



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

**Processo n°** 10140.720483/2010-00  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-002.409 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 07 de fevereiro de 2012  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA  
**Recorrente** SAMI SERVIÇO E ASSESSORIA EM MEDICINA INTENSIVA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

**RELAÇÃO JURÍDICA APARENTE - DESCARACTERIZAÇÃO**

Pelo Princípio da Verdade Material, se restar configurado que a relação jurídica formal apresentada não se coaduna com a relação fática verificada, subsistirá a última. De acordo com o art. 118, inciso I do Código Tributário Nacional, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos

**SÓCIOS COTISTAS PRESTADORES DE SERVIÇOS - REMUNERAÇÃO SOB A FORMA DE DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS - IMPOSSIBILIDADE**

Considera-se efetiva remuneração, os valores pagos aos sócios cotistas, ainda que sob a roupagem de distribuição de lucros, se estes prestaram serviços para a sociedade, a referida distribuição de lucros foi proporcional à produção de cada um e não ao capital investido e, além disso, a escrituração contábil não esclarece o que advém da prestação de serviços e o que representa verdadeira participação nos lucros

**INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE**

É prerrogativa do Poder Judiciário, em regra, a arguição a respeito da constitucionalidade ou ilegalidade e, em obediência ao Princípio da Legalidade, não cabe ao julgador no âmbito do contencioso administrativo afastar aplicação de dispositivos legais vigentes no ordenamento jurídico pátrio sob o argumento de que seriam inconstitucionais ou afrontariam legislação hierarquicamente superior

**Recurso Voluntário Negado**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Lourenço Ferreira do Prado e Nereu Miguel Ribeiro Domingues que davam provimento. O conselheiro Jhonatas Ribeiro da Silva acompanhou a divergência pelas conclusões. Apresentará voto vencedor a conselheira Ana Maria Bandeira.

Júlio César Vieira Gomes - Presidente.

Lourenço Ferreira do Prado - Relator.

Ana Maria Bandeira – Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Julio Cesar Vieira Gomes (Presidente), Nereu Miaguel Ribeiro Domingues, Jhonatas Ribeiro da Silva, Ana Maria Bandeira, Reonaldo de Lima Macedo e Lourenço Ferreira do Prado.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por SAMI SERVIÇOS E ASSESSORIA EM MEDICINA INTENSIVA, em face de acórdão que manteve a integralidade do lançamento efetuado por meio do Auto de Infração 37.299.166-1, lavrado para a cobrança de contribuições patronais incidentes sobre a remuneração de contribuintes individuais.

Consta do relatório fiscal que a autoridade fiscal considerou as distribuições de lucro declaradas pela recorrente como efetivos pagamentos de remuneração aos seus sócios-cotistas, uma vez que tais pagamentos se relacionavam com a contraprestação por serviços médicos prestados.

O lançamento se deu com base nas informações constantes em depósitos bancários efetuados pela recorrente aos seus sócios.

A fiscalização esclareceu que a recorrente é constituída sob a forma de sociedade simples, de profissão regulamentada, prestando serviços médico-hospitalares na área de cardiologia. Esses serviços são prestados pessoalmente por profissional médico (sócios da recorrente) e é faturado para diversos clientes, dentre eles hospitais e convênios de saúde, conforme informações constantes em DIPJ, na qual são informadas as retenções de impostos e contribuições feitas por alguns destes clientes tomadores de serviços.

Ademais, o relatório fiscal da infração justifica que a cláusula 10ª do contrato social da recorrente diz que *“os honorários devidos aos sócios, pelas atividades médicas, mesmo que provenientes de convênios são receitas da sociedade”*, além de apontar que a recorrente não possui mão-de-obra médica contratada para a prestação de seus serviços, pois não informou em GFIP segurados com classificação de atividade médica, mas somente o sócio-administrador com a retirada de seu pró-labore, também não constando da contabilidade a contratação de outra pessoa jurídica para a prestação dos serviços.

A fiscalização esclareceu, por fim, que os pagamentos efetuados pela recorrente a título de distribuição dos lucros aos sócios eram partilhados entre eles de acordo com a participação de cada um na produção, conforme disposto na cláusula 17ª do contrato social da recorrente, não tendo sido realizados de acordo com a participação societária de cada um, o que levou à conclusão de que tais pagamentos, em verdade, se constituem em remuneração dos sócios pelo trabalho e não pelo capital social.

O lançamento compreende o período de 01/2006 a 12/2007, tendo sido o contribuinte cientificado do AI em 28/09/2010 (fls. 01).

Devidamente intimado do julgamento em primeira instância (fls. 156/170), a recorrente interpôs o competente recurso voluntário, através do qual sustenta:

1. que a sociedade simples, por sua natureza, nada mais é do que os próprios sócios atuando em nome próprio, de forma conjunta, por meio de uma pessoa jurídica, a fim

- de tornar a prestação dos serviços técnica econômica e logisticamente mais viáveis, fomentando a economia nacional e o acesso da população a tais serviços;
2. que a redação do inciso IV, do art. 997 do Código Civil é clara ao preconizar que a contribuição dos sócios em uma Sociedade Simples consiste em serviços, e que, portanto, o capital social tem função meramente de investimento inicial para funcionamento da sociedade;
  3. que o Código Civil ao prever a possibilidade de profissionais liberais prestarem seus serviços pessoalmente e de forma coletiva, através da constituição de uma sociedade simples, deu margem para que no contrato social estipulassem regras acerca da participação de cada um nos lucros e nas perdas;
  4. que o STJ já admitiu a possibilidade de apuração do grau de risco por estabelecimento, conforme cada uma das atividades exercidas pela pessoa jurídica;
  5. que a fiscalização agiu de forma ilegal a não reconhecer a real natureza da sociedade simples;
  6. que a remuneração dos sócios era o pró-labore declarado de um salário mínimo, os quais serviram como base de cálculo das contribuições previdenciárias, situação que encontra respaldo na legislação em vigor;
  7. que a fiscalização equivocou-se ao considerar como remuneração receitas da empresa e decorrentes da prestação dos serviços médicos, os quais, em sua sociedade simples, são efetivamente o seu objeto.
  8. que todos os valores lançados foram tributados pelo PIS, COFINS, IRPJ e CSLL, não havendo contra a recorrente qualquer reclamação acerca de qualquer irregularidade a este respeito;
  9. que a prestação dos serviços pelos próprios sócios é característica intrínseca da sociedade simples, motivo pelo qual se a receita fosse obtida pelos serviços de profissionais contratados, estaríamos diante de uma sociedade puramente empresarial;
  10. que a remuneração pelos serviços da empresa, decorrentes do recebimento de honorários pelos sócios, deve ser considerado como sua receita e tributado como tal;
  11. que ao distribuir os lucros a empresa sempre respeitou as disposições de seu contrato social, mantendo, para tanto, nos casos em que pagos em adiantado, balancetes

especiais, conforme determina a legislação que rege a sociedade simples;

12. que não existe obrigação legal que determine a distribuição dos lucros em conformidade com o capital social destacado para a empresa;
13. que a interpretação dada pela fiscalização ao art. 201, 5º, inciso II do Decreto 3.048/99 é equivocada, pois houve a devida discriminação na contabilidade dos valores pagos a título de remuneração decorrente do trabalho e do capital social;
14. a ilegalidade da SELIC;
15. que a multa aplicada é confiscatória;

Processado o recurso sem contrarrazões da Procuradoria da Fazenda Nacional, subiram os autos a este Eg. Conselho.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Lourenço Ferreira do Prado, Relator

### CONHECIMENTO

Tempestivo o recurso e presentes os demais pressupostos de admissibilidade, dele conhecido.

Sem preliminares, passo ao mérito.

### MÉRITO

A questão central do recurso resume-se na discussão acerca da possibilidade ou não da fiscalização ter levado a efeito a desconsideração de valores creditados aos sócios da recorrente como distribuição de lucros, caracterizando-os como remuneração dos mesmos.

E o argumento da recorrente é o de que não existe justa causa para referida desconsideração, uma vez que a forma de organização societária eleita pela recorrente, lhe permite proceder a distribuição aos sócios de valores de honorários recebidos pela sociedade e de forma desproporcional à participação de cada um no capital social, mesmo que tenham exercido pessoalmente os serviços prestados.

E os elementos apontados pela fiscalização e que justificaram o lançamento, em resumo, foram os seguintes:

a-) as receitas da empresa não são obtidas por mão-de-obra médica contratada por ela, mas sim da força do trabalho médico de seus sócios;

b-) a empresa remunerou os seus sócios da seguinte forma:

b.1-) ao único administrador pagou a título de pró-labore o valor de um salário mínimo;

b.2-) a todos os sócios a empresa efetuou pagamentos a título de distribuição dos lucros, partilhados de acordo com a produção de cada um

c-) os pagamentos a título de distribuição dos lucros não foram feitos a cada um em função de seu capital social;

d-) por se tratar de remuneração pelo trabalho não pode ser tratada como distribuição e lucros, apenas para fugir da incidência de contribuições sociais e impostos.

e-) que a contabilidade não apresenta a discriminação entre os valores recebidos pelos sócios a título de remuneração pelo trabalho e pelo capital social;

Diante de tais colocações, o julgamento de primeira instância acabou por **acatá-las, de forma que sua conclusão pode ser aferida na leitura do seguinte excerto do voto condutor:**

*Desta forma, considerando o citado artigo 101, §5º, II, combinado com o 71, §5º,II, da IN 03/2005, vigente à época dos fatos geradores, que determinam que a base de cálculo das contribuições relativas aos sócios da Sociedade Simples corresponde aos **valores totais** pagos ou creditados estes, ainda que a título de antecipação de lucro da pessoa jurídica, **quando não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social**, não se pode acolher as alegações do contribuinte.*

Pois, bem.

A recorrente é empresa que atua na área da prestação de serviços médicos de cardiologia, cujos sócios são 26 (vinte e seis) profissionais da medicina e com capital social de R\$ 12.500,00 (doze mil e quinhentos reais), conforme se depreende de sua 8ª alteração contratual juntada aos autos.

Referidos profissionais, de acordo com as conclusões da fiscalização, prestam pessoalmente seus serviços aos tomadores, sem a existência de contratados ou mesmo a necessidade de contratação de outros profissionais da área.

Ao que se verifica dos autos, especialmente das conclusões do v. acórdão recorrido, ocorreu que a fiscalização não identificou na contabilidade, para cada um dos sócios cotistas da recorrente, a discriminação de valores recebidos a título de distribuição dos lucros (remuneração do capital) e outros valores recebidos em decorrência do trabalho (remuneração).

Tal verificação, juntamente com a existência de cláusula no contrato social que dispõe serem da sociedade os honorários médicos auferidos por cada um dos sócios, os quais lhe serão distribuídos em razão de sua produção, levou a conclusão do fiscal de que tais pagamentos deveriam ser caracterizados, exclusivamente, como remuneração de contribuintes individuais, uma vez que os serviços prestados pela sociedade eram exercidos pelos sócios.

Da leitura do relatório fiscal, percebe-se que apesar da desconsideração dos pagamentos efetuados a título de distribuição de lucros, em momento algum, a fiscalização chegou a se opor quanto a de fato cada um dos beneficiários ser ou não sócio efetivo da empresa, vindo a caracterizá-la, por exemplo, como “de fachada”. Em momento algum a fiscalização apontou não haver para o caso a inexistência de qualquer estrutura administrativa organizacional para manutenção dos negócios da empresa e que esta era unicamente contratada por uma determinada tomadora de seus serviços.

Dessa forma, não vejo como ter outra conclusão, senão a de que a recorrente é empresa devidamente constituída para todos os fins de direito e possui como sócios, pessoas que efetivamente sejam suas sócias (exercem perante a sociedade a condição de sócias), não se caracterizando apenas como contribuinte individuais contratados com o intuito de burla, seja em face da legislação tributária, seja em face da legislação trabalhista.

O conjunto de provas constante nos autos não podem levar à conclusão da recorrente ter agido com intuito de dolo, fraude ou mesmo de simulação, pela criação de uma pessoa jurídica para simplesmente furta-se ao pagamento de tributos.

**Discordo, pois, da conclusão do v. acórdão que a recorrente praticou fraude, pelo simples fato de seu contrato social fixar como pró-labore aos administradores o montante**



*Também pode haver sociedade simples constituída apenas de sócios de serviços, hipótese em que, consoante inciso V do mesmo artigo, o contrato social deve prever as prestações e contribuições a que eles se obrigam.*

Resta claro, que as sociedades simples, de fato, devem ser, por natureza, diferenciadas das sociedades empresárias, exatamente por possuírem como característica, a prestação de serviços, relativos à profissão de seus sócios, serviços que por estes são prestados em prol da sociedade, não havendo que se falar que mesmo agindo pessoalmente na prestação dos serviços, os sócios passam a agir em nome próprio e distantes das finalidades da sociedade.

Conforme apontado no comentário supra, a sociedade simples, pode, inclusive, ser formada por sócios de serviços, ou seja, aquele que propriamente por não dispor de capital para sua constituição, ou mesmo em decorrência de experiência profissional, irá compô-la como sócio, prestando os seus serviços e sendo remunerado por eles em decorrência do capital social investido, mas não pelo trabalho realizado.

O auferimento de receitas pela sociedade simples, em decorrência da prestação de serviços intelectuais pelos sócios, é a consequência lógica de sua forma de organização, além de ser uma das próprias finalidades de sua constituição. E tais receitas, após efetuados os balanços, em caso de ser verificado o lucro, serão distribuídas aos seus sócios, de acordo com as regras dispostas no seu contrato social.

A meu ver, a finalidade dos sócios, quando da constituição de uma sociedade simples de prestação de serviços de qualquer natureza, converge além do interesse em arcar com menor carga tributária, no próprio interesse de cooperação e organização de forma a obter melhores ganhos e resultados, situação que em momento algum é vedada pela legislação societária.

A forma de organização da recorrente, previa, dentre outros fatores, a distribuição de lucros de acordo com a produção de cada um dos sócios e que suas receitas seriam todas de titularidade da sociedade.

Dessa forma, diante dos esclarecimentos acima, e firme no fato de que a fiscalização não demonstrou se tratar de uma empresa de fachada (sem sede organizada, de fato inexistente) ou mesmo ter havido qualquer situação de dolo, fraude ou simulação, mas que simplesmente achou por bem descaracterizar valores distribuídos a título de lucros a sócios, profissionais médicos, entendendo que os mesmos não foram remunerados pelo capital investido, mas simplesmente pelo trabalho, não posso partilhar do entendimento esposado no v. acórdão recorrido.

Como já dito, a sociedade simples, é diferenciada da sociedade empresária. É forma de organização afeta a categorias de profissionais liberais, unidos pela força de seu trabalho e conhecimentos, que exercerão o objeto social da pessoa jurídica por eles formada. Portanto, outra não pode ser a conclusão, senão pela possibilidade de seus sócios exercerem pessoalmente o seu objeto social, pois não há como concebemos que uma sociedade de médicos poderá prestar serviços médicos sem que algum médico o exerça. Seja ele próprio sócio (sociedade simples) ou um médico contratado (sociedade empresarial).

É exatamente por isso, que nas sociedades simples, normalmente, o objeto social está intimamente ligado com a prestação de serviço em si. Melhor dizendo, o trabalho

realizado pelos sócios da sociedade simples é o que dá vazão ao objeto da empresa, posto que é traduzido em trabalho intelectual, gerando, conseqüentemente, o produto da sociedade e seus possíveis lucros.

A remuneração recebida a título de *pro-labore* tem natureza contraprestacional ao trabalho de gestão da empresa, que tem como fim buscar os meios suficientes para produzir, através da administração dos atos ordinários para funcionamento da sociedade.

Para melhor entender a diferenciação destes institutos, ilustra-se com os dizeres de Fábio Ulhoa<sup>2</sup>:

*No plano conceitual, os lucros remuneram o capital investido na sociedade. Todos os sócios, empreendedores ou investidores, têm direito ao seu recebimento, nos limites da política de distribuição contratada entre eles. Já o pro labore, ainda no plano dos conceitos, remunera o trabalho de direção da empresa. Seu pagamento, assim, deve beneficiar apenas os empreendedores, que dedicaram tempo à gestão dos negócios sociais. No plano jurídico, a distinção assume contornos exclusivamente formais, e se afasta da pureza conceitual. Quer dizer, os lucros, quando distribuídos, são devidos a todos os sócios; o pro labore, ao sócio ou sócios que, pelo contrato social, tiverem direito ao seu recebimento. Em decorrência da rigidez formal da regra, o sócio investidor, que não trabalha na gestão da empresa, mas que é nomeado, no contrato social, como titular de direito a pro labore, deve receber o pagamento. Em contrapartida, o empreendedor que exerce a administração, mas não é lembrado, no contrato social, como titular do direito ao pro labore, não o pode receber.*

Dos autos se extrai que a recorrente efetivamente creditava aos administradores o pró-labore, sobre o qual foram recolhidas as contribuições previdenciárias, o que demonstra, a princípio, que a contabilidade apresentava a discriminação das parcelas decorrentes da remuneração do trabalho e da remuneração do capital, de acordo com o disposto no art. 201, 5º, II, do Decreto 3.048/99, a seguir

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

*(.....)*

*§ 5º No caso de sociedade civil de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas, a contribuição da empresa referente aos segurados a que se referem as alíneas "g" a "i" do inciso V do art. 9º, observado o disposto no art. 225 e legislação específica, será de vinte por cento sobre: (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)*

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

*II - os valores totais pagos ou creditados aos sócios, ainda que a título de antecipação de lucro da pessoa jurídica, quando não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social ou tratar-se de adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003).*

O fato de que todos os sócios não tenham no recebimento de sua contraprestação uma parcela percebida a título de pró-labore, não enseja que necessariamente deveria ter sido remunerados dessa forma, pois estes em não sendo administradores, por força da própria natureza de uma sociedade, serão remunerados com o lucro que dela advir. E a ausência da discriminação de tais valores, em casos como o presente, relativamente aos sócios não administradores, a meu ver não enseja a incidência das contribuições previdenciárias pelo simples fato de não haver a discriminação de uma parcela decorrente do trabalho. Isso não quer dizer que o contribuinte deixou de fazer a discriminação com o evidente intuito de furto ao pagamento das contribuições, mas que simplesmente não o deveria fazer, pois não remunerou sés sócios com parcelas decorrentes do trabalho.

Ademais, sobre o assunto, confira-se recente solução de consulta pela Secretaria da Receita Federal do Brasil:

**SOLUÇÃO DE CONSULTA RFB Nº 140/09 - IRRF/INSS - ISENÇÃO - LUCROS DISTRIBUÍDOS PARA "SÓCIO DE SERVIÇO"**

*Número da Solução: 140*

*Data da Solução: 05/10/2011*

*Solução de Consulta nº 140, de 1º de outubro de 2009*

[...]

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SOCIEDADE SIMPLES. PRO LABORE E DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS PAGOS A SÓCIO DE SERVIÇO.*

*1. O sócio de serviço é segurado obrigatório do Regime Geral de Previdência Social - RGPS na qualidade de contribuinte individual. Logo, incide contribuição previdenciária sobre os rendimentos auferidos por ele a título de pro labore;*

*2. Não incide contribuição previdenciária sobre os lucros distribuídos aos sócios das sociedades simples (de capital ou de serviço) quando houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho (pró-labore) e a proveniente do capital social (lucro) ou tratar-se de adiantamento de resultado apurado por meio da demonstração de resultado do exercício - DRE.*

*3. Os valores pagos pela sociedade ao sócio de serviço, excedentes do montante previsto no contrato social, ou, no seu silêncio, excedentes dos limites previstos no Código Civil (artigo 1007), como devidos ao sócio de serviço, a título de lucro, devem ser considerados retribuição pelo trabalho, sujeitos à incidência*

*de contribuição previdenciária. Reforma a Solução de Consulta SRRF06 n° 116, de 04 de setembro de 2009.*

*DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei n° 8.212/1991, artigos 12, V, "f" e 28, III e § 5°, Lei n° 10.666/2003, artigos 4°, caput, e 5°, RPS, artigo 201, § 5°, I e II, IN n° 03/2005, artigos 9°, XII, "b" e 71, § 5°, I e II e § 6° e Lei n° 10.406/2002, artigos 997, IV e V, 1006 e 1007.*

*SANDRO LUIZ DE AGUILAR*

*Chefe da Divisão*

Logo, compartilhar do entendimento esposado pela fiscalização e confirmado pelo v. acórdão, me parece caracterizar-se, neste caso, numa situação que de fato pode levar a total e injustificada desconsideração da personalidade jurídica de toda e qualquer sociedade simples para fins previdenciários. Ora entender que uma sociedade profissional não possa exercer o seu objeto pela atuação de seu sócio, ou sócios, é inconcebível, já que esta é uma característica intrínseca de sua própria natureza.

Ainda quando se fala em distribuição de lucros decorrentes de participação societária, não existe óbice de que os resultados sejam partilhados de forma desproporcional à participação dos sócios no capital social, desde que tal situação esteja devidamente prevista no contrato social. É isto exatamente o que preconiza o art. 1.007 do Código Civil, a seguir:

*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.*

A distribuição proporcional, portanto, se constitui em presunção legal, sendo plenamente admitida que a distribuição seja realizada de forma desproporcional, se assim for da querência dos sócios que constituem a empresa, como foi o caso da recorrente.

Ademais, se houver interesse, também não há óbice à distribuição antecipada do lucros que a sociedade a princípio apurar, com a devida responsabilização do sócio que dela se aproveitar. É certo que, em caso de distribuição com prejuízo do capital social, os sócios deverão repor à sociedade os valores retirados a título de distribuição, ensejando na aplicação da responsabilidade solidária, conforme o artigo 1.009 do Código Civil, que assim dispõe:

*“Art. 1.009. A distribuição de lucros ilícitos ou fictícios acarreta responsabilidade solidária dos administradores que a realizarem e dos sócios que os receberem, conhecendo ou devendo conhecer-lhe a ilegitimidade.”*

Ante todo o exposto, voto no sentido de **DAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

É como voto.

Lourenço Ferreira do Prado - Relator

## Voto Vencedor

Conselheira Ana Maria Bandeira – Redatora Designada

Ouso divergir do Conselheiro Relator quanto ao seu entendimento de que não haveria qualquer irregularidade na distribuição de lucros aos sócios da empresa, cuja prestação de serviços é efetuada única e exclusivamente pelos sócios cotistas e para os quais não há qualquer tipo de remuneração.

Assevere-se que embora o Conselheiro Relator tenha efetuado seu arrazoado tomando como base dispositivos do Código Civil, sobretudo nos artigos que tratam da chamada sociedade simples, entendo que o citado código deve ser usado em caráter subsidiário, ou seja, naquilo que a legislação específica, sobretudo a Lei nº 8.212/1991 e o Código Tributário Nacional, forem omissos.

A recorrente é uma empresa cujo quadro societário é formado por médicos, sócios cotistas, os quais são os únicos que prestam serviços para a sociedade. Assim, a recorrente não possui mão-de-obra médica contratada para a prestação de seus serviços, pois não informou em GFIP segurados com classificação de atividade médica, mas somente o sócio-administrador com a retirada de seu pró-labore, não constando da contabilidade a contratação de outra pessoa jurídica para a prestação dos serviços.

A Lei nº 8.212/1991 define com precisão as situações em que o trabalhador é enquadrado como segurado obrigatório do RGPS – Regime Geral de Previdência Social e como tal é remunerado e sobre tal remuneração incide as contribuições previdenciárias devidas.

Especificamente no artigo 12, inciso V, alínea “f” da citada lei tem-se a seguinte disposição:

*Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas: (...)*

*V - como contribuinte individual: (...)*

*f) o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima, o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural, e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração*

Como se vê, numa sociedade, não é somente o sócio gerente que pode ser enquadrado como segurado obrigatório do RGPS, mas também o sócio cotista que receba remuneração decorrente de seu trabalho na empresa.

A questão que levou à atuação é que a recorrente não considera que os médicos, na condição de sócios cotistas, ainda que prestem serviços para a sociedade, recebam

qualquer tipo de remuneração, uma vez que seus honorários são considerados receitas da sociedade conforme se verifica na cláusula 10ª do contrato social.

Assim, a recorrente cria uma situação em que o chamado sócio cotista, ou seja, pessoa que participa do capital social, exerce atividade na sociedade, porém não é remunerado para isso.

Ao determinar que os considerados sócios cotistas sejam remunerados, tão somente, via distribuição de lucros, na ausência de lucro, tais pessoas teriam trabalhado sem qualquer retribuição o que é inadmissível.

No entanto, os médicos sócios cotistas não prestam serviço sem qualquer contrapartida, uma vez que são remunerados sob a forma de distribuição de lucros.

A meu ver, tais pagamentos fogem do conceito de distribuição de lucros.

A distribuição de lucros representa retribuição pelo capital investido e não pode, de forma alguma representar retribuição pelo trabalho.

No caso da recorrente, a distribuição de lucros se dá não de acordo com a participação de cada sócio no capital social, mas de acordo com a participação de cada um na produção, conforme disposto na cláusula 17ª do contrato social da recorrente.

Além disso, mesmo não distribuindo os lucros de acordo com a participação sociedade, a recorrente não realizou qualquer acordo a fim de justificar a distribuição desproporcional de lucro relativamente ao capital de cada sócio

Nesse sentido, chega-se à conclusão de que tais pagamentos, em verdade, se constituem em remuneração dos sócios pelo trabalho e não pelo capital social.

O Regulamento da Lei nº 8.212/1991, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, aborda em seu art. 201, § 5º, incluído pelo Decreto nº 4.429/2003, a questão das sociedades civis de prestação de serviços de profissões regulamentadas, conforme se verifica abaixo:

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

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

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

Segundo o Relatório Fiscal a fiscalização não identificou na contabilidade, para cada um dos sócios cotistas da recorrente, a discriminação de valores recebidos a título de distribuição dos lucros (remuneração do capital) e outros valores recebidos em decorrência do

trabalho (remuneração) o que leva à exata situação prevista no inciso II do § 5º do art. 201 do Decreto nº 3.048/1991, acima transcrito.

Entendo que a situação vislumbrada se consubstancia em verdadeira simulação.

Escudada no Princípio da Verdade Material e pelo poder-dever de buscar o ato efetivamente praticado pelas partes, a Administração, ao verificar a ocorrência de simulação, pode superar o negócio jurídico simulado para aplicar a lei tributária, ou seja, a auditoria fiscal, na presença de simulação não se obriga a permanecer inerte, pois tais negócios são inoponíveis ao fisco no exercício da atividade plenamente vinculada do lançamento.

Nesse diapasão, pode-se citar o entendimento de Heleno Tôrres em sua obra *Direito Tributário e Direito Privado — Autonomia Privada, Simulação, Elusão Tributária — Ed.Revista dos Tribunais —2003* pág. 371

*"Como é sabido, a Administração Tributária não tem nenhum interesse direto na desconstituição dos atos simulados, salvo para superar-lhes a forma, visando a alcançar a substância negocia!, nas hipóteses de simulação absoluta. Para a Administração Tributária, como bem recorda Alberto Xavier, é despreciando que tais atos sejam considerados válidos ou nulos, eficazes ou ineficazes nas relações privadas entre os simuladores, nas relações entre terceiros ou nas relações entre terceiros com interesses conflitantes. Eles são simplesmente inoponíveis à Administração, cabendo a esta o direito de superação, pelo regime de desconsideração do ato negocia!, da personalidade jurídica ou da forma apresentada, quando em presença do respectivo "motivo" para o ato administrativo: o ato simulado"*

O Conselheiro Relator afirma que a fiscalização não demonstrou se tratar de uma empresa de fachada (sem sede organizada, de fato inexistente) ou mesmo ter havido qualquer situação de dolo, fraude ou simulação.

Não acompanho tal conclusão. Entendo que houve sim simulação por parte da recorrente e quanto à demonstração de que a recorrente seria uma empresa de fachada, tal providência seria desnecessária, uma vez que para alcançar o fato gerador ocorrido, não é necessário que o fisco demonstre que o negócio simulado seja ilegal. Ao contrário, a natureza da simulação pressupõe atos jurídicos lícitos, uma vez que o que a caracteriza é a desconformidade entre a negócio formal e o efetivamente praticado.

O Conselheiro Relator mencionou o art. 1007 do Código Civil, para concluir que a distribuição desproporcional poderia ser realizada se assim for a vontade das partes.

De fato, o art. 1007 do Código Civil dispõe que, salvo estipulação em contrário, o sócio participa dos lucros e das perdas, na proporção das respectivas cotas, levando a inferir a possibilidade de distribuição desproporcional, mas condicionada à formalização expressa nesse sentido, o que não se tem notícia nos autos que a recorrente tenha efetuado.

Além disso, vale observar o que dispõe o restante do referido artigo que é o seguinte: “...mas aquele (sócio), cuja contribuição consiste em serviços, somente participa dos lucros na proporção da média do valor das quotas.”

Ora, embora o dispositivo do Código Civil mencionado pelo Conselheiro Relator de fato traga a possibilidade de distribuição de lucros desproporcional ao capital social, este também veda tal possibilidade nos casos do sócio cuja contribuição para a sociedade se dá na forma de serviços o que é justamente o caso em tela.

De igual forma, entendo que não se pode dizer que compartilhar do entendimento esposado pela fiscalização e confirmado pelo v. acórdão poderia levar a total e injustificada desconsideração da personalidade jurídica de toda e qualquer sociedade simples para fins previdenciários, conforme afirmou o Conselheiro Relator.

Não considero que a personalidade jurídica da sociedade em questão tenha sido desconsiderada, mas sim a retribuição ao trabalho dos sócios sob a forma de distribuição de lucros.

Além disso, foram as irregularidades cometidas pela recorrente que levaram à presente autuação, como por exemplo, a não remuneração do trabalho dos sócios cotistas que efetivamente prestaram serviços à sociedade, embora reconhecesse a existência de honorários que seriam destinados à sociedade, a distribuição de lucros proporcional à produção de cada um e não na participação do capital social e por fim, a ausência de discriminação da contabilidade do que seriam lucros e o que seria remuneração pelos serviços prestados.

Portanto, o lançamento deve subsistir.

Além das questões relativas a consideração de distribuição de lucros a sócios como remuneração, a recorrente apresenta apenas seu inconformismo pela aplicação da taxa de juros SELIC como juros moratórios e que a multa aplicada seria confiscatória.

Cumprido dizer que tanto os juros como a multa aplicados tiveram fundamento em dispositivo legal vigente à época do lançamento, no caso os artigos 34 e 35 da Lei nº 8.212/1991 e não cabe ao julgador no âmbito administrativo afastar aplicação de dispositivo legal vigente no ordenamento jurídico sob o argumento de que seria inconstitucional.

A impossibilidade acima decorre do fato ser o controle da constitucionalidade no Brasil do tipo jurisdicional, que recebe tal denominação por ser exercido por um órgão integrado ao Poder Judiciário.

O controle jurisdicional da constitucionalidade das leis e atos normativos, também chamado controle repressivo típico, pode se dar pela via de defesa (também chamada controle difuso, aberto, incidental e via de exceção) e pela via de ação (também chamada de controle concentrado, abstrato, reservado, direto ou principal), e até que determinada lei seja julgada inconstitucional e então retirada do ordenamento jurídico nacional, não cabe à administração pública negar-se a aplicá-la;

Ainda excepcionalmente, admite-se que, por ato administrativo expresso e formal, o chefe do Poder Executivo (mas não os seus subalternos) negue cumprimento a uma lei ou ato normativo que entenda flagrantemente inconstitucional até que a questão seja apreciada pelo Poder Judiciário, conforme já decidiu o STF (RTJ 151/331). No mesmo sentido decidiu o Tribunal de Justiça de São Paulo:

*“Mandado de segurança - Ato administrativo - Prefeito municipal - Sustação de cumprimento de lei municipal - Disposição sobre reenquadramento de servidores municipais em decorrência do exercício de cargo em comissão - Admissibilidade - Possibilidade da Administração negar aplicação a uma lei que repete inconstitucional - Dever de velar pela Constituição que compete aos três poderes - Desobrigatoriedade do Executivo em acatar normas legislativas contrárias à Constituição ou a leis hierarquicamente superiores - Segurança denegada - Recurso não provido. Nivelados no plano governamental, o Executivo e o Legislativo praticam atos de igual categoria, e com idêntica presunção de legitimidade. Se assim é, não se há de negar ao chefe do Executivo a faculdade de recusar-se a cumprir ato legislativo inconstitucional, desde que por ato administrativo formal e expresse declare a sua recusa e aponte a inconstitucionalidade de que se reveste (Apelação Cível n. 220.155-1 - Campinas - Relator: Gonzaga Franceschini - Juis Saraiva 21). (g.n.)”*

A abstenção de manifestação a respeito de constitucionalidade de dispositivos legais vigentes é pacífico na instância administrativa de julgamento, conforme se verifica na decisão deste Conselho que decidiu por sumular a questão por meio da Súmula nº 02 publicada no DOU em 07/12/2010, por meio da Portaria CARF nº 49, *in verbis*:

*Súmula CARF nº 2:*

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Diante do exposto e de tudo o mais que dos autos consta.

Voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO.

É como voto.

Ana Maria Bandeira - Conselheira