



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10166.724874/2019-35
ACÓRDÃO	2201-012.005 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	HCB CARDIOLOGISTAS S/S LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. SOCIEDADE DE MÉDICOS. LIBERDADE DE PACTUAÇÃO. CONTABILIDADE E CONTRATO SOCIAL REGULARES. LUCROS RECEBIDOS E EFETIVADOS.

Não há vedação legal no que se refere à distribuição desproporcional de lucros em relação à participação social, nas sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões regulamentadas, quando o contrato social for claro ao dispor sobre tal distribuição, e os registros contábeis contabilizarem regularmente o lucro.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Fernando Gomes Favacho – Relator

Assinado Digitalmente

Marco Aurelio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Debora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Thiago Alvares Feital, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o processo fiscal de lavratura de Auto de Infração da Contribuição Previdenciária da empresa e do empregador. Conforme consta no **Relatório Fiscal** (fls. 62 a 107), os objetos do crédito tributário são contribuições patronais não declaradas em GFIP e Imposto Sobre a Renda incidentes sobre os proventos pagos aos sócios em retribuição de serviços prestados à empresa HCB Cardiologistas S/S LTDA.

O HCB Cardiologistas é uma sociedade limitada, como seu capital social entre os sócios, onde o médico Edmur Carlos de Araújo detêm 92,7% do capital e exerce isoladamente as atividades de administração da empresa. O restante do capital social da empresa é dividido entre os 73 sócios, tendo cada um a participação de 0,10%.

De acordo com o Relatório Fiscal, a empresa apresentou uma tabela com os valores recebidos pelos serviços de saúde prestados, além dos montantes distribuídos como lucros aos seus sócios. Também foram analisadas as DIRFs dos anos de 2015 e 2016, comparando os dados com as informações fornecidas pela empresa em um arquivo digital durante a fiscalização. Foi verificado que esses valores não foram declarados na DIRF como distribuição de lucros e dividendos.

A fiscalização constatou, com base nos documentos e depoimentos coletados, que os valores pagos aos sócios correspondem a proventos pelos serviços médicos prestados ao Hospital do Coração do Brasil em nome da HCB. Todos os médicos que depuseram, incluindo o sócio majoritário, afirmaram que recebem valores *proporcionais aos serviços que realizam*.

A autoridade fiscal concluiu que os pagamentos aos sócios, como retribuição pelos serviços prestados, são fatos jurídicos tributários das contribuições previdenciárias conforme disposto no art. 22, inciso III da Lei 8.212/1991. A fiscalização impôs uma multa de ofício de 75%, conforme o art. 44, inciso I da Lei 9.430/1996, devido à omissão na inclusão na folha de pagamento e na informação em GFIP de todos os valores de contribuição previdenciária devidos.

Além disso, a multa foi qualificada com uma alíquota de 150% - o HCB e seus sócios teriam *impedido a ocorrência do fato gerador* das contribuições previdenciárias e do consequente imposto de renda da pessoa física – que resultaria dos proventos recebidos como pagamento pelos serviços prestados. Essa conduta foi caracterizada como uma ação dolosa que levou à redução dos tributos devidos (imposto de renda e contribuição previdenciária), adequando-se às tipificações dos artigos 73 e 72 da Lei 4.502/1964, que tratam de conluio para fraude.

A sujeição passiva solidária foi também identificada, com base no art. 124, incisos I e II e no art. 135, inciso I do CTN, em relação ao médico Edmur Carlos de Araújo, uma vez que ele exerce isoladamente as atividades de administração da empresa.

Na **Impugnação do contribuinte** (fl. 127), as alegações foram de que:

Há nulidade no lançamento fiscal devido à preterição do direito de defesa, uma vez que não foram anexados aos autos os depoimentos que fundamentaram a autuação fiscal.

A autoridade fiscal erra ao exigir o recolhimento de contribuições previdenciárias sobre a totalidade dos lucros distribuídos aos sócios, tratando-os como se fossem retribuições do trabalho.

Não há ilegalidade na distribuição de lucros aos sócios, considerando que a sociedade foi devidamente constituída e opera conforme a legislação vigente (sociedade simples/profissional), com atividades realizadas de forma regular, centradas nas pessoas dos sócios que a fundaram para a exploração conjunta de atividade médica de alta especialização.

É permitido à Impugnante realizar a distribuição de lucros de forma desproporcional, com base na contribuição efetiva de cada sócio para a geração desses lucros, não havendo previsão legal que exija uma remuneração fixa a título de pró-labore.

A empresa deve ser isenta de ingerência fiscal em suas atividades, visto que suas operações respeitam a legislação aplicável e os interesses negociais das partes, constituindo uma opção legal ou um planejamento estratégico lícito.

A desconsideração de atos e negócios jurídicos da empresa e de seus sócios representaria uma aplicação indevida do parágrafo único do artigo 116 do CTN, que, embora mencionado como base da acusação no Relatório Fiscal, não deve ser invocado pela falta de regulamentação via lei ordinária.

É necessário afastar a qualificação da multa contestada, pois nas operações analisadas não se verifica dolo ou qualquer das hipóteses mencionadas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64. Além disso, a multa de ofício qualificada possui caráter confiscatório, não devendo ser mantida, conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal, inclusive em Repercussão Geral.

Caso a decisão deste julgamento não seja unânime, resultando em divergência entre os julgadores, é razoável inferir que há dúvidas sobre a ocorrência da infração. Dessa forma, solicita-se que esta Turma Julgadora reconheça a impossibilidade de manter a exigência da multa de ofício aplicada.

Quanto a **Impugnação de Edmur Carlos de Araújo** (fl. 773):

Não é possível incluir o Impugnante no polo passivo, pois não há nenhuma referência que esclareça qual conduta do Impugnante teria gerado a responsabilidade solidária por créditos de terceiros.

Não existem atos praticados com abuso de poderes ou em violação à lei ou ao contrato social que justifiquem a responsabilidade prevista no art. 135, inciso I do CTN; além disso, não há interesse comum no fato gerador, conforme estipulado no art. 124 do CTN.

Considerando a regularidade da constituição e funcionamento do HCB como sociedade simples de médicos, a Autoridade Fiscal não poderia questionar as decisões administrativas legalmente tomadas pelo HCB, que visem a desqualificar a natureza dos lucros validados e distribuídos.

É totalmente viável que a empresa distribua lucros aos seus sócios de maneira desproporcional, com base na contribuição efetiva de cada um para a formação desses lucros, desde que devidamente contabilizado.

Deve ser afastada a qualificação da multa, uma vez que não há evidência de fraude, dolo ou conluio no presente caso; devido à ausência de comprovação de dolo, aplicam-se as disposições do art. 112, inciso II do CTN.

Na remota hipótese de não serem aceitos os argumentos apresentados, a multa estipulada no Auto de Infração não deve prosperar, considerando o excesso na constituição do crédito tributário e a clara violação dos princípios constitucionais da vedação ao confisco e da legalidade.

O **Acórdão 01-36.926** – 5ª Turma da DRJ/BEL (fl. 1.214 a 1.329), em Sessão de 30/07/2019, julgou a impugnação improcedente.

Entendeu-se a) como devida a Contribuição Previdenciária Patronal – segurados contribuintes individuais; b) Que é vedado o pronunciamento sobre inconstitucionalidade (caráter confiscatório da multa); c) que o lançamento não é nulo; e d) Que os sócios e administradores da empresa são responsáveis solidários pelo pagamento do crédito tributário constituído.

Em 27/08/2019, o interessado foi cientificado do Acórdão de Impugnação (fls. 1.089 a 1.100) por via postal e, em 24/09/2019, interpôs **Recurso Voluntário** (fls. 1.115 a 1.207). São as alegações (aqui relatadas unicamente com base no Sumário apresentado, dado que as ideias serão desenvolvidas no Voto):

Preliminarmente: Ausência de Fundamentação do Acórdão Recorrido – Nulidade por Cerceamento do Direito de Defesa da Recorrente; Ausência de Fundamentação – Inexistência de Provas que fundamentam o Entendimento Fiscal; Fundamentação Incongruente do Lançamento e Sem Observância ao Regulamento.

No mérito: Existência, Legitimidade e Regularidade da Recorrente; Finalidade, Válida Constituição e Existência da Recorrente; Distinção entre Sociedade Simples e Sociedade Empresária: A Recorrente como Sociedade Simples/Profissional (Não Empresária); Da Distinção entre Sociedade de Pessoas e Sociedade de Capitais: A Recorrente como Sociedade de Pessoas e a *Affectio Societatis*.

Ainda no mérito: Impossibilidade de “Desnaturalizar” a Distribuição de Lucros Realizadas aos Sócios da Recorrente; Distribuição Desproporcional de Lucros pela Recorrente com base no Quanto Cada Médico Contribuiu para o Resultado; Inexistência de Imposição Legal que Determine o Pagamento de Pró-Labore aos Sócios da Recorrente;

Ad argumentandum: Opção Legal e Impossibilidade de Ingerência do Fisco na Atividade do Contribuinte; Impossibilidade de Desconsideração Pela Fiscalização dos Negócios Jurídicos Praticados – Artigo 116 do CTN.

Quanto às multas: Impossibilidade de Aplicação da Multa De Ofício Qualificada; Vedação ao Confisco e Impossibilidade de Exigência da Multa de Ofício em caso de Dúvida.

O sócio solidário foi cientificado do Acórdão DRJ em 26/08/2019 (AR fls. 1.109) e, anexou **Recurso Voluntário** (fls. 1.238 a 1.305) em 25/09/2019.

Os argumentos que não se repetem quanto ao Recurso Voluntário da Recorrente são que:

Preliminarmente: Descaracterização da Hipótese Legal Permissiva da Inclusão do Recorrente Como Responsável Solidário; Hipóteses de Solidariedade Tributária com Lastro no CTN e sua Inaplicabilidade no Caso Concreto; Inaplicabilidade do artigo 124 do CTN; Inaplicabilidade do artigo 135, III, do CTN; Inaplicabilidade dos demais Artigos suscitados no TVF.

No mérito: Legalidade da Constituição de Empresas de Prestação de Serviços Médicos e Liberdade dos Contribuintes para realizar Negócios Empresariais; Legitimidade Da Distribuição Desproporcional De Lucros Do HCB.

Não houve apresentação de contrarrazões (fl. 1.340).

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro Fernando Gomes Favacho, Relator.

1. Admissibilidade.

Em 27/08/2019, o interessado foi cientificado do Acórdão de Impugnação (fls. 1.089 a 1.100) por via postal e, em 24/09/2019, interpôs Recurso Voluntário (fls. 1.115 a 1.207) apresentado dentro do prazo estabelecido no Art. 15, do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, como também o sócio solidário que foi cientificado do Acórdão DRJ em 26/08/2019 (AR fls.1.109) e, anexou Recurso Voluntário (fls. 1.238 a 1.305) em 25/09/2019. Reconheço, portanto, da tempestividade das peças recursais.

2. Nulidades do Auto de Infração e do Acórdão.

O contribuinte afirma que há nulidade pela falta de apreciação dos argumentos preliminares e do mérito. Afirma que o Acórdão se limitou a reiterar o entendimento do TVF, sem o enfrentamento do tema (fl. 1.247). Cita Ementas deste Conselho em que há nulidade por cerceamento do direito de defesa quando as alegações não enfrentadas em 1ª instância (fl. 1.250).

Quanto aos argumentos preliminares, a decisão é sucinta. Este é todo o trecho trazido em 1ª instância:

(1.094-1.095) O impugnante alega que houve preterição no seu direito de defesa pelo fato dos depoimentos não constarem nos autos do processo, caracterizando ofensa ao caput do artigo 2º da Lei 9.784/99.

Contudo, tais alegações não são condizentes ao verificado no procedimento fiscal efetuado pela Autoridade Tributária.

Conforme consta no Relatório Fiscal (fls. 66 e 67), foi anexado ao processo o resumo do depoimento do médico EDMUR CARLOS DE ARAÚJO, além de ser informado, especificamente, em quais sócios da empresa foram abertas fiscalizações.

Durante o procedimento fiscal foram colhidos depoimentos dos médicos e tais depoimentos, conforme expressamente disposto no Relatório Fiscal, poderiam ser extraídos dos sistemas da Receita Federal para livre utilização em suas contrarrazões (fl. 67):

“14. Deixarão de ser juntados ao presente processo os depoimentos e documentos que os sócios apresentaram quando intimados. Tais elementos processuais constarão de seus processos individuais de lançamento e poderão, ao livre critério pessoal, extrair do sistema de processos da Receita Federal e fornecer à HCB para que esta os utilizem em suas contrarrazões.”

Sendo assim, o impugnante teria conhecimento de todas as informações necessárias sobre o procedimento fiscal em curso em seu desfavor, não se podendo falar em cerceamento do seu direito de defesa.

Logo, como base nos autos e termos lavrados pela autoridade fiscal, nota-se que não houve qualquer cerceamento do direito de defesa do impugnante, portanto, não cabe a alegação de nulidade pleiteada.

Outra nulidade suscitada pelo contribuinte refere-se à fundamentação incongruente do lançamento e sem observância ao regulamento.

Mais uma vez, não assiste razão ao impugnante. O Decreto 70.235/72 que rege o processo administrativo fiscal, em seu artigo 59 dispõe sobre os casos de nulidade, nos seguintes termos: *Art. 59. São nulos: I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

Vê-se que a questão apresentada pela impugnante não se enquadra nas hipóteses do artigo transcrito; não se verifica a incompetência de que tratam os incisos I e II, nem tampouco a preterição do direito de defesa tratada no inciso II.

Além disso, a autuação fiscal observou todas as formalidades legais exigidas no art. 10 do mesmo Decreto 70.235/1972.

As infrações estão perfeitamente descritas no Auto de Infração e no Relatório Fiscal que discriminam o enquadramento legal aplicado. Sendo assim, o auto de infração atende a todas as condições necessárias para produzir o efeito que lhe compete, encontrando-se revestido de todas as formalidades para sua validade, não cabendo alegações de nulidade.

O contribuinte afirma (fl. 1.244) que, em 1ª instância, alegou a *ausência de fundamentos jurídicos para desconsiderar os atos praticados* para respaldar o arbitramento de contribuição previdenciária, e que *não se apontou a conduta ilegítima*. Também alegou que não houve enfrentamento das questões de mérito pela DRJ (fl. 1.245). A DRJ, por sua vez, julgou que a fundamentação legal está presente e que o contribuinte teve acesso às provas.

Nesse sentido, por mais lacônica que tenha sido a decisão de 1ª instância, tratou-se do acesso às provas (depoimentos constantes no processo) e da fundamentação. Independente da concordância com a avaliação em si, o inconformismo poderá estar no resultado, mas não na falta de análise.

No mais, entendo que os vários argumentos preliminares trazidos na impugnação são, em verdade, questões de *mérito* – que, inclusive, são repetidas direta ou indiretamente nas alegações seguintes. Questões preliminares são as que envolvem aspectos processuais, como a legitimidade das partes, a regularidade da representação e a incompetência do órgão julgador. Também, prescrição e decadência. As questões trazidas que tratam da legalidade da constituição do crédito abordam o mérito.

Ainda sobre nulidade, pugna o Recorrente pela inexistência de provas que fundamentam o entendimento fiscal, além de fundamentação incongruente e sem observância ao Regulamento da Previdência Social. Ambas, alegações de mérito. Serão, portanto, tratadas no tópico seguinte.

3. Empresa de prestação de serviços médicos. Distribuição de lucros *versus* pagamento por serviços.

Como relatado, o Fisco entendeu que os valores pagos pelo HCB a seus sócios a título de distribuição de lucros deveriam ter sido caracterizados como proventos pagos em retribuição a serviços médicos prestados, os quais estariam sujeitos à tributação pela contribuição previdenciária prevista no art. 22, III, da Lei n. 8.212/1991. Por outro lado, o contribuinte afirma ser possível a distribuição de lucros aos seus sócios de maneira desproporcional, com base no *quantum* que cada um efetivamente contribuiu para a formação destes lucros.

A 1ª instância pouco detalha o porquê dos valores pagos aos sócios serem retribuição dos serviços prestados, apenas tomando como verdade a conclusão do Relatório Fiscal (fl. 1.096). Toma, ainda, por conclusão o art. 52, III, “b” da IN 971/2009, a qual somente normatiza o critério temporal da regra-matriz de incidência da contribuição previdenciária (“no mês em que for paga ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro, ao segurado contribuinte individual que lhe presta serviços”).

As alegações da Autoridade Fiscal são de que os montantes recebidos pelos sócios *seriam referentes a serviços prestados à Recorrente, e não de resultado do investimento* por eles realizado na sociedade (fl. 14 do Relatório Fiscal, pontos 28 a 30). E, com isso, tanto o HCB quanto os seus sócios agem em conluio para escolher a melhor forma de pagar menos tributo (fl. 39 do Relatório Fiscal). Finalmente, dá-se ensejo à responsabilidade do ora Recorrente Responsável.

O contribuinte se defende afirmando que a sociedade está devidamente constituída e que seus sócios a constituíram com a finalidade de exploração conjunta de atividade profissional médica de alto grau de especialização e capacitação (fl. 1.145):

(fl. 1.146) Vê-se, assim, que a Recorrente (i) obteve um baixo número na saída de sócios – apenas três, frente ao ingresso de trinta – e (ii) possuiu uma busca constante pela entrada de médicos altamente qualificados em seu quadro societário, de forma a garantir excelência na sua prestação de serviços. Nessa linha, desde sua constituição, é possível perceber que a Recorrente teve um crescimento de seu quadro societário com poucas saídas de sócios, demonstrando que os sócios possuem aquilo que se denomina *affectio societatis*.

Há também a percepção de que a reunião em sociedade lhes propicia ambiente de troca de experiências profissionais, discussão de casos de maneira multidisciplinar, a efetividade na prestação de serviços, além da diminuição dos custos de manutenção de uma estrutura que teriam que suportar sozinhos, caso estivessem individualmente organizados. **Esses objetivos todos são permitidos pela legislação regente, que trata das sociedades uniprofissionais, sociedades simples.**

(fl. 1.148) Com efeito, conforme reconhecido pela própria Autoridade Fiscal, o capital social da Recorrente foi integralizado por todos os seus sócios, os quais possuem direito à participação nos resultados, positivos ou negativos, na medida das respectivas participações, os quais, entretanto, podem ser distribuídos desproporcionalmente. Veja-se, por exemplo, o disposto na Décima Terceira Alteração Contratual da Recorrente, vigente à época da autuação:

(fl. 1.149) Ademais, das planilhas exemplificativas colacionadas com a Impugnação apresentada, vê-se que, para o valor arrecadado quando do atendimento de um paciente por um dos sócios da Recorrente, há incidência de ISS e posterior recolhimento de IRPJ/CSLL e PIS/COFINS, bem como uma retenção de cerca de 1,88% para custeio das despesas administrativas imprescindíveis à essa prestação de serviços.

(fl. 1.151) Nessa linha de custeio das atividades administrativas anexas à prestação de serviços por seus sócios, a Recorrente buscou disponibilizar tanto uma estrutura física adequada, com funcionários, incorrendo em diversas despesas decorrentes desse quadro, tais como verbas trabalhistas e previdenciárias, aluguéis de imóveis, estacionamento, TV e internet, energia elétrica, etc.

Veja-se, a título exemplificativo, trechos do SPED Contábil do ano de 2016, nos quais se destacam algumas das despesas incorridas pela Recorrente apenas no mês de janeiro: (...)

Finalmente, sobre a impossibilidade de “desnaturalizar” a distribuição de lucros realizadas aos sócios da Recorrente, explica que, no caso das sociedades simples, o lucro advém diretamente da atividade desempenhada pelos médicos sócios, o que difere de outras espécies de sociedade:

(fl. 1.165) No entanto, seja em razão (i) da possibilidade da Recorrente distribuir lucros aos seus sócios de maneira desproporcional, com base no *quantum* cada um efetivamente contribuiu para a formação destes lucros (quanto cada um gerou como fonte produtora das receitas da sociedade); bem como (ii) da inexistência de previsão legal que imponha que o sócio tem de ser “remunerado” por um montante estabelecido a título de pró-labore, a autuação fiscal, diferentemente do que pretende fazer crer a DRJ, não se sustenta, o que demanda seu cancelamento por esse E. Conselho Administrativo.

Destarte, como já abordado, tem-se como premissa básica que a distinção entre as sociedades uniprofissionais, ou simples, e as sociedades empresárias em geral é a maneira como a atividade econômica é exercida/explorada. Nas simples, as atividades são executadas direta/pessoalmente pelos sócios, conforme sua qualificação profissional. Nas empresárias, há sócios com qualificações diversas ou, ainda, que delas participam apenas com o capital.

Uma sociedade de médicos (como o caso dos autos), de arquitetos, contadores ou advogados, não tem a mesma apropriação “empresarial” de uma gráfica ou de uma sociedade de pintura de paredes, conforme exemplifica João Luiz Coelho da Rocha. Isso porque, estas últimas “vendem” seus serviços em função de sua capacitação técnico-empresarial, e não em razão da qualidade dos sócios da empresa; enquanto nas sociedades de médicos ou advogados, procura-se a capacitação de um ou mais profissionais, especificamente, que ofereçam determinados serviços – o intuito é personalíssimo. Nesse sentido: (...)

(fl. 1.166) É bastante comum encontrar um capital social “simbólico” nesses tipos de sociedade, visto que o desenvolvimento do objeto social depende mais de atributos intelectuais dos sócios do que propriamente do dinheiro por ele investido no negócio.

Sendo assim, a Recorrente, sociedade simples que tem como objeto a prestação de serviço médico hospitalar na especialidade de cardiologia, endocrinologia, cirurgia vascular, cirurgia endovascular e angiologia, com atendimento ao nível de internações, consultas ambulatoriais e eletrocardiogramas, bem como a realização, interpretação e emissão de laudos em exames de cardiologia, medicina nuclear e controle de infecção hospitalar, Atendimento de Medicina Intensiva, Unidade de Terapia Intensiva – UTI e de Unidade Coronariana – UCO, de acordo com o que estabelece a Cláusula Quarta de seu Contrato Social, possui

como suas verdadeiras “fontes produtoras” seus sócios, em razão de seus atributos intelectuais e científicos.

Com base nessas assertivas, pode-se afirmar que os valores distribuídos aos sócios configuram verdadeiro lucro líquido dos resultados produzidos pela sociedade. Em outras palavras, no caso das sociedades simples, o lucro advém diretamente da atividade desempenhada pelos médicos sócios. Se não há trabalho, não há fonte produtora e, consequentemente, não há lucro.

Nesse cenário, nada mais justo que cada um dos médicos que figura como sócio da Recorrente receba sua distribuição de acordo com o quanto gerou de receita; o quanto contribuiu para a formação desse resultado. Tal lógica não só é possível, como é autorizada pela legislação civil e societária.

Por essa razão, não há como se aplicar a mesma lógica das demais sociedades comuns empresárias, como fez a Autoridade Fiscal ao reduzir os conceitos de pró-labore e distribuição de lucros vinculada exclusivamente ao investimento e retorno de capital. Como visto, está-se diante de uma sociedade simples, que possui diversas peculiaridades.

Ora, justamente na consecução do objeto social e em razão da fonte produtora das atividades econômicas e receitas da Recorrente serem os próprios médicos, concluíram os sócios que o mais adequado seria pagar mais para um médico que faz com que a sociedade seja referência em cardiologia e, portanto, consiga mais contratos/pacientes. O simples fato de um sócio ser detentor de uma porcentagem maior do capital social (simbólico), em nada dialoga com a natureza e os objetivos de uma sociedade simples uniprofissional e atua ativamente na sociedade.

(fl. 1.170) Assim, segundo a Solução de Consulta nº 46/2010, desde que (i) prevista no Contrato Social da sociedade; (ii) havendo discriminação entre os valores decorrentes da contrapartida pelo trabalho prestado pelo sócio e o quanto visa remunerar seu capital investido (se houver, conforme melhor se tratará no tópico abaixo); e (iii) se quando antecipada, for apurada por meio de DRE, sobre a distribuição desproporcional do lucro aos sócios da sociedade simples uniprofissional não incidirá imposto de renda (seja ele retido na fonte ou relativo aos beneficiários da distribuição) e contribuições previdenciárias.

(fl. 1.173) No mesmo sentido, vem o acórdão recorrido e afirma, de forma completamente insubsistente, que “(...) a fiscalização comprovou através dos depoimentos dos sócios, inclusive na oitiva do médico EDMUR CARLOS DE ARAÚJO, que os mesmos trabalham por produtividade e recebem mensalmente os valores devidos de sua produção; e, nos meses que não trabalham não recebem qualquer valor.” (fl. 08), como se essa assertiva fosse suficiente a fundamentar/manter a autuação, a despeito dos argumentos de mérito expostos na Impugnação.

A Recorrente, ainda, pautada no 201, §5º, II, do RPS/99 e na Instrução Normativa RFB nº 971/2009, que estabelece expressamente que “[...] o valor a ser distribuído a título de antecipação de lucro poderá ser previamente apurado mediante a elaboração de balancetes contábeis mensais, devendo, nessa hipótese, ser observado que, se a demonstração de resultado final do exercício evidenciar uma apuração de lucro inferior ao montante distribuído, a diferença será considerada remuneração aos sócios”, levantou DRE’s trimestrais, antes da distribuição, a fim de verificar a suficiência do lucro a ser distribuído. Veja-se a DRE relativa ao 1º trimestre de 2015, a título exemplificativo:

(fl. 1.174) No fechamento do exercício, emitiu a Recorrente seu demonstrativo de resultado do exercício que destaca a existência/suficiência dos lucros distribuídos, na esteira do quanto dispõe a IN RFB 971/09:

E defende que não há vedação legal no que se refere à distribuição desproporcional de lucros em relação à participação social, nas sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões regulamentadas, quando o contrato social for claro ao dispor sobre tal distribuição.

(fl. 1.179) Sendo assim, demonstrada/comprovada a existência de lucro pela Recorrente, ainda que os sócios tenham colaborado diretamente com seu trabalho, não há obrigatoriedade legal de que se estabeleça um pró-labore, podendo os sócios decidirem correr o risco de obter retorno exclusivamente na modalidade de distribuição de lucros, considerando os limites preestabelecidos por meio do Contrato Social. Este é exatamente o cenário correspondente ao presente processo administrativo, o que demanda o cancelamento da autuação fiscal.

Pois bem. Vejamos os julgados abaixo:

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. SOCIEDADE DE MÉDICOS E DENTISTAS. LIBERDADE DE PACTUAÇÃO. INEXISTÊNCIA DA DESCONSTITUIÇÃO DA CONTABILIDADE. LUCROS EFETIVADOS. NÃO INCIDÊNCIA.

Não há vedação legal no que se refere à distribuição desproporcional de lucros em relação à participação social, nas sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões regulamentadas, quando o contrato social for claro ao dispor de tal distribuição. In casu, havendo contabilidade que cumpre com as formalidades intrínsecas e extrínsecas e sendo a apuração de lucro regular e contabilizada, não há que se falar em tributação dos valores distribuídos como lucro. (Acórdão n. 2301-005.705, Relator Marcelo Freitas de Souza Costa, Sessão de 04/10/2018).

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. (Acórdão n. 2403-001.958. Relator Marcelo Magalhães Peixoto. Sessão de 13/03/2013).

É possível a distribuição desproporcional de lucros. Todavia, para que não se caracterize remuneração de trabalho, o CARF tem entendido que **os registros contábeis precisam estar corretos**. Aliás, na 1ª Seção chegou-se ao entendimento de que:

Firmadas essas premissas, cumpre registrar, ainda, que, no caso concreto, a Fiscalização não indicou existirem quaisquer equívocos na contabilidade da Recorrente. Houve, ainda, a deliberação em Assembleia e, como resultado, foi determinado em Ata que as distribuições de lucros seriam realizadas mensalmente e segundo o empenho de cada um dos sócios na satisfação da atividade empresarial.

Assim, considerando-se que não há na lei obrigatoriedade de pagamento de pró-labore, e que os tribunais superiores admitem o desenvolvimento de estratégias empresariais flexíveis, como a Pejotização, não se pode confundir o trabalho prestado diretamente à tomadora de serviços (Rede D'Or) como o trabalho fosse prestado à própria sociedade, nos termos do que trata o artigo 12, inciso V, alínea "f" da Lei n. 8.212/1991. (Acórdão n. 1302-006.907, Relator Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Sessão de 17/08/2023).

E nesse sentido há deficiência do Relatório Fiscal, que se limita a dizer que são provas: 1) *os documentos e depoimentos colhidos dos sócios*; e 2) *o próprio contrato social, ao não definir o que é custo dos serviços prestados em relação aos valores recebidos*:

(fl. 75) 28. Dos elementos colhidos dos sócios da HCB (documentos e depoimentos) quanto aos valores pagos por esta àqueles está claro que se trata de proventos (retribuição) pagos pelos serviços (médicos) prestados para o Hospital do Coração do Brasil em nome da HCB. Todos os médicos que prestaram depoimento, aqui incluindo-se o sócio majoritário, afirmam que recebem os valores correspondentes aos serviços que realizam.

29. Aqui não se trata de capital social investido que, em função de aplicação nas finalidades da empresa, devolvem a justa valia sob a forma de lucros. Ademais o Contrato Social deveria definir o que é custo dos serviços prestados em relação aos valores recebidos para que se pudesse delinear qual a parcela corresponde ao lucro. Nestes elementos o contrato é ausente.

Ressalto que a primeira prova (documentos e depoimentos) sequer consta nos autos:

(fl. 67) 14. Deixarão de ser juntados ao presente processo os depoimentos e documentos que os sócios apresentaram quando intimados. Tais elementos processuais constarão de seus processos individuais de lançamento e poderão, ao livre critério pessoal, extrair do sistema de processos da Receita Federal e fornecer à HCB para que esta os utilizem em suas contra-razões.

O que podemos saber, *através do Relatório Fiscal*, sobre os depoimentos, é que recebiam os valores conforme sua produtividade:

(fl. 67) 13. Em seus depoimentos os médicos, em síntese, informaram que:

Recebem os valores relativos ao trabalho prestado em nome do HCB sob a forma de distribuição de lucro; Trabalham por produtividade recebendo mensalmente os valores devidos de sua produção; Nos meses em que não trabalham não recebe qualquer valor; Recebem os honorários por realização de consultas, exames, cirurgias, plantões e laudos, de acordo com suas especialidades; Não souberam informar se sobre os valores pagos pela Rede D'or ao HCB relativo aos seus serviços prestados existe a retenção de algum valor; Que não têm conhecimento de distribuição de sobras de lucros ao final do exercício e que apenas recebem os valores que produzem.

Não há dúvidas de que os valores recebidos por sócio a título de distribuição de lucro, em desconformidade com a legislação tributária, podem compor sua remuneração, sujeitando-se à incidência da contribuição previdenciária. E que as remunerações de pró-labore e participação nos resultados devem estar discriminadas na contabilidade, de maneira a evitar a incidência da contribuição previdenciária sobre o total dos valores pagos aos sócios à luz do disposto no inciso II do §5º do artigo 201 do Regulamento da Previdência Social.

É certo, também, que a própria Receita Federal já manifestou o entendimento na Solução de Consulta DISIT/SRRF06 46/2010 de que os lucros distribuídos aos sócios de forma desproporcional à sua participação no capital social são isentos dos impostos e não se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária, *desde que tal distribuição esteja devidamente estipulada no contrato social*, em conformidade com a legislação societária:

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS AOS SÓCIOS. NÃO INCIDÊNCIA.

O sócio cotista que receba pró-labore é segurado obrigatório do RGPS, na qualidade de contribuinte individual, havendo incidência de contribuição previdenciária sobre o pro labore por ele recebido.

Não incide a contribuição previdenciária sobre os lucros distribuídos aos sócios quando houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho (pro labore) e a proveniente do capital social (lucro) e tratar-se de resultado já apurado por meio de demonstração do resultado do exercício – DRE.

Estão abrangidos pela não incidência os lucros distribuídos aos sócios de forma desproporcional à sua participação no capital social, desde que tal distribuição esteja devidamente estipulada pelas partes no contrato social, em conformidade com a legislação societária.

Dito isto, consta no Contrato social da Recorrente (fl. 213 a 231) a questão do Capital social (fl. 226):

(fl. 229- fl. 183 do arq.) CLÁUSULA SÉTIMA - PRÓ-LABORE

Os Sócios farão jus a uma retirada mensal, a título de Pró-Labore, que será, periodicamente, fixada por consenso entre eles, registrado em ata de reunião, dentro dos limites estabelecidos pela legislação em vigor do Imposto de Renda, a qual, quando efetivada será levada a débito da conta Despesas Operacionais da Sociedade.

Parágrafo Único. O Sócio Administrador e o Sócio Responsável Técnico da Sociedade renunciam o recebimento de "pro labore".

CLÁUSULA OITAVA - BALANÇO E DISTRIBUIÇÃO DE RESULTADOS

No fim de cada exercício social, em 31 de dezembro, será levantado um balanço; geral. Os resultados nele apurados terão a destinação que lhes for atribuída pelos sócios detentores de 75% (setenta e cinco) por cento do capital social, sendo expressamente admitida a distribuição de lucros desproporcional à participação de cada sócio no capital social. A Sociedade poderá levantar balanços em períodos menores e distribuir lucros à conta de lucros apurados nestes balanços, mediante deliberação tomada por sócios representando 75% (setenta e cinco) por cento do capital social da Sociedade.

Parágrafo Primeiro: A totalidade ou parte do lucro líquido do exercício poderá, mediante aprovação dos sócios titulares de 75% (setenta e cinco) por cento do capital social, ser aplicada na constituição de reserva de lucros, com a finalidade de assegurar recursos para o desenvolvimento das atividades da Sociedade.

Parágrafo Segundo: Os honorários médicos estarão integralmente desvinculados da participação no capital social da sociedade, ainda que exista disposição de distribuição de lucro no final do exercício social.

Consta também Livro Diário (fls. 726 a 730), além de Balancete mensal de verificação (fls. 732 a 736), Demonstração de Resultados do Exercício de 2015 (fls. 747 a 750) e de 2016 (fls. 751 a 754), e finalmente Demonstrativo de Faturamento (fls. 762 a 769). **A propósito, não consta nenhuma crítica por parte da Fiscalização à contabilidade da Recorrente.** A matéria foi tratada na ata de *aprovação do Balanço Patrimonial e Econômico Financeiro e do DRE*:

(fl. 994 a 995) Após avaliação da gerência da Sociedade, decidiu-se pela distribuição de lucro, cujos valores contabilizados, estão relacionados e declarados no Anexo I, a esta ata, cujo valor total foi de R\$ 19.146.216,62 (dezenove milhões, cento e quarenta e seis mil, duzentos e dezesseis reais e sessenta e dois centavos). Considerando as disponibilidades financeiras foi registrado como a pagar o valor de R\$ 1.928.044,00 (hum milhão, novecentos e vinte e oito mil, quarenta e quatro reais), conforme consta no Anexo I, a ser regularizado no exercício de 2017. Considerando que a 15ª Alteração Contratual, assinada em 28.11.2016, somente pode ser registrada em 15 de fevereiro de 2017, os valores pagos aos Sócios entrantes naquela alteração, estão considerados como Adiantamentos, e constam do Anexo II a esta ata, no valor total de R\$ 2.632.093,00 (dois milhões, seiscentos e trinta e dois mil, noventa e três reais) para posterior ajuste no exercício de 2017. Após o exposto, e as

explicações dos administradores sobre a gestão da Sociedade, foi colocada em votação os assuntos pautados, que apreciados pelos presentes, foram aprovados por unanimidade, o Balanço Patrimonial e a Demonstração de Resultados do exercício de 2016, a Distribuição dos Lucros e os Adiantamentos, conforme relacionados e declarados nos Anexos I e II, a esta ata, devidamente assinados por todos os Sócios, que com tudo concordam. Ressalte-se que a distribuição do lucro está de acordo com o disposto na Cláusula Sétima do Contrato Social.

O meu posicionamento é de que a ideia de que os médicos possam receber pelo quanto contribuíram à empresa, em forma de distribuição de lucros, não é nenhuma afronta à legislação previdenciária.

Alexandre Evaristo Pinto¹ endossa a liberdade contratual ao entender que a distribuição desproporcional de lucros pode ser justificada por uma série de motivos, como a capacidade de determinado sócio trazer mais lucro à sociedade, sem que isso traga repercussões negativas ao contribuinte em âmbito tributário:

Vale ressaltar, ainda, que há diversas situações fáticas que podem implicar uma distribuição desproporcional, tais como a situação em que um dos sócios é fator preponderante para a captação de clientes por conta de sua extensa rede de contatos. Tal sócio, a depender da existência da possibilidade de distribuição desproporcional de lucros no contrato social, pode fazer jus a uma maior participação nos lucros, uma vez que ele possui impacto direto no aumento dos lucros da referida sociedade.

É o entendimento constante no Acórdão n.º 1302-005.286, Relator Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, Sessão de 17/03/2021:

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. SOCIEDADE DE MÉDICOS. LIBERDADE DE PACTUAÇÃO. INEXISTÊNCIA DA DESCONSTITUIÇÃO DA CONTABILIDADE. LUCROS EFETIVADOS. NÃO INCIDÊNCIA.

Não há vedação legal para que se delibere pela distribuição desproporcional de lucros (e não de acordo com a participação social) nas sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões regulamentadas, quando o contrato social for claro ao dispor de tal distribuição. *In casu*, havendo contabilidade completa que cumpre com as formalidades intrínsecas e extrínsecas e sendo a apuração de lucro regular, não há que se falar em tributação dos valores distribuídos como lucro.

Por sua vez, a ideia de terceirização e “pejotização” ilícitas *per se* foi superada com o Tema 725 do STF, de 04/12/2023: *É lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas*

¹ Pinto, Alexandre Evaristo. **Efeitos tributários da distribuição desproporcional de lucros ou dividendos**. Consultor Jurídico, São Paulo/SP, 30 de janeiro de 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-jan-30/direto-carf-efeitos-tributarios-distribuicao-desproporcional-lucros/>>. Acesso em: 25/02/2025.

envolvidas, mantida a responsabilidade subsidiária da empresa contratante. Em não havendo as características de emprego (*subordinação, habitualidade, onerosidade e pessoalidade*) – as quais sequer foram ventiladas pela Fiscalização – não há falar em ilicitude.

Ademais, o próprio TRT tem reconhecido que, se não há vício de consentimento, se o empregado é hiper suficiente e é capaz de decidir seus interesses, não há falar em proteção trabalhista nos moldes tradicionais. E é o caso dos médicos. Veja-se:

Vale dizer que o reclamante é pessoa esclarecida, formado em análise de sistemas com nível superior e auferia rendimentos superiores à grande maioria da população brasileira (R\$ 18.900,00), o que o coloca em patamar diferenciado dos demais trabalhadores.

(TRT da 2ª Região; processo: 1000680-73.2023.5.02.0068; data: 21-03-2024; Órgão Julgador: 9ª Turma – Cadeira 1 – 9ª Turma; relator(a): ALCINA MARIA FONSECA BERES)

E, no caso concreto, o autor possuía plena autonomia para contratar na forma que melhor atendesse aos seus interesses, pois se trata de profissional altamente gabaritado e extremamente bem remunerado, motivo pelo qual não é caso de vínculo de emprego.

(TRT da 2ª Região; Processo: 1001526-96.2019.5.02.0079; Data: 02-05-2024; Órgão Julgador: 15ª Turma – Cadeira 5 – 15ª Turma; Relator(a): JONAS SANTANA DE BRITO)

É como entende Vólia Bomfim²:

A atual posição do Supremo, em um movimento reformista, reflete o reconhecimento dessa nova dinâmica mundial e a necessidade de se viabilizar as demandas de maior eficiência da economia, por meio de uma interpretação mais ampla e flexível em relação ao polêmico tema da terceirização da mão de obra, pejetização, entre outras modalidades de contrato de prestação de serviços. (...)

Cabe observar, assim, das decisões do Supremo que, apesar de supostamente poderem estar presentes todos os requisitos materiais para reconhecimento do vínculo de emprego da CLT, o fato do trabalhador ser hipersuficiente e de se tratar de pessoa esclarecida, relativiza e até exclui as regras de direito do trabalho e prioriza a autonomia da vontade, pois parte da premissa de que o trabalhador pode escolher, de forma esclarecida, o tipo de contratação (*animus contrahendi*), como também aponta a igualdade entre as partes para negociar diretamente.

Já a falta de informação e as multas decorrentes neste Processo advém de se saber se houve efetiva distribuição de lucros ou se trata de remuneração por serviços. Em se entendendo pela distribuição de lucros, perde sentido falar nas multas.

² BOMFIM, Vólia. **Argumento da hipersuficiência do trabalhador para admitir pejetização**. Consultor Jurídico, São Paulo/SP, 23 de outubro de 2024. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2024-out-23/o-argumento-da-hipersuficiencia-para-admitir-a-pejetizacao>>. Acesso em: 25/02/2025.

(fl. 99) 65. Da análise da GFIP entregue pela HCB à Receita Federal verifica-se que não foram informados os valores pagos aos sócios pelos serviços médicos prestados. Observe-se aqui que o fato de a empresa apresentar interpretação tributária divergente não suprime desta autoridade tributária o dever da aplicação das sanções previstas em Lei.

Portanto, dou razão ao Contribuinte, no que ficam prejudicadas as análises de Legitimidade passiva do Responsável Solidário ou às Multas decorrentes.

4. Conclusão

Ante o exposto, conheço o Recurso Voluntário e, no mérito, dou provimento.

Assinado Digitalmente

Fernando Gomes Favacho

Conselheiro