



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

Processo n° 10140.720413/2012-13
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2403-001.957 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de março de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente ANGIOCENTRO DIAGNÓSTICOS E TRATAMENTOS VASCULARES AVANÇADOS S/S
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

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

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

Não existe norma que obrigue a percepção pelos sócios de verba mínima representativa de pró-labore, podendo a remuneração decorrer apenas de distribuição nos lucros, não podendo esse fato ser tido como ausência de discriminação das verbas na contabilidade.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Paulo Maurício Pinheiro Monteiro e Carlos Alberto Mees Stringari.

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Marcelo Magalhães Peixoto – Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Marcelo Magalhães Peixoto, Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro, Ivacir Júlio de Souza, Maria Anselma Coscrato dos Santos e Carolina Wanderley Landim.

CÓPIA

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº. 04-29.334 fls. 190/198, que julgou totalmente improcedente a Impugnação apresentada para manter a integralidade das imputações dispostas na autuação fiscal consolidada em 26/03/2012 e cientificada à empresa contribuinte em 27/03/2012.

Decorrentes da auditoria realizada na ANGIOCENTRO DIAGNÓSTICOS E TRATAMENTOS VASCULARES AVANÇADOS S/S, sociedade simples de serviços médico-hospitalares na área de angiologia e cirurgia vascular, prestados pessoalmente pelos sócios que a integram, os créditos previdenciários referem-se ao período compreendido entre 01/2008 a 12/2008, e foram constituídos através dos seguintes Autos de Infração:

1. AI DEBCAD nº. 37.359.984-6 (Contribuinte Individual – patronal – 20%), apurado no montante equivalente a R\$ 617.428,27 (seiscentos e dezessete mil, quatrocentos e vinte e oito reais e vinte e sete centavos);
2. AI DEBCAD nº. 37.359.985-4 (Contribuinte Individual – segurado – 11%), apurado no importe correspondente a R\$ 23.436,40 (vinte e três mil, quatrocentos e trinta e seis reais e quarenta centavos);
3. AI DEBCAD nº. 37.359.983-8 (Descumprimento de Obrigação Acessória), imputada a multa no valor de R\$ 22.639,68 (vinte e dois mil, seiscentos e trinta e nove reais e sessenta e oito centavos).

Segundo o Relatório Fiscal de fls. 17/25, *in verbis*:

“1.5 As receitas da empresa não são obtidas através de mão-de-obra médica contratada e sim da força do trabalho médico de seus próprios sócios, conforme pode ser comprovado, dentre outros, no contrato social e na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), a seguir detalhados:

a) A cláusula 1ª do item III – Objetivo Social do contrato social, que foi consolidado na 1ª alteração contratual, estabelece que o objeto social desta empresa é ‘...exames complementares na área de angiologia, cirurgia vascular e cirurgia endovascular e angiorradiologia intervencionista’, ficando claro que a receita da empresa é a prestação de serviços de atendimentos médicos efetuados pelos próprios sócios, já que a única atividade da empresa. Confirmado no parágrafo único do item IX – Pro-Labore, que foi consolidado na 1ª alteração contratual, onde estabelece que ‘os honorários devidos aos sócios, pelas atividades médicas, mesmo que provenientes de convênios são receitas da sociedade’.

b) A GFIP é o documento previsto no inciso IV do art. 32 da Lei nº. 8.212, de 1991, para a empresa declarar, dentre outros,

dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária. Nas GFIP das competências de 01/2008 a 12/2009, detalhadas no anexo I onde não foram informados segurados com classificação de ocupação médica, só tem o sócio administrador que tem retirada pró-labore. Como também não consta da contabilidade o pagamento de serviços médicos contratados de outra Pessoa Jurídica, resta concluir que toda a mão-de-obra utilizada nos serviços prestados pela empresa, que são privativos de médicos, foram realizados pelos próprios sócios.

1.6. A empresa remunerou seus sócios pelos serviços a ela prestados, da seguinte forma:

a) Somente ao sócio Mauri Luiz Comparin, pagou ou creditou a título de pró-labore uma remuneração mensal equivalente a um salário mínimo, conforme declarado na GFIP (anexo I), sendo que pelo contrato todos tem direito à retirada (cláusula 1ª – Item IX – Pró-Labore da 1ª alteração contratual).

b) A todos os sócios, inclusive aos administradores, a empresa efetuou vários pagamentos a título de distribuição de lucro, conforme demonstrado na planilha do anexo II. Esses pagamentos foram partilhados entre os sócios de acordo com a produção de cada um, em consonância com o estabelecido no item VI – Exercício Social do contrato social, que foi consolidado na 1ª alteração contratual, a seguir transcrita:

‘Ao término de cada exercício social, em 31 de dezembro de cada ano, serão levantados o balanço patrimonial e o balanço de resultado econômico; os resultados (lucros/prejuízos) serão partilhados entre os sócios na proporção de sua produção.

c) O item VI – Exercício Social do contrato social, que foi consolidado na 1ª alteração contratual confirma que os valores repassados aos sócios será proporcional à produção...

(...)

1.9. A empresa, ao partilhar os resultados entre os sócios na proporção da produção de cada, de fato os remunera pelos trabalhos médicos a ela prestados. Afinal o sócio (médico) que trabalha menos ganha menos e o que trabalha mais, obviamente, ganha mais. É assim que funciona a remuneração do trabalho prestado por segurados contribuintes individuais. É pelo desempenho pessoal de cada um. Entretanto, por se tratar de remuneração decorrente do trabalho, ela não pode ser titulada de ‘distribuição de lucro’ com o mero propósito de fugir à incidência de contribuições e impostos.

1.10. O inciso II do §5º do art. 201 do Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto 3048/1999 prevê, desde sua redação original, que, para sociedade civil (atualmente sociedade simples) de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas, se não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social, a contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de 20% sobre os valores totais pagos ou

creditados aos sócios, ainda que a título de antecipação de lucro da pessoa jurídica.

1.11. Desta forma, como não houve discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social, a base de cálculo da contribuição é toda a remuneração paga pela empresa aos seus sócios a título de 'distribuição de lucro', no período de 01/2008 a 12/2009. Tais pagamentos, conforme ficou demonstrado, se referem na realidade à remuneração pelos serviços médicos prestados pelos sócios e não 'distribuição de lucro'.

2. AUTO DE INFRAÇÃO DEBCAD n.º 37.359.984-6

2.1. LANÇAMENTO

2.1.1. Este relatório é parte integrante do Auto de Infração e se refere às contribuições da empresa devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos seus sócios (contribuintes individuais) correspondente à rubrica Contribuinte Individual – patronal – 20%.

(...)

3. AUTO DE INFRAÇÃO DEBCAD n.º 37.359.985-4

LANÇAMENTO

3.1.1. Este relatório é parte integrante do Auto de Infração e se refere às contribuições da empresa devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos seus sócios (contribuintes individuais) correspondente à rubrica Contribuinte Individual – Segurado – 11%.

(...)

4. AUTO DE INFRAÇÃO DEBCAD n.º 37.359.983-8 – Fundamento Legal 68

DA INFRAÇÃO

4.1.1. A empresa apresentou GFIP – Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias nos meses 01/2008 a 11/2008, infringindo o disposto no artigo 32, inciso IV, da Lei 8.212/91 e parágrafo 3º e 5º, acrescentados pela Lei 9.528/97 combinado com art. 225, IV, parágrafo 4º do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06.05.99”.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada com o lançamento, a empresa contestou a autuação fiscal em epígrafe por meio do instrumento de fls. 135/147.

Após analisar os argumentos da Recorrente, a 4ª Turma da Delegacia da Receita do Brasil de Julgamento em Campo Grande/MS, DRJ/CGE, prolatou o Acórdão nº 04-29.334 (Fls. 190/198), mantendo procedente o lançamento, conforme ementa que abaixo se transcreve, *verbis*:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008.

*INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.
DISTRIBUIÇÃO DE LUCRO. REMUNERAÇÃO.*

Incidem contribuições previdenciárias sobre remuneração paga aos sócios na forma de distribuição de lucro quando não há discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social da empresa.

Impugnação Improcedente.”

DO RECURSO

Irresignada, a empresa interpôs, tempestivamente, Recurso Voluntário de fls. 213/226, requerendo a reforma do Acórdão da DRJ, utilizando-se, para tanto, dos seguintes argumentos:

1. Os valores repassados aos sócios realmente configuram distribuição de lucros, e não remuneração a título de pró-labore. Quanto a este, só seria devido ao sócio-administrador, diretamente envolvido com questões administrativas e burocráticas da gestão da sociedade, como remuneração pelo tempo despendido em tais questões;
2. Os creditamentos feitos pela recorrente aos seus sócios a título de distribuição de lucro foram feitos em consonância com o seu contrato social, que permite a distribuição assimétrica dos lucros, conforme a produtividade de cada um;
3. A escrituração contábil da recorrente, ao contrário do que foi colocado no relatório fiscal, discrimina na forma legal, a distinção entre tudo aquilo que foi remunerado a título de pró-labore e o lucro distribuído proveniente do resultado do exercício, alegando que os valores excedentes do salário pré-fixado em contrato social aos sócios devem ser enquadrados como distribuição de lucros;
4. Não há nenhum dispositivo legal que obrigue as pessoas jurídicas a remunerarem seus sócios com valores a título de pró-labore.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto, Relator

DA TEMPESTIVIDADE

De acordo com o documento de fl. 262, tem-se que o recurso é tempestivo e reúne os pressupostos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

DO MÉRITO

Analisando a matriz constitucional da Contribuição Previdenciária prevista no art. 195 da Constituição Federal, temos o que segue:

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

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Do exposto, verifica-se que o fato gerador das contribuições previdenciárias é a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício. Logo, não há previsão constitucional para a incidência de contribuição previdenciária em relação ao lucro distribuído aos sócios.

Ademais, na Lei n. 8.212/91 não há qualquer previsão de incidência da contribuição previdenciária em relação ao lucro. Diferente, por exemplo, da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL, que há previsão na Lei n. 7.689/98.

A hodierna doutrina dispõe no sentido de que não há, na legislação tributária, nenhuma vedação para o sócio ou acionista receberem apenas os lucros e dividendos¹, *in verbis*:

“A nosso ver, em qualquer sociedade, os sócios ou acionistas podem optar por não querer perceber remuneração (pró-labore), aceitando apenas os lucros ou dividendos. Não há em nosso ordenamento jurídico norma que obrigue ao sócio ou acionista receber o pagamento de pró-labore.

Muito pelo contrário; trata-se de uma opção do sócio/acionista administrador de uma sociedade, que pode tanto angariar parte do pagamento por força de pró-labore e a outra parte a título de lucro/dividendo, como optar por perceber tudo somente como lucro/dividendo.” (sem destaque no original)

Sendo, outrossim, o entendimento exarado pelo STJ no julgamento do REsp n. 510.810/MG, onde transcrevo alguns trechos, *in verbis*:

“Analisando o contrato social da Impetrante, fls. 12/32, extrai-se que este nunca previu o pagamento de pro labore aos sócios em decorrência dos serviços de advocacia prestados a terceiros, mas estabeleceu a distribuição dos lucros auferidos segundo os critérios determinados pelos sócios majoritários.

Não se deve olvidar, por outro lado, que retirada a título de pro labore está tão-somente prevista como contraprestação pelo trabalho profissional prestado à sociedade (doc. Fls. 14), não havendo notícia nos autos da realização de pagamento aos sócios a tal título.

(...)

Desta forma, levando-se em consideração a previsão contratual segundo a qual o lucro apurado pela sociedade seria distribuído conforme deliberação dos sócios majoritários, podendo ser antecipações por conta do resultado final do exercício e o disposto no documento de fls. 46, atestando que os valores percebidos pelos sócios estão contabilizados exclusivamente sob a rubrica ‘distribuição de lucros’, entendo que deve ser mantida a sentença a quo, que concedeu a segurança aos impetrantes para reconhecer o direito líquido e certo da impetrante de não se sujeitar, a partir de setembro de 1988, ao recolhimento da contribuição social incidente sobre a remuneração de autônomos e empresários, disciplinada pelo art. 1º, I, da Lei Complementar nº 84/96, atualmente regida pelo art. 22, III, da Lei nº 8.212/91, com redação que lhe foi conferida pelo art. 1º da Lei nº 9.876/99.”

A análise do relatório fiscal permite identificar os seguintes argumentos tecidos pela auditoria para a lavratura da autuação em epígrafe: a) a distribuição não foi feita

¹ Contribuições previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais / Autores: Elias Sampaio Freire, Marcelo Magalhães Peixoto (coordenadores) – São Paulo: MP Editora, 2012. P. 347.

em função da participação social de cada um no capital social; b) a suposta distribuição se deu de acordo com a produção de cada um, conforme item VI – Exercício Social do contrato social, que foi consolidado na 1ª alteração contratual; c) A distribuição não é proveniente do capital social, afinal não seria factível uma repartição de lucro de 918,17% em 2008 ou 866,67% em 2009 para cada R\$ 1,00 investido; d) não houve discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social.

Com relação à distribuição não ter sido feita em função da participação de cada um no capital social e a proveniência do capital social em razão dos lucros auferidos, itens “a” e “c”, não há de serem considerados plausíveis para o caso em questão.

Primeiramente, não há qualquer limitação na legislação para distribuição de lucros a partir do capital social. Os lucros serão repartidos conforme as disposições societárias e contábeis, se ele ocorreu em determinado período e os sócios desejam sua repartição, que sejam feitas nos limites de sua existência.

No que concerne à distribuição ter se dado de forma desproporcional ao capital investido por cada sócio, teria plausibilidade o fundamento aduzido pela autoridade fiscal caso não houvesse disposição contratual específica prevendo a repartição desproporcional, conforme fl. 60 dos autos, nos termos do disposto no art. 1.007 do Código Civil, *in verbis*:

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.

Cabe ainda considerar, no caso em tela, que se trata de uma sociedade simples de médicos, cujos sócios exercem as atividades sociais pessoalmente, prestando serviços de alta complexidade, o que torna compreensível que eles sejam remunerados de acordo com seu empenho, responsabilidade e dedicação ao serviço, de modo que a realização do objeto social desta sociedade, em específico, esteja ligada às qualidades pessoais dos sócios e ao empenho destes na execução de atividades.

Ressalte-se, também, que a legislação previdenciária não rege o valor mínimo ou máximo a ser pago a título de pró-labore, o que permite aos sócios adotarem políticas de gestão baseadas no resultado, para reduzir o valor da remuneração do trabalho, acreditando na remuneração do capital.

Em relação a ausência de discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social, percebe-se o equívoco da autoridade fiscal, eis que é constatado o recebimento de um salário mínimo ao sócio-administrador, a título de pró-labore, conforme informado no item 1.6. do Relatório Fiscal, fl. 18.

O fato de os outros sócios não receberem este tipo de verba, o que ensejaria assim, nos termos do relatório fiscal, fls. 17/25, a ausência de discriminação entre elas, por entender ser obrigatória a remuneração pelos trabalhos prestados e não apenas a decorrente do capital social, é também imputação frágil e, *data venia*, sem respaldo legal.

da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic para títulos federais.

MULTA MORATÓRIA. PENALIDADE MAIS BENÉFICA.

O não pagamento de contribuição previdenciária constituía, antes do advento da Lei nº. 11.941/2009, descumprimento de obrigação acessória punida com a multa de mora do art. 35 da Lei nº. 8.212/1991.

Revogado o referido dispositivo e introduzida nova disciplina pela Lei 11.941/2009, devem ser comparadas as penalidades anteriormente prevista com a da novel legislação (art. 35 da Lei nº. 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº. 9.430/1996), de modo que esta seja aplicada retroativamente, caso seja mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, “c” do CTN).

Não há que se falar na aplicação do art. 35-A da Lei nº. 8.212/1991 combinado com o art. 44, I, da Lei nº.9.430/1996, já que estes disciplinam a multa de ofício, penalidade inexistente na sistemática anterior à edição da MP 449/2008, somente sendo possível à comparação com multas de mesma natureza. Assim, deverão ser cotejadas as penalidades da redação anterior e da atual do art. 35 da Lei nº. 8.212/1991.

Recurso Voluntário Provido.

Sendo assim, existindo escrituração contábil regular que demonstre e discrimine a remuneração recebida a título de pró-labore, pelo sócio administrador e a existência de lucro e de somente sua distribuição a partir de critério idôneo previsto no contrato social, fls. 58/61, não há que se falar em incidência de contribuição previdenciária sobre a verba paga.

CONCLUSÃO

Do exposto, conheço do recurso para **dar provimento**, nos termos do voto.

Marcelo Magalhães Peixoto