverso do dela e que todas as atas mensais apresentadas constam o erro de grafia no mesmo lugar, o que de acordo com a autoridade sugere terem sido todas feitas de uma só tacada, para específico fim de atendimento a intimação fiscal e além disso tais atas não foram objeto de registro na junta comercial.

As atas anuais foram todas registradas na junta comercial em 07/10/2016 e com esta informação a autoridade lançadora faz breve arrazoado acerca da extemporaneidade de registro bem como de suas consequências sociais e tributárias, sendo tratados pela fiscalização como registros comerciais e empresariais da empresa desatualizados.

[...]

Continua dizendo que a empresa Medcardio é na verdade uma cooperativa de nome COOPCARDIO - ES vez que as duas estão no mesmo endereço, tem o mesmo telefone, mesma diretoria, mesma equipe de cirurgiões, mesmos clientes, mesma logomarca e mesmo nome fantasia - Cooperativa dos Cirurgiões Cardiovasculares do Espírito Santo.

Informa que a COOPCARDIO iniciou suas atividades em 2007 e a Medcardio em 22/06/2010, esta já no mesmo endereço daquela e que após um tempo ambas passaram a funcionar no endereço atual, sem, no entanto, haver alteração estatutária ou deliberação social na cooperativa e que a diretoria das duas empresas era também a mesma, havendo assim identidade de comando entre elas.

Continua dizendo a autoridade lançadora que, além das sociedades possuírem o mesmo objeto social, todos os sócios fundadores da Medcardio, que são 23, eram também cooperados da Coopcardio-ES.

Informa que a empresa é identificada por clientes como sucessora na prestação de serviços médicos da COOPECARDIO, isso por vezes sem que a primeira sequer firmasse um contrato escrito de prestação de serviços e sem que a COOPCARDIO-ES firmasse contrato, ao ser sucedida pela MEDCARDIO LTDA, o que se confirma com a resposta da própria empresa em 08/07/2015 ao TIPEF.

Relaciona outros serviços prestados a clientes da cooperativa e diz que a empresa contabiliza receitas auferidas em serviços prestados ao Hospital da Unimed, no qual o contrato é da COOPCARDIO e não dela. Demonstrando assim desrespeito ao princípio contábil da entidade. diz:

277. É patente o desrespeito ao princípio contábil da entidade. Mais do que confusão patrimonial, o fato indica que a MEDCARDIO LTDA se trata, na verdade, de uma roupagem diferente da mais antiga COOPCARDIO-ES, o que constataremos a seguir, a partir de fato ainda mais evidente.

A autoridade lançadora afirma haver simulação de ato e que uma prova a mais é que todas as respostas às intimações foram dadas em papel timbrado onde a empresa se identifica como sendo a própria Cooperativa dos Cirurgiões Cardiovasculares do ES e que seu endereço eletrônico é coopcardioes@hotmail.com.

Foram lavrados dois autos de infração em face dos mesmos fatos apurados em fiscalização, veja-se (fls. 7 do relatório fiscal):

12. Apesar de o epígrafado procedimento fiscal abranger competências insertas no período 01/2013 a 12/2014, em virtude dos efeitos decorrentes de responsabilização solidária dos sócios (com fundamento no art. 124, I do Código Tributário Nacional) houve necessidade de lavratura de diferentes Autos de Infração, em competências que guardem estrita correspondência com as diferentes composições do quadro societário da empresa no tempo.

13. Assim, o AI 15586.720061/2018-68, que tem por objeto o acima exposto, abrange competências 01/2013 a 10/2014, período em que o quadro social da empresa era aquele resultante da 2ª alteração ao Contrato Social. As bases de cálculo são remunerações por serviços prestados pelos sócios, que tenham sido a eles pagas (a título formal de antecipação de lucros) nas competências 01/2013 a 10/2014.

14. Por sua vez o AI 15586.720062/2018-11, que também tem por objeto o que consta acima exposto, abrange competências 11/2014 a 12/2014, período em que o quadro social da empresa era aquele resultante da 3ª alteração ao Contrato Social. As bases de cálculo são remunerações por serviços prestados pelos sócios, que tenham sido a eles pagas (a título formal de antecipação de lucros) nas competências 11/2014 a 12/2014.

15. Cabe esclarecer que a 3ª alteração contratual consta assinada a 13 de junho de 2014, porém somente foi protocolada na Junta Comercial a 22 de setembro de 2014 e registrada a 24 de outubro de 2014, data que adquiriu eficácia contra terceiros (inclusive o Fisco), a teor do art. 36 da Lei 8.934/94 e art. 1.151, parágrafos 1º e 2º do Código Civil.

16. Resta então demonstrada a razão da lavratura de diferentes Autos de Infração, em estrita correspondência com as diferentes composições do quadro societário da empresa, em obediência aos dispositivos legais mencionados.

O contribuinte e os responsáveis solidários apresentaram impugnação questionando o lançamento tributário. Vejamos então os principais argumentos de defesa, os quais foram muito bem apontados pelo acórdão recorrido, o qual pedimos licença para transcrever abaixo.

A princípio, defende o contribuinte a nulidade do processo por decurso do prazo, vez que só pode haver dilação de prazo se houver motivo suficiente capaz de justificar tal prolongamento, não sendo razoável a simples informação do ato de prorrogar. Afirmar também que a motivação é que legitima e confere validade ao ato administrativo e que sua ausência

configura vício insanável do mesmo e que no caso em tela o procedimento fiscal durou 3 anos, sendo que o decreto 70.235/1972 prevê um prazo de 60 dias e a demora para conclusão não é razoável nem justificável.

Alega ainda que o auto deveria conter a intimação para cumprimento ou prazo para impugná-lo em 30 dias, sendo requisito obrigatório e que tal não foi atendido, o que torna nulo o lançamento. Ainda em sede de preliminar de nulidade, pleiteia pela decadência dos fatos geradores ocorridos há cinco anos ou mais contados da data da ciência do lançamento, em 18/06/2018.

O contribuinte ressalta ainda que a desconsideração de sua personalidade somente seria possível mediante procedimento próprio e que os fatos relatados nos autos não preencheriam os requisitos para tanto. Cita a Súmula 430 do STJ que diz que o mero inadimplemento de obrigação tributária não é suficiente para configurar o ilícito exigido no caput do artigo 135 do CTN. Alega também que na ausência de provas suficientes de excesso de poder transferência de responsabilidade pode ser dirigida contra sócio de quota única ou minoritário, tampouco para empregados ou procuradores.

Quanto ao mérito, afirma que a empresa é uma sociedade empresarial e não uma sociedade civil e que não é composto exclusivamente por médicos, tendo sócios de outras formações e profissões.

A respeito da natureza das verbas distribuídas aos sócios, afirma que uma empresa optante pelo lucro presumido pode fazer ao longo do exercício social antecipações de lucro e a distribuição de lucro pode ser realizada de maneira desproporcional à participação dos sócios no Capital Social e que na legislação fiscal não há qualquer previsão que obrigue as pessoas jurídicas a remunerarem seus sócios via *pró labore*.

Em suas palavras, a remuneração não se confunde com o lucro e assim os sócios não são segurados obrigatórios, ainda que o êxito societário decorra do labor dos sócios. Nesta linha de entendimento, colaciona acórdãos e afirma que a Receita Federal não pode desqualificar distribuição de lucros ocorrida e tratá-la como remuneração sem considerar os requisitos atendidos pela empresa.

O contribuinte informa que possui contrato direto com as operadoras de Plano de Saúde, não havendo plantonistas ou trabalho em regime de plantão para hospitais seguindo os primados da habitualidade, e que a autoridade fiscal se vale de ilações e conjecturas para

demonstrar uma fabricada infração à lei, que chega ao ponto de querer desconsiderar toda a sua escrituração contábil, sob o argumento que não há recibo de distribuição de lucros.

Nesse sentido, defende que o depósito bancário substitui até mesmo o recibo de pagamento de salário conforme legislação pertinente. *In casu*, é inequívoco que houve o pagamento, o que se comprova pelas transferências bancárias, as quais não desqualificam a distribuição de lucro

Alega ainda que, ao contrário do afirmado pela autoridade lançadora, o contrato social prevê tanto na cláusula 5ª quanto na cláusula 21ª os critérios para a distribuição dos lucros e destinação das perdas/prejuízos. As argumentações do auditor fiscal acerca da aplicação do artigo 1.008 do Código Civil não deve prosperar vez que em nenhum momento houve exclusão de nenhum sócio da distribuição de lucros e que uma simples leitura do artigo 1.006 do mesmo diploma normativo prevê hipótese do sócio ser privado de seus lucros e até mesmo excluído se assim entender a sociedade.

Afirma que os sócios podem pactuar a forma de distribuição que lhes parecer mais adequada, vez que não há na legislação a obrigação da remuneração destes por *pro labore*, e que por isto não é incomum, tão pouco ilegal, os sócios acordarem que os lucros serão recebidos na proporção do desempenho individual ou mesmo em razão de algumas características pessoais. A distribuição da empresa é feita dentro da legalidade e leva em conta parâmetros subjetivos e variáveis o que torna sua distribuição de lucros complexa mas não secreta, nem tampouco ilícita. Resultados não somente do ponto de vista quantitativos como qualitativos são considerados.

Alega que quanto ao endereço constante das atas, a alteração contratual se deu em 13/06/2014 mas que desde o início de 2013 já tinham a posse direta do imóvel e que os balancetes foram apresentados nas reuniões e constam no livro Razão apresentado balancete do período de janeiro a dezembro/2013. Eventual erro de grafia não tem o condão de anular o documento se não forem elementares ou passíveis de ratificação ou retificação e que as reuniões dos sócios podem ser realizados em qualquer lugar, e, eventual erro na indicação de que era sede não desqualifica o teor da declaração nela contida e que erro de grafia não denota que houve fraude.

Alega também que o registro extemporâneo das atas não invalida o ato e que não houve nem evasão nem elisão fiscal nos atos da empresa.

O contribuinte explica exaustivamente em sua peça recursal as atividades desenvolvidas na empresa e a razão pela qual foi criada uma cooperativa que na prática não deu certo, de modo que os médicos resolveram se associar aos seus quadros. No modelo de negócio escolhido, os médicos assumem o risco da operação e que não compete ao fiscal determinar qual o regime a ser utilizado por eles e que de acordo como entendimento esposado no lançamento todas as categorias profissionais que se utilizam de cooperativas estariam praticando evasão fiscal.

Ao cabo, questiona a multa de ofício qualificada, cuja aplicação demandaria a prova inequívoca da prática de conduta dolosa, o que não é o caso retratado nos autos.

Em sessão de 24/04/2019, a DRJ/JFA julgou a impugnação do contribuinte improcedente, nos termos da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

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

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL TERMO DE INTIMAÇÃO DE CONTINUIDADE DO PROCEDIMENTO COM PRAZO SUPERIOR SESSENTA DIAS NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INEXISTÊNCIA

A inexistência de termo de intimação para a continuidade de mandado de procedimento fiscal em prazo inferior a sessenta dias não implica a nulidade do auto de infração, mas apenas enseja o resgate da espontaneidade do contribuinte.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. CONTRATO SOCIAL

A distribuição dos lucros é a remuneração paga aos sócios pelo capital investido na empresa e pelos riscos assumidos no negócio, e os sócios recebem de acordo com o especificado no contrato social ou na proporção de suas atividades.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Os sócios quando escolheram receber como lucros suas remunerações assumiram o risco do negócio, mesmo sabendo que estava errado. Estando correta sua inclusão no polo passivo da obrigação tributária.

MULTA DE OFÍCIO. IRRF. 150%

A duplicação da multa independe do fato de haver ou não fraude no processo, o fato de deixar de reter o imposto de renda já é causa suficiente a aplicação de 150% de multa de ofício

Nos fundamentos do acórdão recorrido (fls. 6624/6632 do *e-processo*):

Os impugnantes combatem exaustivamente a desconsideração da personalidade jurídica da atuada e também a responsabilidade solidárias dos sócios.

A autoridade lançadora faz um longo arrazoado da constituição das duas sociedades, a atuada e a Coopcardio - ES, ambas sociedades possuem o mesmo quadro societário.

Os impugnantes afirmam ter constituído a cooperativa com o intuito de prestar serviços ao estado do ES na área de saúde, que, no entanto, não deu certo.

Entretanto, a autoridade lançadora demonstra que no decorrer do procedimento fiscal foi verificado que as duas sociedades se confundem nesta prestação de serviço, alguns contratos que foram firmados com a cooperativa na verdade são atendidos pela autuada, sem qualquer ato que alterasse a situação.

No decorrer do Termo de Verificação Fiscal a autoridade lançadora demonstra a confusão patrimonial existente entre as duas e afirma que na verdade a autuada trabalha e se apresenta como se cooperativa fosse, entretanto é regida de acordo com as normas de uma sociedade jurídica empresarial com fins lucrativos, podendo desta forma distribuir lucros de acordo com a legislação.

[...]

Apesar de toda constituição feita pela autoridade lançadora, não houve de fato a desconstituição reclamada pelos impugnantes, na verdade o auditor fiscal preocupou-se em demonstrar que a empresa aqui autuada se reveste de cooperativa, mas se constitui como uma sociedade empresária, demonstra que os sócios prestam serviços em nome das duas empresas, o que não é nenhum ato ilícito como bem disse os impugnantes, mas não recebem remuneração nos termos da lei, e sim recebem "antecipação de lucros" como eles intitulam e tal pagamento somente é feito por sociedades empresárias com fim lucrativo.

Caso houvesse a desconstituição da personalidade jurídica, a autoridade lançadora teria pedido a baixa de ofício da empresa e os lançamentos teriam sido feitos todos na cooperativa, o que não aconteceu, a demonstração pela autoridade lançadora de que os serviços são prestados através da autuada ou da cooperativa, reforça o fato de ter que haver uma remuneração pelos serviços prestados e que apesar dos impugnantes ressaltarem constantemente da lisura do comportamento da empresa, o fato é que há uma confusão entre elas.

O emaranhado de fatos trazido ao processo pela autoridade fiscal tem como intuito fortalecer suas afirmativas de que a remuneração dos que prestam serviços através destas sociedades existiu, assim a discordância aqui se encontra no seguinte: Os valores recebidos pelos sócios são remuneração ou distribuição de lucros?

Os impugnantes alegam que não há na legislação qualquer previsão que obrigue as pessoas jurídicas a remunerarem seus sócios, administradores e diretores através de pró-labore, nem tampouco impede que os sócios escolham a melhor forma de remuneração e distribuição dos lucros.

Cabe razão, em parte, aos impugnantes, mas tal argumentação não vale para distribuição de lucros, vez que acordos *inter partes* não podem ser feitos ao arrepio da lei, ou seja, não podem ser contrários a legislação vigente, a empresa pode sim pagar aqueles que pertencem aos seus quadros societário e funcional como bem lhe aprouver, o que não pode é se valer de artifícios para burlar o pagamento dos impostos e contribuições incidentes sobre tais pagamentos.

A distribuição de lucros dita pelos impugnantes foi feita via depósito bancário para todo o período fiscalizado. A autoridade lançadora entendeu que tais comprovantes não são documentos suficientes a comprovar a operação.

Os depósitos bancários devidamente comprovados, transferências e outros meios de pagamentos utilizados pela autuada aos seus sócios e administradores e que foram apresentados à fiscalização, demonstram que efetivamente tais pagamentos ocorreram, mas não fazem prova da natureza destes pagamentos.

Toda transação feita no âmbito de uma empresa há que necessariamente ser comprovada por um documento, seja ela receita ou despesa. Os depósitos efetuados fazem prova do pagamento, mas não fazem prova do "tipo" de pagamento efetuado, pagamentos feitos a título de que? É este o entendimento dado pela autoridade lançadora, visto que a ausência de recibos de quitação, não necessariamente no modelo apresentado pela autoridade autuante, permite que sejam suscitadas dúvidas acerca da veracidade do contabilizado.

E todo fato contábil incorrido e devidamente contabilizado há que se ter documento comprobatório de sua natureza, até para que se faça prova perante terceiros e perante o fisco.

Como pode ser verificado, em mais de uma passagem, os impugnantes afirmam que os "lucros" são distribuídos na proporção do desempenho individual de cada um dos sócios, afirmam também que os lucros podem ser distribuídos da forma que acordarem e que já existem decisões de tribunais que dão esta liberdade.

A autuada, de acordo com os autos e as afirmações dos impugnantes, é uma empresa em que seus sócios prestam serviços através de contratos firmados por ela. A confusão patrimonial, já mencionada, demonstra que os sócios se juntaram primeiramente em uma cooperativa e em seguida numa sociedade empresarial, a primeira para prestar serviços para a Rede Estadual de Saúde, conforme por eles explicado, e a segunda com o intuito claro de economia tributária, como bem disseram os impugnantes.

Entretanto, a distribuição de lucros é uma figura prevista em lei, que permite os sócios de uma determinada sociedade, que, após tributar seus ganhos de acordo com a legislação, dão a possibilidade de distribuir os lucros que sobraram para cada um dos seus sócios na proporção de sua participação na empresa.

Assim, a distribuição dos lucros é a remuneração paga aos sócios pelo capital investido na empresa e pelos riscos assumidos no negócio, e os sócios recebem de acordo com o especificado no contrato social.

[...]

O planejamento tributário e a economia processual defendida por eles, deixam de ser lícitos a partir do momento que o ato pela empresa cometido não é divulgado na forma e natureza que foi feita, ou seja, a remuneração que cada um dos sócios recebe pelos serviços prestados através da autuada deveria ser contabilizada como tal e não como distribuição de lucros. A distribuição de lucros não pode ser confundida com distribuição de receita.

Cabe reforçar o já descrito, que decisões emanadas dos tribunais em casos concretos não servem para mudar o previsto na legislação vigente, não vinculando esta instância administrativa, assim as afirmações julgados recentes de tribunais não tem o condão de influenciar o julgamento.

No caso das atas não aceitas como válidas pela autoridade autuante, bem como a menção de erros e endereços incorretos, em meu entendimento são fatos trazidos ao processo para demonstrar o *modus operandi* da empresa e para dar robustez ao por ele alegado, demonstrando que a natureza de remuneração dos pagamentos não pode ser alterada e ainda que seja revestida de distribuição de lucros, quando cuidadosamente analisada a luz da legislação vigente fica evidente a intenção do agente.

Outra afirmação dos impugnantes é que a cooperativa que os sócios são participantes obteve decisão judicial favorável ao não recolhimento de impostos sobre seus atos cooperativos o que a tornaria mais atraente do ponto vista fiscal.

Entretanto, a escolha dos impugnantes pelo recebimento de remuneração através da Medcardio se deu exatamente para que não houvesse IRRF, uma vez que se os pagamentos fossem efetuados através da cooperativa, os atos cooperativos não seriam tributados mas o IRRF continuaria sendo descontado no ato do pagamento aos cooperados e, sendo feito pagamento a título de "distribuição de lucros", ou seja, dando-se uma roupagem diferente da real natureza do pagamento, os impugnantes deixaram de ter os valores retidos a título de imposto de renda por muito tempo.

E tal ato pode ser visto como ato simulatório, visto que se reveste de algo que não é, aparenta uma coisa mas é outra e tal ato, receber os valores por serviços prestados como se lucros fossem, foi uma escolha da sociedade, ela foi criada para isto, como disse a autoridade autuante, ela se apresenta como se fosse uma cooperativa e se comporta como tal, apesar de toda construção legal de sociedade empresária.

Não é o caso de autorizar ou não a administração de qualificar um ato como hipótese de simulação a seu bel prazer, o ato simulatório quando verificado no decorrer do procedimento fiscal deverá ser investigado até que se tenha certeza da sua natureza, para que caso necessário, seja lavrado o auto de infração de acordo com o fato encontrado.

Os sócios quando escolheram receber como lucros suas remunerações assumiram o risco do negócio, mesmo tendo a ciência de que estava errado. A responsabilidade tributária trazida aos autos pela autoridade autuante está correta, vez que todos os incluídos no pólo passivo da obrigação tributária são sócios da autuada e que de acordo com a Cláusula 5ª citada por eles, os sócios tem direito a solicitar esclarecimentos sobre as atividades da sociedade, esclarecer dúvidas com advogados inclusive, solicitar, por escrito, informações sobre assuntos de qualquer natureza, entre outras.

Assim, a escolha pela forma de receberem seus haveres são de responsabilidade de todos, estando correta a inclusão de todos os sócios no pólo passivo da obrigação tributária do lançamento sob análise, visto terem interesse direto no fato gerador da obrigação.

Os sócios foram trazidos para o pólo passivo da obrigação tributária exatamente pela empresa atuar como cooperativa, ou seja, natureza jurídica diferente daquela que se reveste e não por ter sido feita a desconstituição de sua personalidade jurídica.

É necessário ainda dizer que a autoridade lançadora em seu TVF informa que os sócios eram inteirados da formação e distribuição dos resultados, mais uma prova de que participavam conjuntamente da manutenção do ato simulatório como bem disse o auditor.

Não cabendo razão aos impugnantes sobre a responsabilidade tributária.

Quanto à decadência reclamada, transcrevo o item 367 do Termo de Verificação Fiscal que traz exatamente a letra da lei:

367. Tratando-se de lançamento por homologação, uma vez comprovada a existência de fraude e/ou dolo, a regra decadencial não segue o estabelecido no art. 150, parágrafo 4o do Código Tributário Nacional - CTN. A regra a ser aplicada é a do art. 173, inciso I do CTN, conforme pacífica jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça - STJ, entendimento este também salientado no Parecer PGFN/CAT Nº 1.650/2013. Vejamos:

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

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado Assim não cabe razão aos impugnantes.

Quanto à aplicação da multa em 150%, a legislação é clara de acordo com o inciso I do Caput do art.44 da lei 9430/96 por força do art.9º da Lei 10426/02 aplica-se a multa duplicada:

Art. 9º Sujeita-se à multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicada na forma de seu §1o, quando for o caso, a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Como visto acima, a duplicação da multa deve-se ao fato de haver fraude, dolo ou simulação no processo, já anteriormente explicitado.

Irresignado, o contribuinte apresentou recurso voluntário no qual basicamente reitera os argumentos de defesa constantes da sua impugnação. Em sede de preliminar, adverte (A) que teria havido excesso de prazo para conclusão da fiscalização, o que ensejaria a sua nulidade; (B) o auto de infração não atenderia aos requisitos do Decreto nº 70.235/1972 por lhe

faltar informações obrigatórias, o que também acarretaria na sua nulidade; (C) parte do débito teria sido atingido pela decadência, posto se tratar de fatos geradores ocorridos no ano calendário de 2013 e 2014 e o contribuinte somente foi cientificado da autuação em 18/06/2018; e (D) questiona a desconsideração da sua personalidade jurídica em arrepio ao disposto na legislação. Quanto ao mérito, defende a natureza dos pagamentos como distribuição de lucros e dividendos, o que justificaria a não retenção do imposto. Segundo advoga, não caberia ao fisco questionar o seu *modus operandi* e organizacional. Ao cabo, explica que a fiscalização não teria comprovado a prática de nenhuma conduta dolosa por parte de qualquer sócio, razão pela qual não haveria que se falar em responsabilidade e nem tampouco em qualificação da multa.

Os responsáveis solidários não se insurgem no recurso voluntário contra a aplicação do artigo 124, I, do CTN, nem questionam a alegação feita pela autoridade fiscal no sentido que eles teriam interesse jurídico na situação que constituiu o fato gerado da obrigação. Rebateu-se apenas a aplicação do artigo 135, III, do CTN e a suposta desconsideração da personalidade jurídica.

É o relatório do necessário.

Voto Vencido

Conselheiro Marcelo Jose Luz de Macedo, Relator.

É importante destacar desde já que o presente voto somente foi vencido quanto ao tópico da responsabilidade solidária com base no artigo 124, I, do CTN.

Enquanto o conselheiro relator votava para excluir do polo passivo os responsáveis indicados com base no aludido dispositivo legal, a turma entendeu por voto de qualidade pela manutenção de tais sujeitos.

Destaque-se que com relação aos sujeitos imputados como responsáveis com base no artigo 135, III, do CTN, a turma entendeu por maioria de votos pela sua exclusão, razão pela qual tais sujeitos devem ser excluídos da relação jurídica, mantendo-se única e exclusivamente os sujeitos indicados como responsáveis solidários com base no artigo 124, I, do CTN.

Preliminar ao mérito

a) Excesso de prazo para conclusão da fiscalização

O contribuinte reclama em seu recurso voluntário da demora do prazo para conclusão do procedimento fiscal, o qual, na sua ótica, seria excessivo. Não são apontados, todavia, quais dispositivos normativos a fiscalização teria infringido.

Nas palavras do próprio contribuinte, “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”.

Em verdade, verifica-se dos autos que em todas as oportunidades que foi necessária a dilação da diligência, as comunicações a respeito da prorrogação do procedimento foram enviadas ao contribuinte.

Conforme advertido pelo acórdão *a quo*, “a emissão de termo de continuidade feito durante o procedimento fiscal é uma rotina interna da fiscalização a fim de cientificar o sujeito passivo de que as análises continuam, sendo assim sua espontaneidade continua prejudicada, conforme prevê o art.7º, §2º do Decreto 70.235/72”.

Destaque-se que nem mesmo o discurso do prazo para conclusão da diligência é uma causa absoluta de nulidade do procedimento, tendo em vista que a própria instrução normativa que regulamenta a sua sistemática, possibilita ao Fisco a expedição de novo Mandado de Procedimento Fiscal (“MPF”), sem que isso implique em qualquer nulidade (artigos 14 e 15 da IN nº 3.104/2011).

Por esse aspecto, não assiste razão ao contribuinte.

b) Não atendimento aos requisitos do Decreto nº 70.235/1972 por ausência de informações obrigatórias

O contribuinte afirma ainda que o auto de infração seria nulo por ausência de informações essenciais. Em suas alegações, não teria constado do lançamento o prazo para pagamento ou impugnação

No ponto, concordamos com o acórdão recorrido de que não há qualquer ilegalidade ou vício no ato, veja-se:

Nas folhas 8/9, 28/29 do processo, abaixo do Demonstrativo do Crédito tributário, consta a Intimação para os sujeitos passivos (autuada e solidários) extinguirem o crédito tributário, conforme as orientações nele contidas.

Faz parte ainda do processo o documento, folhas 43/44, intitulado Orientações ao Sujeito Passivo que explica ao contribuinte a forma de proceder no caso de pagamento, parcelamento e impugnação, e seus devidos prazos.

Logo, os argumentos de nulidade devem ser rejeitados.

c) Decadência do direito de constituir parte dos débitos tributários

Ao afastar-se o dolo, simulação ou fraude, o prazo decadencial é contado na forma do artigo 150, §4º, do 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.

A ciência do lançamento deu-se em 18/06/2018 (fls. 6.384 e fls. 6.609 do *e-processo*). Logo, com fulcro na contagem do artigo 150, §4º, do CTN, operou-se a decadência até a competência 05/2013.

d) Da desconconsideração da personalidade jurídica

Em vários trechos de seu recurso voluntário o contribuinte adverte que a fiscalização teria desconconsiderado a sua personalidade jurídica para atingir todos os seus sócios. Perceba-se que se trata muito mais de um argumento em face da imputação de responsabilidade, do que da própria autuação em si. Tanto que ao levantar a questão da desconconsideração, o contribuinte explica que ela somente poderia ocorrer nas hipóteses do artigo 135 do CTN, que em suas próprias palavras, é formado pelos próprios tratamentos previstos no Código Civil, *“numa integração entre normas de direito privado e aquelas de direito tributário”*.

Ao cabo da sua argumentação, o contribuinte conclui que *“a desconconsideração da personalidade jurídica somente poderá ser admitida estritamente nos casos previstos do art. 50 do Código Civil, de abuso da personalidade jurídica caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, autoriza-se semelhante agir, sempre por decisão judicial, defeso às autoridades fiscais poderes para desconconsideração da personalidade jurídica”*.

E com isso, pede que seja declarada a ilegalidade da desconconsideração perpetrada no presente caso concreto.

Ressalte-se, todavia, que não nos parece o caso, o termo de verificação fiscal em momento algum nos parece fazer crer que estar-se-ia diante de um caso de desconconsideração de personalidade jurídica. Em verdade, quando a fiscalização nos remete a ideia de que haveria alguma confusão, ela o faz entre o contribuinte, Medcardio, e uma cooperativa Coopcardio, em razão de uma confusão patrimonial e operacional. Conforme consta do relatório, tanto o contribuinte como a cooperativa Coopcardio *“estão no mesmo endereço, tem o mesmo telefone, mesma diretoria, mesma equipe de cirurgiões, mesmos clientes, mesma logomarca e mesmo nome fantasia - Cooperativa dos Cirurgiões Cardiovasculares do Espírito Santo”*.

Além do mais, a COOPCARDIO iniciou suas atividades em 2007 e o contribuinte 2010, esta já no mesmo endereço daquela e que após um tempo ambas passaram a funcionar no endereço atual, sem, no entanto, haver alteração estatutária ou deliberação social na cooperativa e que a diretoria das duas empresas era também a mesma, havendo assim identidade de comando entre elas. Também é importante mencionar que além de possuírem o mesmo objeto social, os mesmos 23 sócios fundadores do contribuinte eram cooperados da Coopcardio, sendo a própria Medcardio identificada como sucessora na prestação de serviços da Coopcardio. Por fim, o contribuinte ainda contabiliza receitas auferidas em serviços prestados ao Hospital da Unimed, no qual o contrato é da Coopcardio.

Tais fatos simulatórios, todavia, não foram utilizados para desconconsideração, nem da personalidade jurídica do contribuinte, tampouco da Coopcardio. Elas apenas serviram de fundamento para a fiscalização considerar toda a simulação engendrada pelo contribuinte, com vistas a não reter o imposto devido pelos serviços prestados por seus sócios. Ou seja, isso somente foi importante para a fiscalização desconconsiderar a natureza dos pagamentos como sendo de dividendos para trata-los como remuneração.

Já quanto aos sócios, a imputação da responsabilidade se deu com base no artigo 124, I, do CTN e não do artigo 135, III, do CTN, mencionado pelo contribuinte, o que, todavia, será objeto de tópico próprio neste presente acórdão.

Assim, para o momento, o que nos interessa é consignar que, consoante advertido pelo próprio acórdão recorrido, *não houve de fato a desconstituição reclamada pelos impugnantes, na verdade o auditor fiscal preocupou-se em demonstrar que a empresa aqui autuada se reveste de cooperativa, mas se constitui como uma sociedade empresária, demonstra que os sócios prestam serviços em nome das duas empresas, o que não é nenhum ato ilícito*

como bem disse os impugnantes, mas não recebem remuneração nos termos da lei, e sim recebem "antecipação de lucros" como eles intitulam e tal pagamento somente é feito por sociedades empresárias com fim lucrativo. Caso houvesse a desconstituição da personalidade jurídica, a autoridade lançadora teria pedido a baixa de ofício da empresa e os lançamentos teriam sido feitos todos na cooperativa, o que não aconteceu, a demonstração pela autoridade lançadora de que os serviços são prestados através da autuada ou da cooperativa, reforça o fato de ter que haver uma remuneração pelos serviços prestados e que apesar dos impugnantes ressaltarem constantemente da lisura do comportamento da empresa, o fato é que há uma confusão entre elas.

Mérito

É precisamente no mérito que reside a grande discussão dos autos. O lançamento sob análise refere-se ao pagamento de lucros, como antecipação do período, pelo contribuinte Medcardio. Ditas remunerações foram obtidas da contabilidade da empresa, especificamente de seus Livros Diário e Razão. Os lançamentos contábeis eram realizados sob rubrica "PAG. REF. DISTRIB. DE LUCRO PARA O SÓCIO, tendo como contrapartida disponibilidade da empresa.

A fiscalização, contudo, entendeu que tais pagamentos na verdade referem-se a remuneração por serviços prestados pelos sócios da pessoa jurídica, razão pela qual não seria dividendos isentos, mas sim pro labore, sobre os quais deveria ter ocorrido a retenção do imposto pela fonte.

As remunerações travestidas de antecipações de lucro consistem em bases de incidência do imposto de renda na fonte, que deixou de ser retido sobre a fonte pagadora. E sobre o imposto de renda que deixou de ser retido é que incidem a multa isolada e os juros de mora isolados, objeto da presente autuação.

Para a fiscalização, tais remunerações somente poderiam ser considerados distribuição de lucro, caso preenchidos os requisitos exigidos pela legislação cível. Isto porque o código civil estabelece uma série de regras a correta e adequada distribuição de lucro pelas sociedades limitadas.

O cerne da presente questão, portanto, é determinar a real natureza dos rendimentos atribuídos aos sócios pela empresa, a qual afirma que se tratavam de distribuição de lucros isentos de tributos.

Para que a posição da fiscalização fique bastante clara, vejamos mais uma vez os principais pontos que levaram à constatação de que as remunerações pagas não se tratavam verdadeiramente de distribuição de lucros:

[...] 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

[...]

[...] 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.

[...]

[...] ainda que os rendimentos distribuídos fossem de fato lucros (como alega a empresa) – e não remuneração por serviços prestados (como demonstraremos) – a natureza não remuneratória do lucro distribuído ao empresário exige que o referido lucro seja distribuído na forma da lei e do contrato social.

58. Havendo descumprimento à lei e/ou ao contrato social (lei entre partes) na distribuição de lucros, estes não se constituem em rendimentos isentos e não tributáveis 59. Outrossim, cabe salientar que, na identificação da natureza dos valores pagos, há de prevalecer a realidade dos fatos sobre qualquer formalidade.

[...]

[...] É irrelevante o *nomen iuris* que a empresa dá aos rendimentos; a real natureza destes é definida pelo seu conteúdo jurídico.

[...]

DA NÃO APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTAÇÃO CONTÁBIL HÁBIL E IDÔNEA REFERENTE À DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS E DA FALTA DE CARACTERIZAÇÃO (NOS LANÇAMENTOS CONTÁBEIS) DA DOCUMENTAÇÃO RESPECTIVA

74. Através do Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIPF (de 30/06/2015), a empresa MEDCARDIO LTDA foi instada a apresentar, em relação ao período 01/01/2013 a 31/12/2014, a comprovação de pagamento dos profissionais alocados na prestação dos serviços médicos. Dita solicitação foi reiterada através do Termo de Intimação Fiscal – TIF nº 001, em que se solicitou “todos os recibos de pagamento referentes a distribuição de lucros...”.

75. Como resposta ao TIPF (datada de 06/07/2015), a empresa apresentou “comprovação de repasse aos médicos”, apresentando planilha contendo mensalmente, por sócio, o valor do repasse feito, acompanhada de comprovantes de transferência bancária TED, comprovantes de transferência bancária DOC eletrônico, cheques nominativos, comprovantes de transferência bancária de conta corrente para conta corrente, todos tendo como origem do repasse a conta bancária da MEDCARDIO LTDA, Banco do Brasil, ag. Nº 1802-3, conta corrente nº 41.483-2.

[...]

78. Vejamos a propósito o que diz a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade CFC 1.330/2011 (D.O.U de 23/03/2011), em seus itens 26 e 27, dentre outros, e a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 2.2:

RESOLUCAO CFC 1.330.2011

Documentação contábil

26. Documentação contábil é aquela que comprova os fatos que originam lançamentos na escrituração da entidade e compreende todos os documentos, livros, papéis, registros e outras peças, de origem interna ou externa, que apóiam ou compõem a escrituração. (grifamos)

27. 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".

NBC T 2

NBC T 2 – Da Escrituração Contábil

NBC T 2.2 – Da Documentação Contábil

2.2.1 – A Documentação Contábil compreende todos os documentos, livros, papéis, registros e outras peças, que apoiam ou compõem a escrituração contábil.

2.2.1.1 – Documento contábil, estrito-senso, é aquele que comprova os atos e fatos que originam lançamento (s) na escrituração contábil da Entidade.

2.2.2 – 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". (grifamos)

2.2.3 – A Documentação Contábil pode ser de origem interna quando gerada na própria Entidade, ou externa quando proveniente de terceiros.

2.2.4 – A Entidade é obrigada a manter em boa ordem a documentação contábil.

79. 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".

80. Na forma consagrada na técnica contábil e aceita pelos "usos e costumes", para fins de distribuição de lucros são utilizados de recibos de distribuição de lucros, no seguinte modelo:

Recibo de Distribuição de Lucro

Valor: R\$ 000,00

Eu XXXXXXXX recebi a importância supra de R\$ 000,00 (Por extenso), referente a Distribuição dos Lucros de Mês/Ano, Cfe. Registro Contábil, da Empresa XXXXXXXXXXXX, CNPJ n. 00.000.000/0001-00.

Para que o presente recibo surta seus efeitos legais e jurídicos, assino-o em 02 (duas) vias de igual teor e forma.

Cidade/Estado, ____ de _____ de 20XX

81. 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.

82. 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.

83. 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.

84. 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.

[grifos constam do original]

i) ausência de documentação hábil a comprovação da distribuição do lucro

Nesse ponto, é importante uma ressalva para que fique consignada a nossa discordância quanto a alegação fiscal de que “*na forma consagrada na técnica contábil e aceita pelos “usos e costumes”, para fins de distribuição de lucros são utilizados de recibos de distribuição de lucros*”, nos termos do modelo que anexa.

Segundo consta do próprio relatório fiscal, “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”. Perceba-se, contudo, que usualmente não significa obrigatoriamente.

Não nos parece que seja vedado ao contribuinte comprovar a distribuição de lucros por meio de comprovantes de transferência bancária. Destaque-se que tampouco é obrigatória a manutenção de recibos vinculados ao lucro apurado.

Destaque-se, aliás, que esse tema foi objeto do acórdão nº 2401-007.309, vinculado ao processo nº 15586.720060/2018-13, no qual se exigia da mesma pessoa jurídica Medcardio o pagamento das contribuições previdenciárias em razão dos mesmos fatos ora analisados, decorrentes da desconsideração dos pagamentos como distribuição de lucros para considera-los como remuneração pelos serviços prestados.

Nesse outro processo, é importante mencionar que o relator restou vencido por voto de qualidade, de modo que foi mantida a autuação fiscal. Contudo, no que interessa ao presente, vejamos o que consta do voto vencido a respeito dos comprovantes de transferência:

A começar, sobre a ausência de juntada dos recibos de distribuição de lucros, único documento sugerido como aceitável pela fiscalização, reputo como válido 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).

Portanto, quanto a este ponto, não concordamos com os argumentos da autoridade fiscal.

Nada obstante o aduzido, foram apurados outros fatos relevantes para a descaracterização dos pagamentos como distribuição de lucros. Para além da ausência dos recibos da distribuição de lucros, a fiscalização apontou ainda que (ii) os sócios receberiam as distribuições de lucro na proporção das operações realizadas com a sociedade, ou seja, pelo trabalho realizado, e não de acordo com suas cotas na sociedade, ou de acordo com o *quantum* 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) produção de documentos com informações retroativas (atas de reunião) com o fim de que fossem apresentados à fiscalização.

Assim, vejamos cada um desses argumentos, se suficientes para descaracterizar a natureza dos pagamentos realizados pela Medcardio aos seus sócios.

ii) distribuição desproporcional de lucros e iii) ausência de distinção entre o que é lucro e o que é remuneração

Segundo consta do relatório fiscal, *a sociedade MEDCARDIO LTDA, conforme redação de seu ato constitutivo, é regida também pelo Contrato Social e que esse, em sua própria redação, deve obediência à lei comercial. No caso de sociedades empresárias limitadas, essa obediência está definida nos artigos 1.052 a 1.054 do Código Civil brasileiro.*

Ainda nos termos do relatório, *no que toca a distribuição de lucros, que o Contrato Social, em sua cláusula 22ª, prevê que o exercício social coincide com o ano civil (caput), a possibilidade de distribuição de lucros, inclusive de forma antecipada, mediante*

balanços intercalares mensais, trimestrais ou semestrais (parágrafo 4º), 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” (parágrafo 3º).

Sobre a distribuição, a regra geral é de que o sócio participe na proporção de sua participação na sociedade, consoante redação do artigo 1.007 do Código Civil, veja-se:

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.

O contrato social do contribuinte prevê em sua cláusula 22 a possibilidade de distribuição desproporcional do lucro, conforme deliberado pelos sócios em assembleia ou reunião convocada para esse fim.

A grande questão, contudo, é que intimada por meio do termo de intimação nº 1 a apresentar as atas das assembleias realizadas para tal fim, o contribuinte apresentou documentação, a qual, nos termos do próprio relatório, não trariam o critério de distribuição do lucro, além de padecer de outras ilegalidades, as quais serão abordadas em tópico específico. Ao ser novamente intimada – em duas oportunidades – a explicar os critérios adotados para distribuição do lucro, desta vez por meio dos termos nº 4 e 5º, o contribuinte limitou-se a informar em ambas as respostas que o contrato social autorizaria a distribuição desproporcional.

Assim, concluiu a autoridade fiscal que, *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.*

Nesse ponto concordamos com a autoridade fiscal que esclarece (fls. 88 do *e-processo*):

122. O **mandamento** de que a participação nos lucros e perdas esteja expressamente prevista no Contrato Social, conforme exigido no art. 997, VII, não deriva de um capricho ou superfetação legislativa, sob pena de admitir que o legislador positivou inocuidade.

123. A natureza mandamental do aludido art. 997, VII do CCB, enfim, sua *mens legislatoris*, decorre de necessidade de ampla publicidade de um critério quantificável, que resguarde, a todos os interessados (sócios e terceiros), ampla possibilidade de cotejo das disposições contratuais com o regramento legal vigente, bem como saber, com segurança e antecedência, de que forma será distribuído eventual lucro obtido pela entidade, fato de inegável relevância jurídica.

124. Ao ser mantido invisível, inclusive nas atas deliberativas trazidas, impossibilita até mesmo a um sócio ausente (à deliberação) que o mesmo verifique se a parte que lhe coube foi corretamente distribuída.

[grifos constam do original]

Ainda sobre essa questão, cumpre destacar que o artigo 1.008 do Código Civil *ser nula a estipulação contratual que exclua qualquer sócio de participar dos lucros e das perdas*. O relatório fiscal listou inúmeras situação para as quais alguns sócios do contribuinte deixaram de receber lucros, veja-se (fls. 86 do *e-processo*):

129. A ilustrar a exclusão, consultando a resposta ao TIF nº 001, traz-se por exemplo: em junho de 2013 o sócio Paulo Henrique Cunha da Silva não teria recebido qualquer valor a título de lucro. Em abril de 2014, foram excluídos do recebimento de supostos lucros os sócios Erick Sessa Merçon, Jorge Elias Neto, Márcio Augusto Silva, Odilon Silva Henrique Junior e Ricardo Ryoshim Kuniyoshi. Em maio de 2014 foram excluídos de recebimento de lucros (supostos) os sócios Aloyr Gonçalves Simões Junior, Eduardo Giestas Serpa, Erick Sessa Merçon, Fabricio Sarmento Vassallo, Hermes Carloni Araújo, Jorge Elias Neto, Márcio Augusto Silva e Ricardo Ryoshim Kuniyoshi. Em junho de 2014 foi excluído de recebimento de lucros (supostos) Heber Souza Melo e Silva. Em julho de 2014 foram excluídos de recebimento de lucros (supostos) Heber Souza Melo e Silva e Fábio José dos Reis. Em agosto e novembro de 2014 foi excluído de recebimento de lucros (supostos)

Heber Souza Melo e Silva. Em setembro de 2014 foram excluídos de recebimento de lucros (supostos) Heber Souza Melo e Silva e Fábio José dos Reis. Em outubro e dezembro de 2014 foi excluído de recebimento de lucros (supostos) Fábio José dos Reis

A autoridade fiscal identificou ainda que o contribuinte não teria apresentado escrituração contábil que permitisse identificar que o lucro contábil teria sido maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do lucro presumido. Explicamos. Para que haja a distribuição de lucros isentos antes do encerramento do trimestre, é necessário o levantamento de balanço intermediário, desde que se tenha apurado lucro contábil suficiente para a distribuição.

Com efeito, nos termos do artigo 48 da IN nº 93/97, fica possibilitado que a isenção de imposto de renda para empresas tributadas pelo lucro presumido (caso concreto), abranja inclusive a parcela dos lucros excedentes ao valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica. No presente caso, o aludido lucro foi distribuído, todavia, a supracitado dispositivo exige a demonstração pela contabilidade de que o lucro efetivo (lucro contábil) é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do lucro presumido.

Além do mais, a fiscalização identificou que as atas apresentadas, as quais justificariam a distribuição de lucros de maneira desproporcional, padeciam de vícios que as tornavam imprestáveis.

Foram apresentadas *atas deliberativas mensais para aprovação dos balanços patrimoniais, balancetes analíticos e demonstrações de resultado mensais referentes à destinação da antecipação de lucros, e atas das deliberações anuais atinentes a deliberação sobre a destinação dos lucros do exercício social* (fls. 103 do e-processo).

Vejamos então algumas considerações da fiscalização acerca da aludida documentação:

A) as atas de reunião dos sócios para distribuição dos lucros referentes ao 2º (abril, maio e junho) e ao 3º trimestre (julho, agosto e setembro) de 2014, datam respectivamente de 07/07/2014 e 06/10/2014. Consta que ambas as reuniões foram realizadas nas dependências do contribuinte na Av. Nossa Senhora da Penha, 595, Ed Tiffany Center, Torre II, sala 1211, Santa Lúcia, Vitória – ES. Todavia, desde 13/06/2014, a empresa já havia *se mudado para a Av Nossa Senhora dos Navegantes, 955, Ed Global Tower, sala 616, Enseada do Suá, Vitória – ES, resultando impossível que a reunião se realizasse no Ed Tiffany Center, Torre II, sala 1211, em datas de 07/07/2014 e 06/10/2014* (fls. 104 do e-processo).

B) todas as atas dos anos calendário de 2013 e 2014 apresentam um mesmo erro de grafia, o que, na visão da fiscalização, *sugere, evidentemente, que ditas atas foram todas feitas de uma só tacada, de forma apressada, para específico fim de atendimento a intimação fiscal, e não retratam deliberações realmente feitas, tampouco existiam à época das supostas deliberações* (fls. 105 do e-processo).

C) as atas tampouco foram registradas na Junta Comercial, conforme exige o artigo 1.075, §2º, do Código Civil, no que resultou que o *órgão de registro ficou impossibilitado de verificar a regularidade das publicações exigidas em lei, conforme expressamente estabelece o art. 1.152 a 1.153 do CCB* (fls. 105 do e-processo)

D) no que diz respeito às atas das deliberações anuais, para o ano de 2013, encerrado em 31/12/2013, a assembleia foi realizada em 28/03/2014, conforme revela a respectiva ata, a qual, todavia, somente foi registrada na Junta Comercial em 07/10/2016. Da mesma forma ocorreu para 2014, cuja assembleia foi realizada em 27/03/2015, mas a ata somente foi registrada em junta em 07/10/2016. A fiscalização ressalva nesse sentido que o artigo 1.075, §2º, do Código Civil estabelece que a ata deve ser levada a registro na Junta Comercial em até 20 dias subsequentes a reunião, o que não foi observado, levando em conta que as atas somente foram registradas com pelo menos 3000 dias de atraso, aliás, muito depois de

iniciada a fiscalização, em 30/06/2015. Informa ainda que tais informações são imprescindíveis para que o Fisco possa ter conhecimento tempestivo de eventual distribuição de lucro, para precípuo fim de saber se o mesmo existiu e foi feito na forma da lei. E menciona ser curioso que o contribuinte tenha na mesma data de 06/10/2016 protocolado na Junta Comercial as atas deliberativas para os anos de 2011, 2012, 2013, 2014 e 2015, o que dá a entender que tais atas sequer existiam e foram feitas a posteriori de uma só vez. O registro tardio, e consequente 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.

ii) documentação produzida depois da ocorrência dos fatos com informações retroativas

Para além das atas, a fiscalização identificou outros documentos produzidos pelo contribuinte com alguns vícios insanáveis.

A lei exige que as Demonstrações de Resultado do Exercício (“DRE”), elaboradas ao término do exercício social, além das demonstrações de resultado intercalares, devem ser lançadas no Livro Diário, de modo que se a sociedade deseja antecipar lucros mensalmente, deve lançar no Livro Diário as demonstrações de resultado que os demonstram.

Quanto aos balanços intercalares, o termo de intimação fiscal nº 4 exigiu a apresentação da cópia dos balanços intercalares mensais, trimestrais ou semestrais, para apuração de resultados e distribuição de rendimentos a título de lucros antecipados.

De fato, o contribuinte apresentou uma série de balanços intercalares, correspondentes a balanços patrimoniais mensais, demonstrações de resultado de exercício mensais (elaboradas no último dia do mês) e balancetes analíticos, todos assinados por Contador e administrador, bem como atas deliberativas em que supostamente apreciadas os mesmos, também em periodicidade mensal.

Ocorre que a aludida documentação foi desconsiderada pela fiscalização sob a justificativa de que eles teriam sido produzidos com o único fim de serem apresentados à fiscalização. Segundo consta do relatório, *os balanços patrimoniais, balancetes analíticos e demonstrações de resultado mensais são patentemente inidôneos e, portanto, imprestáveis como meio de prova.*

Primeiro porque no timbrado constaria 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. Todavia, o contribuinte somente teria se mudado para esse endereço em 13/06/2014, conforme foi informado na 3ª alteração ao seu contrato social protocolado na Junta Comercial em 22/09/2014. Já os documentos seriam referentes ao período de 01/2013 a 12/2014, quer dizer, englobando um espaço de tempo no qual a empresa sequer se encontrava localizada no endereço informado na documentação. Veja-se ainda o que consta do relatório sobre essa mudança de endereço:

150. A corroborar o fato, traz-se que a aquisição de propriedade da sala 616 do Ed. Global Tower pela MEDCARDIO LTDA somente se deu através da Escritura lavrada no cartório de Registro Civil e Tabelionato de Riviera da Barra, Vila Velha – ES, Livros 332 e 336, fls. 164/167 e 004/005, em 07/08/2013 e 11/11/2013, respectivamente. Tal o que consta do registro nº 4 feito à matrícula do imóvel (R-4 72.109), consoante se colhe da certidão fornecida pelo Cartório de Registro de Imóveis da 2ª Zona de Vitória – ES.

151. A própria empresa traz a mesma informação, em resposta (datada de 23/10/2017) ao item nº 4 do TIF nº 005 [...]

E daí conclui 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.

Com isso, concordamos com a autoridade fiscal, bem como com os fundamentos do acórdão recorrido, ao advertir que os balancetes intercalares não podem ser considerados. Reforça ainda tal posição a constatação de que Os balanços patrimoniais, balancetes analíticos e demonstrações de resultado mensais não foram lançados no Livro Diário, conforme obriga o artigo 1.184, §2º, do Código Civil, cuja redação estipula que *serão lançados no Diário o balanço patrimonial e o de resultado econômico, devendo ambos ser assinados por técnico em Ciências Contábeis legalmente habilitado e pelo empresário ou sociedade empresária.*

In casu, cumpre pontuar que todas as constatações levantadas pela fiscalização, quando analisadas em conjunto, levam a conclusão de que o contribuinte – de fato – produziu artificialmente documentos com datas e informações retroativas com o objetivo de demonstrar que teria observado – à época dos fatos – todos os requisitos legais para distribuição de lucros.

O contribuinte teve por diversas vezes a oportunidade de demonstrar que tal conclusão não seria a mais adequada, todavia, limitou-se a tecer afirmações genéricas de que não caberia ao fisco presumir que os seus documentos conteriam vícios.

Em verdade, que os documentos contém vícios formais, isso é inegável. De fato, poderia até ser que tais vícios pudessem ser superados ou pelo menos justificados. Contudo, não consta da defesa do contribuinte alegações plausíveis que nos levem a crer que tais documentos tenham o condão de demonstrar que a distribuição de lucros, que era feita de maneira desproporcional, encontrava-se de acordo com o exigido pela legislação comercial.

O contribuinte adverte em suas razões de defesa de que não caberia ao Fisco questionar as práticas administrativas e de organização da Medcardio e insiste na tese de que não há previsão em qualquer dispositivo da legislação brasileira que obrigue uma sociedade a remunerar os seus sócios via remuneração (pró-labore), com o que concordamos integralmente.

De fato, o contribuinte tem toda razão ao advertir que poderia escolher a forma de remuneração de seus sócios. Sucede que, no caso, o Fisco levanta uma série de problemas que levariam a constatação de que o contribuinte não poderia ter distribuído lucros exatamente por não ter observado a legislação nesse ponto.

Trata-se, portanto, de matéria de conteúdo eminentemente fático, a respeito da qual o contribuinte não se desincumbiu do ônus de refutar o que fora alegado pela fiscalização. Explicamos. Com base no acervo probatório dos autos, presumiu-se que o contribuinte não teria observado os requisitos legais para distribuir lucros de forma desproporcional, de modo que o se teria na prática seria uma sociedade pagando os seus sócios pelos serviços diretamente prestados por eles, independente do percentual de participação de cada um na sociedade. Ou seja, tratava-se de remuneração de não de lucro.

Tal presunção relativa atribuiu ao contribuinte o ônus de demonstrar que os pagamentos seriam todos referentes a lucros e não pelos serviços prestados por seus sócios. Sucede que toda a sua defesa é feita com base em alegações genéricas. Não foram apresentados documentos capazes de refutar todo o alegado pelo Fisco.

No bojo do acórdão nº 2401-007.308, proferido no processo nº 15586.720059/2018-99, no qual se discutem os mesmos fatos, o voto vencido proferido pelo conselheiro relator vai no sentido de que não caberia ao Fisco optar pelo contribuinte a forma pela qual os seus sócios seriam remunerados. Veja-se o seguinte trecho do acórdão:

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.

E conclui que:

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.

Em que pese tais considerações, não nos parece que essa seja a conclusão mais acertada. Objetivamente, a fiscalização indiciou uma série de requisitos legais para a contabilização do lucro e para a sua distribuição de maneira desproporcional. Sucede que nenhum deles foi observado. E o mais grave, não houve uma justificativa razoável sequer para tais inobservâncias, mas apenas alegações genéricas de que caberia ao contribuinte optar pela forma de remuneração de seus sócios e que meras formalidades não descaracterizariam a natureza da distribuição do lucro.

Embora não concordemos integralmente com as conclusões levantadas pela fiscalização, sobretudo com relação aos recibos para comprovação da distribuição do lucro e sobre a necessidade de que seja discriminado pagamentos com natureza de remuneração (pró labore) e pagamentos de lucro do exercício, há de se concordar que no caso houve uma distribuição desproporcional de lucros antecipados, realizadas sem qualquer suporte probatório, tal como determina a legislação. Trata-se, portanto, de uma questão probatória, sobre a qual o contribuinte não conseguiu demonstrar a contento em sua defesa que os pagamentos poderiam ser de fato considerados uma distribuição de lucros.

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.

Embora o contrato social da Medcardio preveja a distribuição de lucros, inclusive de forma antecipada, mediante balanços intercalares, e de maneira desproporcional. A contabilidade e os registros societários não confirmam os fatos. Além disso, ao contrário do que estabelece a legislação comercial, o contrato social do contribuinte não estabelece os critérios para distribuição do lucro. Tampouco as atas apresentadas permitem a aferição dos parâmetros utilizados.

Embora os sócios possam de fato pactuar a forma de distribuição que lhes pareça mais conveniente, é indispensável a observância aos ditames da legislação, que estabelecem, por exemplo, a fixação de critérios, o acordo e a ciência dos sócios, o que não foi observado no presente caso concreto.

Em caso semelhante, o CARF decidiu por maioria, vencido o Conselheiro Relator, que *nem todo o lucro é passível de distribuição, existindo cautelas de natureza societária, as quais não foram cumpridas*. Veja-se a ementa do acórdão nº 1201-004.361:

PAGAMENTO A SÓCIO. REMUNERAÇÃO. PRÓ-LABORE. DISTRIBUIÇÃO DE LUCRO. LUCRO PRESUMIDO. MULTA ISOLADA.

O pagamento realizado a sócio em razão de serviço por ele prestado em nome da pessoa jurídica tem caráter remuneratório (pró-labore), sujeito à tributação pelo IRRF, afastando-se a natureza de distribuição de lucros (isento), mormente quando não atendidas as exigências societárias para a distribuição de lucros.

In casu, o que se tem no presente caso é que a fiscalização considerou que a documentação apresentada pelo contribuinte não preenchia todas as exigências da legislação comercial, sendo, portanto, insuficiente para justificar a distribuição desproporcional de lucros. E tendo em vista que o contribuinte não apresentou provas que refutassem o apurado, não resta outra alternativa a não ser manter o presente lançamento da multa isolada.

Da multa qualificada de 150%

Em que pese a manutenção da exigência da multa isolada, não nos parece que seja o caso de aplicar-lhe o percentual qualificado de 150%, isto porque o simples fato de reconhecer que os valores distribuídos aos sócios detinham natureza de pró-labore e não de lucros isentos, não significa que o contribuinte tenha agido dolosamente para esse fim.

Não pelo menos à época da realização dos pagamentos. Veja, o contribuinte realmente acreditava estar agindo de maneira correta realizando pagamentos a título de distribuição de lucros. Isto porque o próprio contrato autorizava que os pagamentos fossem

realizados sob essa roupagem, muito embora uma análise mais precisa e acurada tenha revelado que era necessário o cumprimento de uma série de exigências societárias, as quais na prática não se verificaram.

Tanto que o contribuinte depois de iniciado o procedimento de fiscalização tentou retificar sua documentação para se adequar às exigência da legislação comercial. Isto não pode ser levado em consideração para qualificação da multa. Em verdade, o contribuinte apenas optou por uma forma de remuneração de seus sócios que lhes era mais benéfico e favorável, o que, aliás, é previsto pela legislação e totalmente legal, desde que observados alguns requisitos.

Segundo consta do relatório fiscal (fls. 174 do e-processo), no presente caso ficou demonstrado à saciedade que houve clara tentativa de conferir à remuneração por serviços prestados pelos sócios a roupagem de lucros. Valeu-se a empresa de infrações à lei e ao contrato social, além de outras irregularidades sumarizadas acima, inclusive desvio de finalidade.

Não nos parece que seja o caso. A opção pela remuneração dos sócios mediante distribuição de lucros isentos é uma opção legítima. Não nos parece que no presente caso concreto houvesse algum impeditivo para que a empresa optasse por essa forma de remuneração, o que ocorreu foi que por um descuido de sua própria assessoria fiscal, não foram observados alguns requisitos legais para que a distribuição fosse feita da forma adequada, o que, aliás, somente trouxe prejuízos para os próprios sócios do contribuinte, que se viram obrigados a realizar a retenção do IRRF.

O racional das súmulas CARF nº 14 e 25 nos parece aplicável ao caso. Ora, se nem mesmo a apuração de omissão de receita ou de rendimentos autoriza a qualificação da multa, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo, muito menos é a eleição por uma opção de planejamento ou de estrutura societária mais benéfica, a qual não pode implicar na imputação automática da multa qualificada.

Em casos como o presente, em que o contribuinte elege uma opção mais vantajosa sob o ponto de vista fiscal, somente é possível a multa de 150% quando o fisco comprova o evidente intuito de agir dolosamente para cometer alguma fraude.

Todas as irregularidades identificadas e apuradas pela fiscalização tão somente revelaram que o contribuinte não poderia ter optado pela distribuição desproporcional de lucros, mormente quando inobservados uma série de requisitos formais.

A nosso ver, o acórdão recorrido foi bastante infeliz ao trazer em sua ementa que *a duplicação da multa independe do fato de haver ou não fraude no processo, o fato de deixar de reter o imposto de renda já é causa suficiente a aplicação de 150% de multa de ofício*. Em todo e qualquer caso a duplicação da multa somente é possível quando houver a inequívoca comprovação de fraude.

No já mencionado acórdão nº 2401-007.308, objeto do processo nº 15586.720059/2018-99, no qual se discutiu a exigência das contribuições previdenciárias decorrentes dos mesmos fatos ora analisados, muito embora a turma tenha mantido a exigência do tributo por voto qualidade, a qualificação da multa foi cancelada. Veja-se a ementa do julgado nesse ponto:

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.

Cumpra trazer à baila o voto vencedor com relação ao tema da multa qualificada:

(ii) Multa Qualificada Em diversos trechos do longo arrazoadado, 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 cirurgiões 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 [...]

E veja como o conselheiro redator designado conclui de maneira bastante coerente as razões de seu voto ao asseverar que, *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.*

Logo, a multa qualificada não merece ser mantida.

Responsabilidade tributária: artigos 124, I, e 135, III, do CTN

Nesse tópico, é importante ressaltar que, por voto de qualidade, ficamos vencido quanto à exclusão dos sócios responsabilizados com base no artigo 124, I, do CTN, razão pela qual o presente trecho do voto somente foi vencedor – nesse trecho por maioria – no que diz respeito aos sócios responsabilizados com base no artigo 135, III, do CTN, os quais devem necessariamente ser excluídos do processo.

Em respeito da responsabilidade, da mesma forma que não identificamos a prática de qualquer conduta dolosa apta a atrair a incidência da multa de ofício qualificada, tampouco entendemos ser possível a responsabilização de todos os sócios da pessoa jurídica.

Nesse ponto, destaque-se que a fiscalização imputou a responsabilidade dos senhores Carlos Alberto Sancio Junior, Fabricio Otavio Gaburro Teixeira e Lucio Pereira Guarçoni Duarte com base no artigo 135, III, do CTN, tendo em vista que à época dos fatos eles eram os sócios administradores, e imputou a responsabilidade dos demais 30 sócios da Medcardio com base no artigo 124, I, do CTN, por supostamente possuírem interesse na situação que constituiu o fato gerador da obrigação.

De pronto, já rechaçamos ambas as hipóteses de responsabilização. Quanto aos administradores, não foi imputada a prática individualizada de qualquer conduta fraudulenta. Não se explicou de que forma tais sujeitos teriam agido intencionalmente para praticar uma conduta ilícita.

Assim como afirmado anteriormente, aparente deficiência na efetivação de um planejamento societário não tem o condão de equiparar os fatos efetivamente praticados ao cometimento de um ilícito voltado à sonegação e fraude tributária.

Quanto ao artigo 124, I, do CTN, não custa repisar que o interesse comum não se confunde com o mero interesse econômico, mas deve significar verdadeiro interesse jurídico, o não nos parece que seja o caso ora analisado, no qual a fiscalização pretende imputar a responsabilização de trinta médicos pelo simples fato de que eles recebiam a distribuição de lucros pela sociedade. Repita-se, não há nada de errado em uma sociedade optar por remunerar seus sócios por meio de dividendos e não pelo pagamento de pró labore.

Ora, se tais distribuição não preenchiam certos requisitos formais exigidos pela legislação societária, não nos parece que os trinta sócios, que não possuíam qualquer conhecimento técnico jurídico e muito menos técnico, tinham interesse jurídico quanto ao fato gerador do imposto de renda.

Também pedimos licença no ponto para nos valer dos fundamentos do acórdão nº 2401-007.308, objeto do processo nº 15586.720059/2018-99, no qual a responsabilidade dos sócios da Medcardio também foi excluída para as contribuições previdenciárias:

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.

Face ao aduzido, voto pela exclusão de todos os sócios arrolados pela autoridade fiscal da presente relação jurídica tributária, muito embora a turma tenha entendido por voto de qualidade pela manutenção dos sócios com base no artigo 124, I, do CTN e por maioria pela exclusão dos sócios com base no artigo 135, III, do CTN.

Conclusões

Em vista do exposto, encaminho o presente voto para que sejam rejeitadas as preliminares, negado provimento ao recurso voluntário no mérito, mas reduzindo a multa qualificada para o percentual de 75% e excluindo a responsabilidade tributária de todos os indicados no termo de verificação fiscal.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo

Voto Vencedor

Lizandro Rodrigues de Sousa - Redator do voto vencedor

Concordo com os membros do colegiado que acordaram, por voto de qualidade, manter a responsabilidade dos sócios pelo art. 124, I, do CTN.

Quanto à imputação de responsabilidade com base no artigo 124, I, do CTN, para que esta se materialize, é necessário que o interesse comum que exista entre os obrigados solidários seja um interesse jurídico, não sendo suficiente para gerar a solidariedade tributária os interesses de ordem econômica, moral ou social. Dispõe o artigo citado:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

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

O interesse jurídico se caracteriza pela existência de direitos e deveres entre pessoas que ocupam o mesmo lado da relação jurídica que consista no fato gerador do tributo, vinculado à atuação comum ou conjunta na situação que constitui o fato imponível.

Entendo constatado este interesse jurídico para os sócios da Recorrente, e confirmada a responsabilidade com base no artigo 124, I, do CTN, pelas razões a seguir.

Discute-se nos autos a imposição de multa isolada e juros de mora em decorrência de uma falta de retenção do imposto de renda incidente na fonte (“IRRF”) sobre rendimentos tributáveis pagos aos sócios do contribuinte, no período de 01/2013 a 10/2014. O auto de

infração da multa isolada corresponde a R\$ 11.217.880,65 e dos juros isolados ao montante de R\$ 547.632,72.

Foi imputada a responsabilidade solidária de trinta e três sócios da pessoa jurídica:

CPF	NOME DO SÓCIO	ENQUADRAMENTO LEGAL
034.555.157-54	ALESSANDRO GONCALVES ALTOE	Art. 124, inciso I, da Lei nº5.172/66
930.353.307-00	ALOYR GONCALVES SIMOES JUNIOR	Art. 124, inciso I, da Lei nº5.172/66
074.736.617-95	ASSAD MIGUEL SASSINE	Art. 124, inciso I, da Lei nº5.172/66
249.686.927-49	BERILURDES WALLACY GARCIA	Art. 124, inciso I, da Lei nº5.172/66
978.051.067-20	CARLOS ALBERTO SANCIO JUNIOR	Art. 135 da Lei nº5.172/66
133.364.268-71	DALTON VINÍCIUS MENIN	Art. 124, inciso I, da Lei nº5.172/66
042.305.737-58	EDUARDO GIESTAS SERPA	Art. 124, inciso I, da Lei nº5.172/66
074.885.587-40	ERICK SESSA MERCON	Art. 124, inciso I, da Lei nº5.172/66
008.079.127-19	FABIO JOSE DOS REIS	Art. 124, inciso I, da Lei nº5.172/66
024.507.167-93	FABRÍCIO OTAVIO GABURRO TEIXEIRA	Art. 135 da Lei nº5.172/66
030.888.687-99	FABRÍCIO SARMENTO VASSALLO	Art. 124, inciso I, da Lei nº5.172/66
027.784.467-37	FLÁVIO DE ALMEIDA ROSA	Art. 124, inciso I, da Lei nº5.172/66
863.346.626-00	HEBER SOUZA MELO SILVA	Art. 124, inciso I, da Lei nº5.172/66
005.401.837-41	HERMES CARLONI ARAUJO	Art. 124, inciso I, da Lei nº5.172/66
820.540.457-72	JOÃO SERGIO ASCHAUER CRISTO	Art. 124, inciso I, da Lei nº5.172/66
811.493.017-91	JORGE ELIAS NETO	Art. 124, inciso I, da Lei nº5.172/66
005.280.557-39	JOSE CARONE JÚNIOR	Art. 124, inciso I, da Lei nº5.172/66
621.693.007-91	JOSE SILVA HENRIQUE	Art. 124, inciso I, da Lei nº5.172/66
086.716.537-57	LISANDRO GONCALVES AZEREDO	Art. 124, inciso I, da Lei nº5.172/66
916.183.477-72	LUCIO PEREIRA GUARCONI DUARTE	Art. 135 da Lei nº5.172/66
376.726.497-87	LUIZ DANIEL DA FRAGA TORRES	Art. 124, inciso I, da Lei nº5.172/66
005.339.167-55	MARCIO AUGUSTO SILVA	Art. 124, inciso I, da Lei nº5.172/66
986.582.477-91	MARCIO LUIZ ROLDI	Art. 124, inciso I, da Lei nº5.172/66
763.012.737-53	MELCHIOR LUIZ LIMA	Art. 124, inciso I, da Lei nº5.172/66
379.641.277-72	MOYSES PEDRO AMOURY NADER	Art. 124, inciso I, da Lei nº5.172/66
024.655.367-70	ODILON SILVA HENRIQUE JUNIOR	Art. 124, inciso I, da Lei nº5.172/66
081.826.857-37	PAULO HENRIQUE CUNHA DA SILVA	Art. 124, inciso I, da Lei nº5.172/66
173.952.757-72	PEDRO LUIZ MOYSES DA SILVA	Art. 124, inciso I, da Lei nº5.172/66
075.086.277-76	RAFAEL AON MOYSES	Art. 124, inciso I, da Lei nº5.172/66
731.021.309-25	RICARDO RYOSHIM KUNIYOSHI	Art. 124, inciso I, da Lei nº5.172/66
214.222.888-70	ROGER ALAIN PANTOJA RIBERA	Art. 124, inciso I, da Lei nº5.172/66
015.345.157-20	SANDRO ADAUTO MARTINS	Art. 124, inciso I, da Lei nº5.172/66
014.693.557-87	SCHARIFF MOYSES	Art. 124, inciso I, da Lei nº5.172/66

Segundo consta do relatório fiscal, a empresa enquadra-se como responsável, nos termos do art. 121, parágrafo único, inciso II, c/c art. 45, parágrafo único, ambos do Código Tributário Nacional – CTN. O contribuinte do imposto são as pessoas físicas (sócias e não sócias) beneficiárias dos rendimentos. A responsabilidade pela retenção é prevista ainda no art. 717 do Decreto 3.000/99. Adverte ainda que, *no caso presente, a retenção na fonte tem a natureza de antecipação do imposto a ser apurado pelo contribuinte. A falta de retenção foi constatada no curso da ação fiscal a que se refere o procedimento fiscal epigrafoado, portanto em momento posterior à data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual pelas pessoas físicas beneficiárias dos rendimentos.*

Ficou comprovado que a Recorrente, com a participação dos sócios, utilizou-se da sistemática da distribuição de lucros e dividendos para ocultar o pagamento da remuneração

pelos serviços prestados pelos mesmos sócios. A multa de ofício e os juros incidem sobre o imposto que deixou de ser retido na fonte pelo sujeito passivo responsável/Recorrente.

Os documentos trazidos pela Recorrente durante a fiscalização comprovaram transações financeiras entre a empresa e seus sócios, mas não fizeram prova da veracidade na distribuição dos lucros. Desta forma, os lançamentos contábeis a título de distribuição antecipada de lucros mostraram-se despidos de arrimo documental hábil e idôneo.

De fato, como confirmado pela Primeira Instância, a empresa MEDCARDIO é na verdade uma cooperativa de nome COOPCARDIO - ES vez que as duas estão no mesmo endereço, tem o mesmo telefone, mesma diretoria, mesma equipe de cirurgiões, mesmos clientes, mesma logomarca e mesmo nome fantasia - Cooperativa dos Cirurgiões Cardiovasculares do Espírito Santo. Aduziu ainda o Relatório, dando mais indícios de que os sócios são na verdade cooperados:

(...)

Informa que a COOPCARDIO iniciou suas atividades em 2007 e a Medcardio em 22/06/2010, esta já no mesmo endereço daquela e que após um tempo ambas passaram a funcionar no endereço atual, sem, no entanto, haver alteração estatutária ou deliberação social na cooperativa e que a diretoria das duas empresas era também a mesma, havendo assim identidade de comando entre elas.

Continua dizendo a autoridade lançadora que, além das sociedades possuírem o mesmo objeto social, todos os sócios fundadores da Medcardio, que são 23, eram também cooperados da Coopcardio-ES.

Informa que a empresa é identificada por clientes como sucessora na prestação de serviços médicos da COOPECARDIO, 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, o que se confirma com a resposta da própria empresa em 08/07/2015 ao TUPF.

Relaciona outros serviços prestados a clientes da cooperativa e diz que a empresa contabiliza receitas auferidas em serviços prestados ao Hospital da Unimed, no qual o contrato é da COOPCARDIO e não dela. Demonstrando assim desrespeito ao princípio contábil da entidade. diz:

277. É patente o desrespeito ao princípio contábil da entidade. Mais do que confusão patrimonial, o fato indica que a MEDCARDIO LTDA se trata, na verdade, de uma roupagem diferente da mais antiga COOPCARDIO-ES, o que constataremos a seguir, a partir de fato ainda mais evidente. (...)

A distribuição de lucros não pode ser contrária à legislação vigente, e não pode ser confundida com distribuição de receita. A escolha dos responsáveis pelo recebimento de remuneração através da Medcardio se deu exatamente para que não houvesse IRRF. Uma vez que se os pagamentos fossem efetuados através da cooperativa, somente os atos cooperativos não seriam tributados, mas o IRRF continuaria sendo descontado no ato do pagamento aos

cooperados e, sendo feito pagamento a título de "distribuição de lucros", ou seja, dando-se uma roupagem diferente da real natureza do pagamento, os impugnantes deixaram de ter os valores retidos a título de imposto de renda por muito tempo.

Os sócios foram trazidos para o pólo passivo da obrigação tributária exatamente pela empresa atuar como cooperativa, ou seja, natureza jurídica diferente daquela que se reveste e não por ter sido feita a desconstituição de sua personalidade jurídica.

Precisa a informação trazida pela autoridade lançadora em seu TVF de que os sócios eram inteirados da formação e distribuição dos resultados, mais uma prova de que participavam conjuntamente das decisões sobre as retenções.

Desta forma, acertado a Primeira Instância quando afirma que os sócios, quando escolheram receber como lucros suas remunerações, assumiram o risco do negócio, mesmo sabendo que estava errado, estando correta sua inclusão no polo passivo da obrigação tributária.

Pelo exposto, voto por manter a imputação da responsabilidade dos sócios com base no artigo 124, I, do CTN.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa