



<b>Processo nº</b>	10166.725723/2019-02
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>1302-006.907 – 1<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 3<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	17 de agosto de 2023
<b>Recorrente</b>	RESPIRAR CIRURGIA TORÁCICA E PNEUMOLOGIA LTDA
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2015, 2016

PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO. SOPESAMENTO. PRINCÍPIOS DA PRECLUSÃO, IMPULSO OFICIAL E VERDADE MATERIAL.

A prova documental será apresentada na impugnação a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente e/ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

A depender do caso concreto, é possível flexibilizar a norma insculpida no artigo 16, § 4º do Decreto nº 70.235/72, desde que, evidentemente, a prova tenha sido colacionada aos autos antes da tomada de decisão, nos termos do artigo 38 da Lei nº 9.784/1999, porquanto a *preclusão* se vincula ao princípio do impulso processual.

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

*In casu*, havendo registros contábeis que cumprem com as formalidades intrínsecas e extrínsecas e sendo a apuração de lucro regular e contabilizada, não há que se falar na tributação dos valores distribuídos enquanto lucro como se se tratasse de rendimentos recebidos a título de *pro-labore*.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário, para cancelar o lançamento tratado no presente processo (prejudicada a análise referente à qualificação da multa aplicada e à incidência de juros sobre multas), vencidos os conselheiros Wilson Kazumi Nakayama e Paulo Henrique Silva Figueiredo, que votaram por

negar provimento ao recurso em relação à matéria analisada. O conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo manifestou a intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wilson Kazumi Nakayama, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, Marcelo Oliveira, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

## Relatório

Trata-se, na origem, de Auto de Infração por meio do qual foi constituído crédito tributário consubstanciado na exigência de multa isolada prevista no artigo 9º da Lei nº 10.426/2002, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007, o qual restou formalizado no montante total de R\$ 3.011.114,16.

De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal que compõe o respectivo Auto de Infração (fls. 2/4), a Autoridade fiscal apurou que a Respirar Cirurgia Torácica e Pneumologia Ltda. (“Respirar”) não teria realizado a retenção na fonte do Imposto de renda incidente sobre os valores que teriam sido pagos aos seus sócios e, portanto, teria incorrido na hipótese do artigo 9º da Lei nº 10.426/2002, com redação dada pelo artigo 16 da Lei nº 11.488/07, que dispõe que a fonte pagadora sujeitar-se-á a aplicação da multa de que trata o artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, duplicada, quando for o caso, nas hipóteses que deixa de reter o imposto devido. Confira-se:

“DEMAIS INFRAÇÕES À LEGISLAÇÃO DOS IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES INFRAÇÃO: MULTA POR FALTA DE RETENÇÃO NA FONTE DE IMPOSTO OU CONTRIBUIÇÃO

Multa devida em decorrência de falta de retenção na fonte de imposto ou contribuição, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador Multa

18/04/2019 3.011.114,16

Enquadramento Legal

[...]

Art. 9º da Lei nº 10.426/02, com a redação dada pelo art. 16 da Lei nº 11.488/07.”

Conforme se verifica do Relatório Fiscal de fls. 5/30, a Autoridade fiscal acabou entendendo pela aplicação da multa isolada pela falta de retenção na fonte do imposto com base nos seguintes elementos fático-jurídicos:

## “III. DO OBJETO DO LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

3. Os objetos do crédito tributário, ora levantado, são contribuições previdenciárias patronais, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social) e Imposto Sobre a Renda incidentes sobre os proventos pagos aos sócios em retribuição aos serviços que prestaram à empresa RESPIRAR CIRURGIA TORACICA E PNEUMOLOGIA LTDA (CNPJ 05.700.230/0001-87), doravante denominado neste Relatório Fiscal por RESPIRAR.

4. A atividade econômica do RESPIRAR está definida pelo CNAE – Código Nacional de Atividade Econômica do grupo 8630 conforme:

**CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL**  
**86.30-5-03 - Atividade médica ambulatorial restrita a consultas**

**CÓDIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDÁRIAS**  
**86.30-5-01 - Atividade médica ambulatorial com recursos para realização de procedimentos cirúrgicos**  
**86.30-5-02 - Atividade médica ambulatorial com recursos para realização de exames complementares**  
**86.50-0-04 - Atividades de fisioterapia**

**CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA**  
**206-2 - Sociedade Empresária Limitada**

[...]

## V. DA ESTRUTURA SOCIETÁRIA DA EMPRESA

7. O RESPIRAR é uma sociedade limitada (cláusula primeira) com o seguinte objeto social:

### CLÁUSULA TERCEIRA:

A sociedade tem como objetivo social: Clínica médica, cirurgia torácica e atendimento de fisioterapia respiratória, a serem realizadas nos hospitais privados de Brasília, sendo que os serviços serão prestados pelos próprios sócios ou por profissionais contratados devidamente registrados em seus respectivos Conselhos, responsabilizando-se cada um, civil e criminalmente, por qualquer erro, dolo, imperícia ou negligência que venha ocorrer no exercício de sua profissão.

[...]

## VI. DOS ELEMENTOS COLHIDOS NO PROCEDIMENTO FISCAL

9. Durante a procedimento fiscal TDPF1 n.º 01.1.01.00-2017-00096-0 realizado na empresa REDE D'OR SAO LUIZ S.A., CPF/CNPJ n.º 06.047.087/0001-39 constatou-se que sócios da empresa RESPIRAR prestavam serviços à REDE D'OR em nome da fiscalizada.

10. Foram então abertas fiscalizações nos seguintes sócios da empresa:

- CPF 409.602.931-91 HUMBERTO ALVES DE OLIVEIRA
- CPF 842.609.123-72 LUCY ANNE LOPES MOURA RIBEIRO
- CPF 619.349.415-49 RAFAEL MARQUES RIBEIRO PESSOA;

11. Em seus depoimentos os médicos, em síntese, informaram que:

- Recebem os valores relativos ao trabalho prestado em nome do RESPIRAR sob a forma de distribuição de lucro;
- Informaram que sobre os valores pagos pela Rede D'or ao RESPIRAR retém parte do valor antes de repassar para os médicos para cobertura de impostos mensais e trimestrais e custos de administração;
- 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;
- Ao final do período (semestral ou anual) não existe a distribuição de sobra de lucros.

[...]

## **VII. DOS VALORES RECEBIDOS PELO RESPIRAR REFERENTE AOS SERVIÇOS**

13. A empresa fiscalizada entregou os arquivos digitais seu faturamento e relação de notas fiscais solicitadas que constam do Anexo 1 (...).

[...]

16. Foram consultadas as DIRF relativas aos anos calendários 2015 e 2016 conforme abaixo:

[...]

17. Os incisos XII dos § 2º dos artigos 2º das Instruções Normativas RFB N° 1503/2014 e 1587/2015 determinam que:

*“Art. 2º Estarão obrigadas a apresentar a Dirf 2015 (2016) as seguintes pessoas jurídicas e físicas que pagaram ou creditaram rendimentos sobre os quais tenha incidido retenção do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), ainda que em um único mês do ano-calendário, por si ou como representantes de terceiros:*

...

*§ 2º Deverão também apresentar a Dirf as pessoas físicas e jurídicas domiciliadas no País que efetuarem pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, ainda que não tenha havido a retenção do imposto, de valores referentes a:*

...

*XII - lucros e dividendos distribuídos;”*

18. Observe-se que os valores informados pela empresa RESPIRAR em arquivo digital durante a fiscalização foram informados em DIRF como distribuição de lucros e dividendos.

## **VIII. DOS VALORES PAGOS AOS DOS SÓCIOS DA EMPRESA RESPIRAR**

[...]

21. O contrato social da RESPIRAR trata do pró-labore da seguinte forma:

### **CLÁUSULA DÉCIMA PRIMEIRA**

Os sócios de comum acordo resolvem deixar em aberto a retirada de mensal, a título de ‘pró-labore’, ficando facultado a cada sócio a retirada antecipada de lucros conforme balancetes trimestrais, apurados pela sociedade, o valor a ser distribuído é o acordado pelos sócios independente da participação societária.

22. Observa-se, porém, que nenhum sócio, apesar de trabalhar na empresa (em nome dela em outros estabelecimentos hospitalares e na própria clínica) não receberá qualquer valor em retribuição aos seus serviços prestados.

23. Caso o sócio não exerça nenhuma função dentro da empresa ele não deve receber o pró-labore. Ele receberá apenas o que lhe compete na divisão de lucros. O valor não

precisa ser fixo e pode ser alterado sempre que for apropriado para a empresa e deve constar no Contrato Social da empresa.

[...]

25. A distribuição de lucros é outra forma de remuneração dos sócios que não trabalham na empresa ou remuneração do capital do sócio emprestado para a empresa. A distribuição pode ser proporcional ao investimento feito pelos sócios, baseada no resultado da empresa. A periodicidade da divisão de lucros pode ser mensal, bimestral, anual, ou como os sócios acharem o mais conveniente. A forma de distribuição de lucros deve ser acordada entre as partes e definido no Contrato Social, que deverá estabelecer a periodicidade de distribuição.

26. A distribuição dos lucros é isenta de tributação, desde que divulgada contabilmente.

## **IX. DA INTERPRETAÇÃO DA DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS REALIZADA AOS SÓCIOS DA EMPRESA RESPIRAR**

27. Dos elementos colhidos dos sócios da RESPIRAR (documentos e depoimentos) quanto aos valores pagos por esta àqueles está claro que se trata de proventos (retribuição) pagos pelos serviços (médicos) prestados para os diversos hospitais (Santa Lúcia, Santa Helena) em nome da RESPIRAR. Todos os médicos que prestaram depoimento, aqui incluindo-se o sócio majoritário, afirmam que recebem os valores correspondentes aos serviços que realizam.

28. 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.

[...]

## **X. FATOS GERADORES**

[...]

### **X.2. Do Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**

37. Da mesma forma o caput e o § 1º do artigo 3º da Lei nº 7.713/1998 combinado com o artigo 3º da Lei nº 8.134/1990 definem que os proventos de qualquer natureza (retribuição dos serviços prestados pelos sócios) constituem base de cálculo do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza devendo este ser retido pela empresa responsável pelo pagamento direto à pessoa física, no caso a RESPIRAR.

[...]

## **XI. DA DATA DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR**

[...]

### **XI.2. Do Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**

41. O Decreto nº 3000/1999 e o Decreto nº 9580/2018 definem que o Imposto Renda deverá ser retido pela fonte (empresa responsável pelo pagamento) no ato do pagamento, conforme:

*“Art. 775. Compete à fonte reter o imposto sobre a renda de que trata este Título (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 99 e art. 100; e Lei nº 7.713, de 1988, art. 7º, § 1º).”*

## XII. DA BASE DE CÁLCULO

[...]

47. O artigo 9º da Lei 10.426/2002 define que:

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

48. Trata assim o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, em relação aos lançamentos de ofício:

*“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:  
I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; ”*

49. Desta forma a multa a ser aplicada corresponde a 150% do valor do Imposto de Renda que deixou de ser retido e recolhido. O valor total do imposto que deixou de ser recolhido no ano calendário 2015 e 2016 é de R\$ 2.007.409,45. Aplicando-se a multa de 150% temo que o valor devido da multa é de R\$ 3.011.114,16.”

A Autoridade fiscal acabou aplicando a multa prevista no artigo 9º da Lei nº 10.426/2002, com redação dada pelo artigo 16 da Lei nº 11.488/2007, na modalidade qualificada, já que, no seu entendimento, os atos praticados tais quais descritos no Relatório Fiscal foram perpetrados pela *Respirar* em conluio com seus sócios, conforme se verifica dos trechos abaixo transcritos:

### **“XIII.4. Da qualificação da multa de ofício em razão dos atos praticados pelo RESPIRAR em conluio com seus sócios**

68. Observe-se que na análise em questão que o RESPIRAR de forma deliberada e em conjunto com seus sócios resolveram que a remuneração dos serviços médicos prestados seria realizada sob a forma de distribuição de lucros antecipados.

69. Assim, não considerando os valores como proventos decorrentes do trabalho realizado, o RESPIRAR deixaria de cumprir com as obrigações trabalhistas, previdenciárias e tributárias que emanam da prestação de serviços médicos por pessoas físicas, quais sejam:

- Preparar folha de pagamento;
- Descontar a contribuição previdenciária e reter o imposto de renda da pessoa física;
- Informar os valores descontados em DIRF;
- Declarar mensalmente a GFIP;
- Outras obrigações previstas em Lei.

70. Do ponto de vista tributário além das obrigações acessórias, a empresa é obrigada a recolher ou reter e recolher os seguintes tributos sobre o valor dos serviços prestados pelos médicos:

- Contribuição previdenciária patronal na alíquota de 20%;
- Imposto de Renda Retido na Fonte de acordo com a alíquota progressiva a que estiver enquadrado o pagamento total mensal;

71. Assim a empresa teria obrigação de recolhimento de 20% de contribuições previdenciárias e até 27,5% de imposto de renda sobre os valores pagos a título serviços prestados por empregados, valores estes que são sonegados pelo método escolhido pela empresa.

72. Ocorre a vantagem também na pessoa física. O sócio (médico), supondo que já contribui em outras fontes de renda, está limitado a um teto do INSS, sobre o valor dos proventos recebidos e seria tributado somente pelo imposto de renda da pessoa física na alíquota de até 27,5%.

73. Percebe-se que tanto o RESPIRAR quanto os seus sócios agem em conluio para escolher a melhor forma de pagar menos tributos ao estado, aqui considerados os impostos sobre a rendas e as contribuições. Nada de ilegal em se associar para promover a redução do custo de produção desde que tais associações sejam permitidas por Lei.

74. Podemos então detalhar assim a ilicitude praticada pelos RESPIRAR e seus sócios: Criaram uma forma de evitar que ocorresse o fato gerador de contribuição previdenciária e do imposto de renda da pessoa física incidentes sobre os proventos decorrentes dos serviços médicos prestados. O problema repousa em saber se essa forma arquitetada é lícita ou não. Assim temos o conluio, qual seja, a associação de duas ou mais pessoas para a prática de atos.

[...]

76. Está claro o dolo uma vez que, conforme os depoimentos, ocorreu o ajuste entre partes que apresentam conjunção de valores e intenção. Está clara a fraude porque os pagamentos realizados e suas verificações bancárias, contábeis e confirmadas nos depoimentos são a materialização da ilicitude. Está claro o conluio uma vez que participam do processo o RESPIRAR e os seus sócios.

77. A forma escolhida pelo RESPIRAR e seus sócios está eivada de ilegalidades conforme tratada anteriormente e é realizada de forma deliberada para sonegar o recolhimento de impostos.

[...]

81. O RESPIRAR e seus sócios de forma deliberada em conluio de vontades promoveram, conforme fartamente descrito neste relatório, com o único objetivo de promover a sonegação de tributos e contribuições cometendo o ajuste doloso de que trata o artigo 73 da Lei n.º 4.502/64.

82. O RESPIRAR e seu sócios impediram que ocorresse o fato gerador das contribuições previdenciárias e imposto de renda da pessoa física decorrentes do recebimento de proventos como contrapartida de serviços. Assim promoveram uma ação dolosa que, conforme demonstrado anteriormente, promove a redução dos tributos devidos (imposto sobre a renda e contribuição previdenciária) incidindo nas tipificações previstas nos artigos 73 e 72 da referida lei, quais sejam, conluio com o objetivo de fraude cujos efeitos são a redução dos valores dos tributos a serem recolhidos.”

Em 24/04/2019, a *Respirar* foi intimada da presente Autuação por via postal, conforme se verifica do Aviso de Recebimento de fls. 137, e, em 24/05/2019, entendeu por apresentar Impugnação de fls. 144/176, acompanhada dos documentos de fls. 177/213, em que suscitou, em síntese, (i) a possibilidade da distribuição de lucros, seus requisitos e a exigência de

pró-labore, (ii) a insubsistência das razões que levaram o auditor a desconsiderar a distribuição de lucro realizada, (iii) a inexistência de evasão fiscal, (iv) a configuração de *bis in idem*, (v) o descabimento da multa de ofício, (vi) a impossibilidade da qualificação da multa, (vii) a não incidência dos juros de mora sobre a multa qualificada, e, por fim, (viii) a ausência dos requisitos para atribuição de responsabilidade passiva. Posteriormente, a *Respirar* entendeu por apresentar a Petição de fls. 298 por meio da qual solicitou a juntada dos documentos de fls. 299/306.

Os autos foram encaminhados à Autoridade julgadora de 1<sup>a</sup> instância para que a Impugnação fosse apreciada. E, aí, em Acórdão de nº 02-98.420 (fls. 308/330), a 3<sup>a</sup> Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte - MG entendeu por julgá-la improcedente, de modo que a cobrança do crédito tributário foi mantida *in totum*. Ao final, o referido Acórdão restou ementado nos seguintes termos:

**“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2015, 2016

**MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. FALTA DE RETENÇÃO NA FONTE.**

Constatada a falta de retenção do imposto, que tiver a natureza de antecipação, após a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de beneficiário pessoa física, afigura-se correto exigir-se da fonte pagadora a multa de ofício isolada, nos termos do Parecer Normativo Cosit nº 01/2002.

**MULTA DE OFÍCIO DUPLICADA.**

O percentual da multa de ofício será duplicado se estiverem comprovadas as circunstâncias previstas em lei como caracterizadoras de infração qualificada.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Acordam os membros da 3<sup>a</sup> Turma de Julgamento, por unanimidade, nos termos do voto do relator, parte integrante deste acórdão, em indeferir a juntada posterior de documentos, não conhecer das alegações concernentes a matéria objeto de processo diverso e, no mérito, julgar improcedente a impugnação, para manter integralmente o crédito tributário lançado.”

Em 18/03/2020, a *Respirar* foi devida e regularmente intimada do resultado do Acórdão nº 308/330, conforme se verifica do AR juntado às fls. 334, e, na sequência, acabou entendendo por apresentar Recurso Voluntário de fls. 337/372 por meio do qual sustenta, em síntese, as seguintes alegações:

(i) Possibilidade da juntada de documentos

Que, no caso, a DRJ não analisou os documentos extemporaneamente juntados, contudo a mesma DRJ acabou analisando impugnação apresentada por esse contribuinte em face de lançamento fiscal que tem por objeto a exigência de contribuição previdenciária e, na oportunidade, aceitou os documentos em atendimento ao princípio da verdade material.

(ii) Legalidade do procedimento adotado pela Recorrente.

Que desde que inexistem irregularidades na contabilidade do contribuinte e haja previsão contratual autorizando a distribuição desproporcional, além

de lucro no período, o CARF vem reconhecendo a validade de distribuições de lucros em situações iguais a presente, e.g. Acórdão n.º 2301-005.705;

Que a DRJ se valeu em parte da mesma posição constante no termo de verificação fiscal, especificamente quanto ao argumento de que os sócios ao contribuírem para o desempenho da atividade empresarial devem receber remuneração, ou melhor pró-labore. Esse entendimento não pode perpetuar, sob pena de lesão irreparável ao princípio da livre iniciativa, além de abrir precedente para que a RFB decida como a sociedade deva distribuir os seus lucros sociais;

Que é garantido aos sócios a liberdade de contratar e definir como seus negócios se realizarão, por conseguinte, e com base nesta premissa aos mesmos é garantido a possibilidade de definir a forma em que serão distribuídos os lucros sociais;

Que o contrato social é suficientemente claro ao consignar que os sócios entenderam por não instituir o pagamento de pró-labore no instrumento;

Que há, de fato, irresignação quanto ao conteúdo material ou formal dos documentos fiscais, logo, a escrita contábil da recorrente não foi desconsiderada ou descaracterizada por conter omissões, incorreções ou não atender às formalidades extrínsecas, a ponto de não fazer prova a seu favor. Portanto os valores distribuídos aos sócios devem ser interpretados como lucro, tendo em vista que essa foi sua real natureza;

Que o Lucro equivale ao valor apurado pela sociedade ao final do ano calendário, o qual deverá ser superior ao capital social. Lembrando, a grosso modo, que capital social consiste no montante mínimo que a sociedade necessita para manter sua atividade, logo, qualquer quantia acima disso é considerado lucro;

Que a antecipação do lucro é a forma pela qual a sociedade decide partilhar entre os sócios o lucro obtido no ano calendário, se a distribuição de lucro se deu antecipadamente, e, ao final do ano calendário verificou a inexistência do mesmo, os valores distribuídos antecipadamente devem ser devolvidos a sociedade, nos termos do artigo 1.059 do Código Civil, de modo que, ao contrário do afirmado pela DRJ, a existência ou não de lucro é fundamental para apurar a validade da distribuição do mesmo, seja ela feita antecipadamente ou não;

Que somente incide a previsão do artigo 1.008 do Código Civil se – e somente se – os sócios não participarem da distribuição do lucro da sociedade, de modo que o fato de o sócio não participar da distribuição antecipada de lucro num determinado período não significa que o mesmo foi excluído da participação dos lucros obtidos pela sociedade como deseja fazer crer a DRJ; e

Que a ata em que consta a deliberação dos sócios definiu de forma clara a maneira que a recorrente iria distribuir os lucros - os sócios receberiam mensalmente como antecipação de lucros o correspondente ao seu empenho no desenvolvimento da atividade empresarial.

(iii) Da existência de *affectio societatis*

Que foi constituída com um verdadeiro propósito negocial que vem sendo realizado ao longo dos anos. Isso porque pratica suas ações almejando o objetivo para qual foi constituída. Portanto, a estrutura societária utilizadas pelos envolvidos é lícita tendo em vista que há um propósito negocial extratributário e as ações praticadas pela empresa estão acompanhadas de razões econômicas, societárias, comerciais ou financeiras, além é claro da finalidade de pagar menos tributos.

(iv) Da Multa de ofício

Que a multa é indevida, haja vista não restar caracterizado o fato gerador do tributo imputado;

Que não estão presentes os requisitos para qualificação da Multa: ausente comprovação incontestável da conduta dolosa do sujeito passivo; e

Que a Autoridade julgadora de piso não especificou diretamente qual foi a conduta dolosa praticada pela contribuinte

(v) Da Incidência dos juros de mora sobre a multa qualificada

Que, além de claramente separar a natureza jurídica dos tributos (invariavelmente decorrente de condutas lícitas, segundo o artigo 3<sup>a</sup>) e das multas (penalidades pela prática de ilícitos, ou seja, sanções aplicadas quando da ocorrência de infrações ao sistema tributário), o CTN, em seu artigo 161 dispõe que o “*crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária aplicação dos juros*”; e

Que, quando do julgamento do Acórdão nº 3402-003.817, este E. CARF acabou entendendo que “*não incidem juros de mora sobre a multa de ofício, por carência de fundamento legal expresso*”.

Com base em tais alegações, a Recorrente pugna pelo conhecimento e provimento do seu presente Recurso Voluntário para que seja reconhecida a legalidade do procedimento adotado pela sociedade para fins de distribuição dos lucros e, por conseguinte, a improcedência da autuação fiscal, e, subsidiariamente, acaso não seja esse o entendimento adotado, que seja afastada a multa de ofício ou, ao menos, a aplicação na modalidade qualificada.

E, aí, os autos foram encaminhados a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF para que o Recurso seja apreciado, e, na sequência, o presente Processo acabou sendo distribuído a este Relator através de sorteio, nos termos do que determina o artigo 49, § 2º do Anexo II do RICARF.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

**1. Juízo de Admissibilidade de Recurso Voluntário**

De início, devo analisar a admissibilidade do Recurso Voluntário interposto pela empresa para verificar se os pressupostos recursais intrínsecos e extrínsecos encontram-se presentes.

A começar pela análise do requisito extrínseco da tempestividade, verifico, de plano, que, em 18/03/2020, a empresa *Respirar* tomou conhecimento do resultado do Acórdão nº 02-98.420, conforme se verifica do AR juntado às fls. 334 de modo que o prazo de 30 dias previsto no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72 começou a fluir em 19/03/2020 (quinta-feira) e findar-se-ia apenas em 17/04/2020 (sexta-feira), sendo que, no caso, o presente Recurso Voluntário foi apresentado no mesmo dia 18/03/2020, conforme se verifica do Termo de Análise de Solicitação de Juntada de fls. 336.

Considerando, pois, que o Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade recursais, devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo e examinar as alegações meritórias formuladas, as quais, a rigor, serão tratadas em tópicos apartados.

**2. Da análise dos documentos juntados antes da Decisão proferida pela Autoridade de 1<sup>a</sup> instância**

Antes de adentrarmos na análise das alegações meritórias que restaram formuladas pela *Respirar*, impende assinalar que, quando da apresentação da sua Impugnação de fls. 144/176, a ora Recorrente não havia colacionado aos autos os documentos de fls. 221/295 e 299/306, os quais, a rigor, foram trazidos aos autos antes mesmo do julgamento do Acórdão recorrido nº 02-98.420.

De plano, verifica-se que, à luz do artigo 16, § 4º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, a prova documental deverá ser apresentada juntamente com a Impugnação a menos que (a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, (b) refira-se a fato ou a direito superveniente ou, ainda, (c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. *In verbis*:

**“Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972”**

**Art. 16.** A impugnação mencionará:

**§ 4º** A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)(Produção de efeito)

**a)** fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)(Produção de efeito)

**b)** refira-se a fato ou a direito superveniente;(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)(Produção de efeito)

**c)** destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)(Produção de efeito)."

É bem verdade que as limitações à apresentação de provas previstas no artigo 16, § 4º do Decreto nº 70.235/72 têm provocado intensos e técnicos debates. Todavia, no âmbito do processo administrativo fiscal, a regra que deve predominar é a de que a prova documental deve ser apresentada juntamente com a impugnação, exceto se, através de petição, o sujeito passivo demonstrar, com fundamentos, a ocorrência de alguma das hipóteses excepcionais ali constantes.

Nos dizeres de James Marins<sup>1</sup>,

“(...) a jurisprudência administrativa dos Conselhos de Contribuintes (hoje Carf - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), tem admitido a juntada de documentos essenciais para o julgamento da lide, antes do julgamento, aplicando, nesse caso, o art. 38 da Lei nº 9.784/99.

[...]

A flexibilização generalizada do regime de fases e de preclusões processuais fragiliza a segurança do processo e não pode ser admitida mesmo sob a invocação do princípio da formalidade moderada, por atingir axioma ínsito ao conceito ontológico do procedimento e do processo entendido *cedere pro*. É de se notar, ademais, que a Câmara de Recursos Fiscais já decidiu que configura cerceamento de defesa a juntada por parte do Fisco de documentos após a impugnação e antes da decisão.”

É nesse mesmo sentido que José Antonio Savaris<sup>2</sup> tem sustentado ao asseverar o seguinte:

“A ausência de preclusão não é e nunca foi garantia de justiça e de efetividade do direito material. Aliás, o devido processo legal manifesta princípios processuais outros além da verdade material ou do direito de defesa. O processo, até pela força etimológica do vocábulo, requer andamento, desenvolvimento, marcha e conclusão. A segurança e a observância das regras previamente estabelecidas para a solução das lides constituem valores igualmente relevantes.

Assim, a preclusão se afigura indispensável ao devido processo legal e de modo algum se revela incompatível com o Estado de Direito ou com o direito de ampla defesa. A amplidão traduz qualidade do que é vasto ou de grande extensão, mas não se confunde com o irrestringível, diante do que se pode concluir que para o processo administrativo tributário permanece aplicável a regra de prova específica do Decreto 70.235/72.”

Como se percebe, a questão da *preclusão* no que diz com a apresentação de documentos probatórios após a Impugnação tem a ver com a ideia de que o devido processo se manifesta por meio de outros princípios que vão além do princípio da *verdade material*, os quais, a rigor, e com cravas no princípio da segurança jurídica, constituem valores igualmente relevantes para o processo. Ora, a lei prevê a concentração dos atos probatórios em momentos pré-estabelecidos visando impedir que a sequência ordenada de atos processuais se prolongue

<sup>1</sup> MARINS, Jams. Direito Processual Tributário Brasileiro: Administrativo e Judicial. 14. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021, Não-paginado.

<sup>2</sup> SAVARIS, José Antonio. O Processo Administrativo Fiscal e a Lei 9.784/99. Revista Dialética de Direito Tributário - RDDT nº 94, jul. 2003, p. 88-90.

por tempo indeterminado, daí por que o instituto da *preclusão* passa a ser figura indispensável ao devido processo legal.

Mas, a depender da situação, é possível flexibilizar a norma, desde que, evidentemente, a prova tenha sido colacionada aos autos antes da tomada de decisão, eis que a *preclusão* se vincula ao princípio do impulso processual. Além do mais, note-se que, do princípio da legalidade tributária, decorre outro princípio que rege o processo administrativo tributário que é o princípio da *verdade material*, sem contar, ainda que, o artigo 38 da Lei nº 9.784/1999 permite ao interessado no processo administrativo juntar documentos e pareceres, bem como requerer diligências e perícias durante toda a fase instrutória até a tomada de decisão. Confira-se:

**“Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999”**

**Art. 38.** O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo.”

Veja-se que tal dispositivo da Lei Geral de Processo Administrativo Federal que, a rigor, veio a ser publicado após o advento das Leis nº 8.784/93 e 9.532/97 que, por sua vez, impuseram a preclusão temporal à apresentação de provas no processo administrativo tributário tal qual prevista no artigo 16, § 4º do Decreto nº 70.235/72, autoriza, expressamente, a juntada de provas até o momento anterior à tomada de decisão. E a exegese aí que, aliás, é de origem finalística, tem a ver com a perspectiva jurídica de que a *preclusão* se vincula ao princípio do impulso processual, de modo que, se a prova é apresentada antes da tomada de decisão, não haveria qualquer afronta ao princípio do impulso oficial e, por conseguinte, ao princípio da *preclusão*.

No caso concreto, perceba-se que a Autoridade julgadora de piso acabou por não reconhecer a juntada dos documentos com base na seguinte linha argumentativa:

“Nos termos do art. 16, III, do Decreto nº 70.235, de 1972, a impugnação mencionará os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que o impugnante possuir.

Já o § 4º do mesmo artigo dispõe que a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; ou c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

No presente caso, no que diz respeito aos documentos intempestivamente apresentados (fls. 217/306), a impugnante não demonstrou a ocorrência de nenhuma das referidas condições exentivas.”

Ocorre que, ao analisar a Impugnação apresentada pela *Respirar* nos autos do Processo Administrativo nº 10166.724.875/2019-80 que, a propósito, tem por objeto as exigências das contribuições previdenciárias tais quais apuradas com base no mesmo procedimento fiscalizatório que deu azo à presente autuação, a mesma 3<sup>a</sup> Turma da DRJ/BHE, que julgou o Acórdão recorrido, acabou reconhecendo a documentação que restou ali apresentada após a Impugnação com base no princípio da *verdade material*. Veja-se:

“Constata-se, com base nos termos de fls. 259/261 e fls. 299/301, que os documentos com informações contábeis de fls. 263/298 e fls. 302/338, mesmo considerando-se a data de intimação do último dos sujeitos passivos (30/5/2019 conforme despacho de fl. 154), só foram juntados posteriormente ao esgotamento do prazo para apresentação da defesa em 4/7/2019. Contudo, em respeito a Princípio da Verdade Material e uma vez que antes da apreciação da peça de defesa por esta DRJ essa documentação já havia sido juntada, procedeu-se à sua análise para verificar se ele teria o condão de demonstrar que os pagamentos efetuados sob a denominação de antecipação dos lucros realmente tem essa finalidade.” (grifei).

Portanto, e até mesmo visando evitar decisões conflitantes que têm por objeto a discussão dos mesmos fatos, entendo que os documentos juntados pela empresa *Respirar* às fls. 221/295 e 299/306 devem ser aqui, conhecidos, porque, como dito, foram trazidos antes mesmo do julgamento do Acórdão recorrido nº 02-98.420 e, além disso, e tendo em vista que a *preclusão* se vincula ao princípio do impulso processual, não houve, no caso, qualquer ofensa aos referidos princípios, ainda que minimamente.

Com base em tais razões, entendo por conhecer dos documentos que foram carreados aos autos e se encontram juntados às fls. 221/295 e 299/306.

### **3. Das alegações acerca da Legalidade do procedimento adotado pela Recorrente**

Quanto ao mérito, verifica-se que o lançamento aqui discutido decorre da requalificação dos valores pagos aos médicos sócios da Recorrente como se se tratasse de *pró-labore*. Da leitura do Relatório Fiscal de fls. 5/30, extrai-se as razões pelas quais a Autoridade fiscal entendeu pela requalificação dos valores pagos aos médicos sócios da Recorrente enquanto proventos recebidos a título de *pró-labore* pelos seguintes motivos:

#### **“VIII. DOS VALORES PAGOS AOS DOS SÓCIOS DA EMPRESA RESPIRAR**

19. Considera-se provento como sendo a retribuição por um serviço prestado, recompensa ou prêmio.

20. O *pró-labore* pode ser definido como o salário do sócio que exerce uma atividade no negócio. É importante que se defina o valor ou a forma de pagamento do *pró-labore* de cada sócio. Os sócios devem estar cientes que o *pró-labore* é a remuneração pelo serviço prestado. *Pró-labore* é uma expressão latina que significa “pelo trabalho”.

21. O contrato social da RESPIRAR trata do *pró-labore* da seguinte forma:

#### **CLÁUSULA DÉCIMA PRIMEIRA**

Os sócios de comum acordo resolvem deixar em aberto a retirada de mensal, a título de ‘*pró-labore*’, ficando facultado a cada sócio a retirada antecipada de lucros conforme balancetes trimestrais, apurados pela sociedade, o valor a ser distribuído é o acordado pelos sócios independente da participação societária.

22. Observa-se, porém, que nenhum sócio, apesar de trabalhar na empresa (em nome dela em outros estabelecimentos hospitalares e na própria clínica) não receberá qualquer valor em retribuição aos seus serviços prestados.

23. Caso o sócio não exerça nenhuma função dentro da empresa ele não deve receber o pró-labore. Ele receberá apenas o que lhe compete na divisão de lucros. O valor não precisa ser fixo e pode ser alterado sempre que for apropriado para a empresa e deve constar no Contrato Social da empresa.

24. O pró-labore é sujeito à tributação pela legislação do Imposto de Renda e Previdenciária.

25. A distribuição de lucros é outra forma de remuneração dos sócios que não trabalham na empresa ou remuneração do capital do sócio emprestado para a empresa. A distribuição pode ser proporcional ao investimento feito pelos sócios, baseada no resultado da empresa. A periodicidade da divisão de lucros pode ser mensal, bimestral, anual, ou como os sócios acharem o mais conveniente. A forma de distribuição de lucros deve ser acordada entre as partes e definido no Contrato Social, que deverá estabelecer a periodicidade de distribuição.

26. A distribuição dos lucros é isenta de tributação, desde que divulgada contabilmente.

#### **IX. DA INTERPRETAÇÃO DA DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS REALIZADA AOS SÓCIOS DA EMPRESA RESPIRAR**

27. Dos elementos colhidos dos sócios da RESPIRAR (documentos e depoimentos) quanto aos valores pagos por esta àqueles está claro que se trata de proventos (retribuição) pagos pelos serviços (médicos) prestados para os diversos hospitais (Santa Lúcia, Santa Helena) em nome da RESPIRAR. Todos os médicos que prestaram depoimento, aqui incluindo-se o sócio majoritário, afirmam que recebem os valores correspondentes aos serviços que realizam.

28. 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.

29. Assim, por se tratarem de sócios da empresa temos as seguintes situações já discutidas anteriormente: a um o sócio empresta à empresa o seu capital e em razão da valorização deste recebe lucros e, a dois o sócio fornece à empresa os seus serviços e recebe, de forma bastante definida (parte dos valores ou a integralidade dos mesmos é entregue ao prestador do serviço e não à empresa), o pagamento por seus serviços.

30. A Legislação Brasileira é bastante clara quanto à tributação sobre a retribuição por serviços prestados, largamente conhecida como **proventos**. A Constituição Federal trata em seu artigo 153, inciso III da competência da União para tributar as rendas e **proventos** de qualquer natureza. Já o artigo 195, I, a trata de contribuições sociais que podem ser instituídas aos envolvidos na relação de prestação de serviço e recebimento de contraprestação, seja qual for a sua forma financeira de efetivação.

31. O §1º do artigo 3º da Lei nº 7.713/1998 define que “*constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados*”.

32. O caput do artigo 3º da citada Lei constitui base de cálculo do imposto de renda os proventos recebidos ao afirmar que “*o imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei*”.

33. Já o artigo 3º da Lei nº 8.134/1990 define que referido imposto será **retido na fonte** mensalmente. O Decreto Lei nº 3000/1999 e Decreto 9580/2018, que revogou o anterior, regulamentaram a tributação sobre o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

34. O sócio da sociedade civil de prestação de serviços profissionais que presta serviço à sociedade da qual é sócio é segurado obrigatório na categoria de contribuinte individual, conforme a alínea “f”, inciso V, art. 12 da Lei nº 8.212, de 1991, sendo obrigatória discriminação entre a parcela da distribuição de lucro e aquela paga pelo trabalho, com fundamento o inciso III, art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, e o inciso II, parágrafo 5º do Decreto nº 3.048, de 1999, de modo que, para fins previdenciários, não é possível considerar todo o montante pago a este sócio como distribuição de lucros, uma vez que pelo menos parte dos valores pagos terá necessariamente natureza jurídica de retribuição pelo trabalho, sujeita à incidência de contribuição previdenciária.”

Como se verifica da passagem acima, a suposta obrigatoriedade de pagamento de *pró-labore* não está na lei ou no contrato social da empresa, mas, sim, na interpretação finalística que a Autoridade Fiscal concede ao artigo 12, inciso V, alínea “f” da Lei n. 8.212/1991, cuja redação segue transcrita abaixo:

**“Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991”**

**Capítulo I - Dos contribuintes**

**Seção I - Dos Segurados**

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

**V - como contribuinte individual:** (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

[...]

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; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999). (grifei).

A partir da leitura dos itens 13, 14, 19, 20 e 21 do Relatório Fiscal de fls. 5/30, nota-se que a conclusão que restou adotada pela Autoridade fiscal está espelhada na Solução de Consulta COSIT nº 120/2016. É ver-se:

**“Solução de Consulta COSIT nº 120, de 17 de agosto de 2016”**

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

**EMENTA: SÓCIO. PRÓ-LABORE. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.**

O sócio da sociedade civil de prestação de serviços profissionais que presta serviços à sociedade da qual é sócio é segurado obrigatório na categoria de contribuinte individual, conforme a alínea “f”, inciso V, art. 12 da Lei nº 8.212, de 1991, sendo obrigatória a discriminação entre a parcela da distribuição de lucro e aquela paga pelo trabalho. O fato gerador da contribuição previdenciária ocorre no mês em que for paga ou creditada a remuneração do contribuinte individual.

Pelo menos parte dos valores pagos pela sociedade ao sócio que presta serviço à sociedade terá necessariamente natureza jurídica de retribuição pelo trabalho, sujeita à incidência de contribuição previdenciária, prevista no art. 21 e no inciso III do art. 22, na forma do §4º do art. 30, todos da Lei nº 8.212, de 1991, e art. 4º da Lei nº 10.666, de 8 de maio de 2003.”

Nesse contexto, verifica-se que a questão de fundo que envolve o caso presente é saber se os valores pagos aos sócios metrificados no serviço prestado devem ser qualificados como *pró-labore* ou dividendos. Em outras palavras, o que devemos perquirir, aqui, é responder a seguinte indagação: qual o trabalho pode ser remunerado via *pró-labore* e qual pode ser remunerado via dividendos?

No meu entendimento, o simples fato de os médicos, sem qualquer formação jurídico-tributária, afirmarem que recebem pelo serviço prestado para outros hospitais não é o que determina a qualificação jurídica dos rendimentos. Inclusive o próprio artigo 997, inciso v do Código Civil de 2002 admite a existência de sócio de serviços e a distribuição de dividendos com base nessa métrica, ao dispor que a sociedade se constitui mediante contrato escrito, particular ou público, e que, além das cláusulas estipuladas pelas partes, mencionará as prestações a que se obriga o sócio, cuja contribuição consista em serviços. Confira-se:

**“Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002”**

**SUBTÍTULO II - Da Sociedade Personificada**

**CAPÍTULO I - Da Sociedade Simples**

**Seção I - Do Contrato Social**

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

[...]

V - as prestações a que se obriga o sócio, cuja contribuição consista em serviços.”

Quer dizer, o sócio pode se obrigar com a prestação de serviço, com o capital ou uma combinação de ambos. A condição de sócio, por sua vez, garante ao indivíduo o recebimento de dividendos, nos termos do artigo 202 da Lei n.º 6.404/1976 (Lei das S.A)<sup>3</sup>. Ademais, a própria legislação de regência autoriza a distribuição desproporcional de dividendos, conforme se extrai da leitura do artigo 1.007 do Código Civil. *In verbis*:

**“Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002”**

**Seção II - Dos Direitos e Obrigações dos Sócios**

**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.”

Acaso os sócios não estabeleçam de forma diversa, os dividendos serão distribuídos na proporção das respectivas quotas, já que, nos dizeres de Arnold Wald, “*as partes têm liberdade para estipular as condições e o percentual de participação de cada sócio nos resultados sociais*”<sup>4</sup>. Portanto, conforme pontua a Recorrente, os sócios podem pactuar a forma

<sup>3</sup> Cf. Lei nº 6.404/1976. Art. 202. Os acionistas têm direito de receber como dividendo obrigatório, em cada exercício, a parcela dos lucros estabelecida no estatuto ou, se este for omissivo, a importância determinada de acordo com as seguintes normas.

<sup>4</sup> WALD, Arnoldo. Comentários ao Novo Código Civil. Volume XIV. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 157.

de distribuição que lhes parecer mais adequada, com vistas a atender às finalidades do empreendimento, desde que respeitadas as limitações constantes da lei.

O próprio Código Civil estabelece que a toda e qualquer empresa é facultada a fixação de pró-labore, sendo que, para tanto, basta existir prévia deliberação dos sócios se tal possibilidade já não estiver prevista no contrato social, nos termos do artigo 1.071, inciso IV<sup>5</sup>, sem contar, ainda, que “*o valor do pro labore também é matéria de contrato entre os sócios*”.

Nos dizeres de Fábio Ulhoa Coelho<sup>6</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 por eles. Já o pro labore, ainda no plano dos conceitos, remunera o trabalho de direção da empresa. (...). 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.”

Portanto, o fato de haver sócio que trabalha para a sociedade não é, de per si, elemento definitório da qualificação do rendimento como pró-labore ou dividendos. Assim, para que se conforme a legislação fiscal ao que dispõe a legislação civil, em atendimento inclusive ao disposto nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional, é preciso que se compreenda que o pró-labore, nos termos da alínea “f”, inciso V, artigo 12 da Lei nº 8.212, de 1991, é a parcela recebida pelo sócio a título de remuneração, conforme definido pelo contrato social e demais deliberações.

Conforme determina o artigo 109 do Código Tributário Nacional, os princípios gerais de direito privado utilizam-se para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, o que significa afirmar que à luz de tais princípios é que são definidos os institutos, conceitos e formas do direito privado que tenham sido empregados pela lei tributária. Veja-se:

**“Lei nº 5.172/66”**

**Art. 109.** Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.”

De acordo com o dispositivo transscrito, se um conceito do direito privado é utilizado pelo legislador tributário sem qualquer referência ao seu conteúdo e alcance, tal conceito haverá de ser compreendido pelo intérprete tal como está posto no direito privado. Que dizer, se a lei tributária não alterou expressamente o conteúdo e o alcance do instituto de direito

<sup>5</sup> Cf. Lei nº 10.406/2002. Art. 1.071. Dependem da deliberação dos sócios, além de outras matérias indicadas na lei ou no contrato: IV - o modo de sua remuneração, quando não estabelecido no contrato.

<sup>6</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de Direito Comercial, volume 2: Direito de Empresa, 20<sup>a</sup> edição, Editora Revistas dos Tribunais. 2015. Fls.409-410.

privado por ela utilizado para definir hipótese de incidência tributária – é o que ocorre com o instituto do mútuo – não poderá o intérprete fazê-lo.

Nas palavras de Luciano Amaro<sup>7</sup>,

“Ao dizer que os princípios do direito privado se aplicam para a pesquisa da definição de institutos desse ramo do direito, o dispositivo, obviamente, não quer disciplinar a interpretação, no campo do direito privado, dos institutos desse direito. Isso não é matéria cuja regulação incumba ao direito tributário. Assim, o que o Código Tributário Nacional pretende dizer é que os institutos de direito privado devem ter sua definição, seu conteúdo e seu alcance pesquisados com o instrumental técnico fornecido pelo direito privado, não para efeitos privados (o que seria óbvio e não precisaria, nem caberia, ser dito num código tributário), mas sim para efeitos tributários. Ora, em que hipóteses isso se daria? É claro que nas hipóteses em que tais institutos sejam referidos pela lei tributária na definição de pressupostos de fato de aplicação de normas tributárias, pois – a conclusão é acaciana – somente em tais situações é que interessa ao direito tributário a pesquisa de institutos de direito privado.

Em suma, o instituto de direito privado é “importado” pelo direito tributário com a mesma conformação que lhe dá o direito privado, sem deformações, nem transfigurações. A compra e venda, a locação, a prestação de serviço, a doação, a sociedade, a fusão de sociedades, o sócio, o gerente, a sucessão causa mortis, o herdeiro, o legatário, o meeiro, o pai, o filho, o interdito, o empregador, o empregado, o salário etc. têm conceitos no direito privado, que ingressam na cidadela do direito tributário sem mudar de roupa e sem outro passaporte que não o preceito da lei tributária que os “importou”. Como assinala Becker, com apoio em Emílio Betti e Luigi Vittorio Berliri, o direito forma um único sistema, onde os conceitos jurídicos têm o mesmo significado, salvo se a lei tiver expressamente alterado tais conceitos, para efeito de certo setor do direito; assim, exemplifica Becker, não há um “marido” ou uma “hipoteca” no direito tributário diferentes do “marido” e da “hipoteca” do direito civil.”

No caso concreto, veja-se o que o Contrato prevê:

#### **“CLÁUSULA DÉCIMA PRIMEIRA**

Os sócios de comum acordo resolvem deixar em aberto a retirada de mensal, a título de ‘pró-labore’, ficando facultado a cada sócio a retirada antecipada de lucros conforme balancetes trimestrais, apurados pela sociedade, o valor a ser distribuído é o acordado pelos sócios independente da participação societária.”

Em outros termos, os sócios deliberaram a faculdade de pagamento de pró-labore, a faculdade de pagamento antecipado de lucros e que os lucros serão calculados conforme deliberação, independente da participação societária.

De mais a mais, necessária adequação da postura da Receita Federal do Brasil a novel jurisprudência do Supremo Tribunal Federal pautada nos princípios constitucionais da livre iniciativa e da livre concorrência, que asseguram aos agentes econômicos a liberdade de formular estratégias negociais indutoras de maior eficiência econômica e competitividade.

Para além de afrontar o princípio da Legalidade, referida interpretação não se alinha às alterações promovidas pela Reforma Trabalhista e devidamente reconhecidas pelos Tribunais Superiores, mormente o Supremo Tribunal Federal ao julgar a ADPF nº 324, que corresponde ao tema nº 725 da Repercussão Geral. É ver-se:

---

<sup>7</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, Não paginado.

“Ementa: Direito do Trabalho. Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental. Terceirização de atividade-fim e de atividade-meio. Constitucionalidade. 1. A Constituição não impõe a adoção de um modelo de produção específico, não impede o desenvolvimento de estratégias empresariais flexíveis, tampouco veda a terceirização. Todavia, a jurisprudência trabalhista sobre o tema tem sido oscilante e não estabelece critérios e condições claras e objetivas, que permitam sua adoção com segurança. O direito do trabalho e o sistema sindical precisam se adequar às transformações no mercado de trabalho e na sociedade. 2. A terceirização das atividades-meio ou das atividades-fim de uma empresa tem amparo nos princípios constitucionais da livre iniciativa e da livre concorrência, que asseguram aos agentes econômicos a liberdade de formular estratégias negociais indutoras de maior eficiência econômica e competitividade. 3. A terceirização não enseja, por si só, precarização do trabalho, violação da dignidade do trabalhador ou desrespeito a direitos previdenciários. É o exercício abusivo da sua contratação que pode produzir tais violações. 4. Para evitar tal exercício abusivo, os princípios que amparam a constitucionalidade da terceirização devem ser compatibilizados com as normas constitucionais de tutela do trabalhador, cabendo à contratante: i) verificar a idoneidade e a capacidade econômica da terceirizada; e ii) responder subsidiariamente pelo descumprimento das normas trabalhistas, bem como por obrigações previdenciárias (art. 31 da Lei 8.212/1993). 5. A responsabilização subsidiária da tomadora dos serviços pressupõe a sua participação no processo judicial, bem como a sua inclusão no título executivo judicial. 6. Mesmo com a superveniência da Lei 13.467/2017, persiste o objeto da ação, entre outras razões porque, a despeito dela, não foi revogada ou alterada a Súmula 331 do TST, que consolidava o conjunto de decisões da Justiça do Trabalho sobre a matéria, a indicar que o tema continua a demandar a manifestação do Supremo Tribunal Federal a respeito dos aspectos constitucionais da terceirização. Além disso, a aprovação da lei ocorreu após o pedido de inclusão do feito em pauta. 7. Firmo a seguinte tese: “1. É lícita a terceirização de toda e qualquer atividade, meio ou fim, não se configurando relação de emprego entre a contratante e o empregado da contratada. 2. Na terceirização, compete à contratante: i) verificar a idoneidade e a capacidade econômica da terceirizada; e ii) responder subsidiariamente pelo descumprimento das normas trabalhistas, bem como por obrigações previdenciárias, na forma do art. 31 da Lei 8.212/1993”. 8. ADPF julgada procedente para assentar a licitude da terceirização de atividade-fim ou meio. Restou explicitado pela maioria que a decisão não afeta automaticamente decisões transitadas em julgado.

(ADPF 324, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 30/08/2018, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-194 DIVULG 05-09-2019 PUBLIC 06-09-2019).

\*\*\*

Ementa: RECURSO EXTRAORDINÁRIO REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA COM REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO CONSTITUCIONAL. DIREITO DO TRABALHO. CONSTITUCIONALIDADE DA “TERCEIRIZAÇÃO”. ADMISSIBILIDADE. OFENSA DIRETA. VALORES SOCIAIS DO TRABALHO E DA LIVRE INICIATIVA (ART. 1º, IV, CRFB). RELAÇÃO COMPLEMENTAR E DIALÓGICA, NÃO CONFLITIVA. PRINCÍPIO DA LIBERDADE JURÍDICA (ART. 5º, II, CRFB). CONSEQUÉNCIA DA DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA (ART. 1º, III, CRFB). VEDAÇÃO A RESTRIÇÕES ARBITRÁRIAS E INCOMPATÍVEIS COM O POSTULADO DA PROPORCIONALIDADE. DEMONSTRAÇÃO EMPÍRICA DA NECESSIDADE, ADEQUAÇÃO E PROPORCIONALIDADE ESTRITA DE MEDIDA RESTRITIVA COMO ÔNUS DO PROPONENTE DESTA. RIGOR DO ESCRUTÍNIO EQUIVALENTE À GRAVIDADE DA MEDIDA. RESTRIÇÃO DE LIBERDADE ESTABELECIDA JURISPRUDENCIALMENTE. EXIGÊNCIA DE GRAU MÁXIMO DE CERTEZA. MANDAMENTO DEMOCRÁTICO. LEGISLATIVO COMO LOCUS ADEQUADO PARA ESCOLHAS POLÍTICAS DISCRICIONÁRIAS. SÚMULA 331 TST. PROIBIÇÃO DA TERCEIRIZAÇÃO.

EXAME DOS FUNDAMENTOS. INEXISTÊNCIA DE FRAGILIZAÇÃO DE MOVIMENTOS SINDICAIS. DIVISÃO ENTRE “ATIVIDADE-FIM” E “ATIVIDADE-MEIO” IMPRECISA, ARTIFICIAL E INCOMPATÍVEL COM A ECONOMIA MODERNA. CISÃO DE ATIVIDADES ENTRE PESSOAS JURÍDICAS DISTINTAS. ESTRATÉGIA ORGANIZACIONAL. INEXISTÊNCIA DE CARÁTER FRAUDULENTO. PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL DA LIBERDADE DE DESENHO EMPRESARIAL (ARTS. 1º, IV, E 170). CIÊNCIAS ECONÔMICAS E TEORIA DA ADMINISTRAÇÃO. PROFUSA LITERATURA SOBRE OS EFEITOS POSITIVOS DA TERCEIRIZAÇÃO. OBSERVÂNCIA DAS REGRAS TRABALHISTAS POR CADA EMPRESA EM RELAÇÃO AOS EMPREGADOS QUE CONTRATAREM. EFEITOS PRÁTICOS DA TERCEIRIZAÇÃO. PESQUISAS EMPÍRICAS. NECESSÁRIA OBSERVÂNCIA DE METODOLOGIA CIENTÍFICA. ESTUDOS DEMONSTRANDO EFEITOS POSITIVOS DA TERCEIRIZAÇÃO QUANTO A EMPREGO, SALÁRIOS, TURNOVER E CRESCIMENTO ECONÔMICO. INSUBSTENTÊNCIA DAS PREMISSAS DA PROIBIÇÃO JURISPRUDENCIAL DA TERCEIRIZAÇÃO. INCONSTITUCIONALIDADE DOS INCISOS I, III, IV E VI DA SÚMULA 331 DO TST. AFASTAMENTO DA RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA DA CONTRATATE POR OBRIGAÇÕES DA CONTRATADA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO. 1. Recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida para examinar a constitucionalidade da Súmula n.º 331 do Tribunal Superior do Trabalho, no que concerne à proibição da terceirização de atividades-fim e responsabilização do contratante pelas obrigações trabalhistas referentes aos empregados da empresa terceirizada. 2. Interesse recursal subsistente após a aprovação das Leis nº. 13.429, de 31 de março de 2017, e 13.467, de 13 de julho de 2017, as quais modificaram a Lei n.º 6.019/1974 para expressamente consagrar a terceirização das chamadas “atividades-fim”, porquanto necessário não apenas fixar o entendimento desta Corte sobre a constitucionalidade da tese esposada na Súmula nº. 331 do TST quanto ao período anterior à vigência das referidas Leis, como também deliberar a respeito da subsistência da orientação sumular do TST posteriormente às reformas legislativas. 3. A interpretação jurisprudencial do próprio texto da Carta Magna, empreendida pelo Tribunal a quo, revela a admissibilidade do apelo extremo, por traduzir ofensa direta e não oblíqua à Constituição. Inaplicável, dessa forma, a orientação esposada na Súmula nº 636 desta Egrégia Corte. Mais além, não tem incidência o verbete sumular nº 283 deste Egrégio Tribunal, porquanto a motivação de cunho legal do aresto recorrido é insuficiente para validar o acórdão de forma autônoma. 4. Os valores do trabalho e da livre iniciativa, insculpidos na Constituição (art. 1º, IV), são intrinsecamente conectados, em uma relação dialógica que impede seja rotulada determinada providência como maximizadora de apenas um desses princípios, haja vista ser essencial para o progresso dos trabalhadores brasileiros a liberdade de organização produtiva dos cidadãos, entendida esta como balizamento do poder regulatório para evitar intervenções na dinâmica da economia incompatíveis com os postulados da proporcionalidade e da razoabilidade. 5. O art. 5º, II, da Constituição consagra o princípio da liberdade jurídica, consectário da dignidade da pessoa humana, restando cediço em sede doutrinária que o “princípio da liberdade jurídica exige uma situação de disciplina jurídica na qual se ordena e se proíbe o mínimo possível” (ALEXY, Robert. Teoria dos Direitos Fundamentais. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 177). 6. O direito geral de liberdade, sob pena de tornar-se estéril, somente pode ser restringido por medidas informadas por parâmetro constitucionalmente legítimo e adequadas ao teste da proporcionalidade. 7. O ônus de demonstrar empiricamente a necessidade e adequação da medida restritiva a liberdades fundamentais para o atingimento de um objetivo constitucionalmente legítimo compete ao proponente da limitação, exigindo-se maior rigor na apuração da certeza sobre essas premissas empíricas quanto mais intensa for a restrição proposta. 8. A segurança das premissas empíricas que embasam medidas restritivas a direitos fundamentais deve atingir grau máximo de certeza nos casos em que estas não forem propostas pela via legislativa, com a chancela do debate público e democrático, restando estéreis quando impostas por construção jurisprudencial sem comprovação inequívoca dos motivos

apontados. 9. A terceirização não fragiliza a mobilização sindical dos trabalhadores, por quanto o art. 8º, II, da Constituição contempla a existência de apenas uma organização sindical para cada categoria profissional ou econômica, mercê de a dispersão territorial também ocorrer quando uma mesma sociedade empresarial divide a sua operação por diversas localidades distintas. 10. A dicotomia entre “atividade-fim” e “atividade-meio” é imprecisa, artificial e ignora a dinâmica da economia moderna, caracterizada pela especialização e divisão de tarefas com vistas à maior eficiência possível, de modo que frequentemente o produto ou serviço final comercializado por uma entidade comercial é fabricado ou prestado por agente distinto, sendo também comum a mutação constante do objeto social das empresas para atender a necessidades da sociedade, como revelam as mais valiosas empresas do mundo. É que a doutrina no campo econômico é uníssona no sentido de que as “Firmas mudaram o escopo de suas atividades, tipicamente reconcentrando em seus negócios principais e terceirizando muitas das atividades que previamente consideravam como centrais” (ROBERTS, John. *The Modern Firm: Organizational Design for Performance and Growth*. Oxford: Oxford University Press, 2007). 11. A cisão de atividades entre pessoas jurídicas distintas não revela qualquer intuito fraudulento, consubstanciando estratégia, garantida pelos artigos 1º, IV, e 170 da Constituição brasileira, de configuração das empresas para fazer frente às exigências dos consumidores, justamente porque elas assumem o risco da atividade, representando a perda de eficiência uma ameaça à sua sobrevivência e ao emprego dos trabalhadores. 12. Histórico científico: Ronald H. Coase, “The Nature of The Firm”, *Economica* (new series), Vol. 4, Issue 16, p. 386-405, 1937. O objetivo de uma organização empresarial é o de reproduzir a distribuição de fatores sob competição atomística dentro da firma, apenas fazendo sentido a produção de um bem ou serviço internamente em sua estrutura quando os custos disso não ultrapassarem os custos de obtenção perante terceiros no mercado, estes denominados “custos de transação”, método segundo o qual firma e sociedade desfrutam de maior produção e menor desperdício. 13. A Teoria da Administração qualifica a terceirização (outsourcing) como modelo organizacional de desintegração vertical, destinado ao alcance de ganhos de performance por meio da transferência para outros do fornecimento de bens e serviços anteriormente providos pela própria firma, a fim de que esta se concentre somente naquelas atividades em que pode gerar o maior valor, adotando a função de “arquiteto vertical” ou “organizador da cadeia de valor”. 14. A terceirização apresenta os seguintes benefícios: (i) aprimoramento de tarefas pelo aprendizado especializado; (ii) economias de escala e de escopo; (iii) redução da complexidade organizacional; (iv) redução de problemas de cálculo e atribuição, facilitando a provisão de incentivos mais fortes a empregados; (v) precificação mais precisa de custos e maior transparência; (vi) estímulo à competição de fornecedores externos; (vii) maior facilidade de adaptação a necessidades de modificações estruturais; (viii) eliminação de problemas de possíveis excessos de produção; (ix) maior eficiência pelo fim de subsídios cruzados entre departamentos com desempenhos diferentes; (x) redução dos custos iniciais de entrada no mercado, facilitando o surgimento de novos concorrentes; (xi) superação de eventuais limitações de acesso a tecnologias ou matérias-primas; (xii) menor alavancagem operacional, diminuindo a exposição da companhia a riscos e oscilações de balanço, pela redução de seus custos fixos; (xiii) maior flexibilidade para adaptação ao mercado; (xiv) não comprometimento de recursos que poderiam ser utilizados em setores estratégicos; (xv) diminuição da possibilidade de falhas de um setor se comunicarem a outros; e (xvi) melhor adaptação a diferentes requerimentos de administração, know-how e estrutura, para setores e atividades distintas. 15. A terceirização de uma etapa produtiva é estratégia de organização que depende da peculiaridade de cada mercado e cada empresa, destacando a opinião doctorum que por vezes a configuração ótima pode ser o fornecimento tanto interno quanto externo (GULATI, Ranjay; PURANAM, Phanish; BHATTACHARYA, Sourav. “How Much to Make and How Much to Buy? An Analysis of Optimal Plural Sourcing Strategies.” *Strategic Management Journal* 34, no. 10 (October 2013): 1145–1161). Deveras, defensável à luz da teoria econômica até mesmo a terceirização dos Conselhos de Administração das companhias às chamadas Board Service Providers (BSPs) (BAINBRIDGE, Stephen M.; Henderson, M. Todd. “Boards-R-Us: Reconceptualizing

Corporate Boards" (July 10, 2013). University of Chicago Coase-Sandor Institute for Law & Economics Research Paper No. 646; UCLA School of Law, Law-Econ Research Paper No. 13-11). 16. As leis trabalhistas devem ser observadas por cada uma das empresas envolvidas na cadeia de valor com relação aos empregados que contratarem, tutelando-se, nos termos constitucionalmente assegurados, o interesse dos trabalhadores. 17. A prova dos efeitos práticos da terceirização demanda pesquisas empíricas, submetidas aos rígidos procedimentos reconhecidos pela comunidade científica para desenho do projeto, coleta, codificação, análise de dados e, em especial, a realização de inferências causais mediante correta aplicação de ferramentas matemáticas, estatísticas e informáticas, evitando-se o enviesamento por omissão de variáveis ("omitted variable bias"). 18. A terceirização, segundo estudos empíricos criteriosos, longe de "precarizar", "reificar" ou prejudicar os empregados, resulta em inegáveis benefícios aos trabalhadores em geral, como a redução do desemprego, diminuição do turnover, crescimento econômico e aumento de salários, permitindo a concretização de mandamentos constitucionais como "erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais", "redução das desigualdades regionais e sociais" e a "busca do pleno emprego" (arts. 3º, III, e 170 CRFB). 19. A realidade brasileira, apurada em estudo específico, revela que "os trabalhadores das atividades de Segurança/vigilância recebem, em média, 5% a mais quando são terceirizados", que "ocupações de alta qualificação e que necessitam de acúmulo de capital humano específico, como P&D [pesquisa e desenvolvimento] e TI [tecnologia da informação], pagam salários maiores aos terceirizados", bem como afirmou ser "possível que [em] serviços nos quais os salários dos terceirizados são menores, o nível do emprego seja maior exatamente porque o 'preço' (salário) é menor" (ZYLBERSTAJN, Hélio et alii. "Diferencial de salários da mão de obra terceirizada no Brasil". In: CMICRO - N°32, Working Paper Series, 07 de agosto de 2015, FGV-EESP). 20. A teoria econômica, à luz dessas constatações empíricas, vaticina que, verbis: "Quando a terceirização permite às firmas produzir com menos custos, a competição entre firmas que terceirizam diminuirá os preços dos seus produtos. (...) consumidores terão mais dinheiro para gastar com outros bens, o que ajudará empregos em outras indústrias" (TAYLOR, Timothy. "In Defense of Outsourcing". In: 25 Cato J. 367 2005. p. 371). 21. O escrutínio rigoroso das premissas empíricas assumidas pela Corte de origem revela insubstinentes as afirmações de fraude e precarização, não sendo suficiente para embasar a medida restritiva o recurso meramente retórico a interpretações de cláusulas constitucionais genéricas, motivo pelo qual deve ser afastada a proibição, em homenagem às liberdades fundamentais consagradas na Carta Magna (art. 1º, IV, art. 5º, II, e art. 170). 22. Em conclusão, a prática da terceirização já era válida no direito brasileiro mesmo no período anterior à edição das Leis nº. 13.429/2017 e 13.467/2017, independentemente dos setores em que adotada ou da natureza das atividades contratadas com terceira pessoa, reputando-se inconstitucional a Súmula nº. 331 do TST, por violação aos princípios da livre iniciativa (artigos 1º, IV, e 170 da CRFB) e da liberdade contratual (art. 5º, II, da CRFB). 23. As contratações de serviços por interposta pessoa são hígidas, na forma determinada pelo negócio jurídico entre as partes, até o advento das Leis nº. 13.429/2017 e 13.467/2017, marco temporal após o qual incide o regramento determinado na nova redação da Lei nº. 6.019/1974, inclusive quanto às obrigações e formalidades exigidas das empresas tomadoras e prestadoras de serviço. 24. É aplicável às relações jurídicas preexistentes à Lei nº. 13.429, de 31 de março de 2017, a responsabilidade subsidiária da pessoa jurídica contratante pelas obrigações trabalhistas não adimplidas pela empresa prestadora de serviços, bem como a responsabilidade pelo recolhimento das contribuições previdenciárias devidas por esta (art. 31 da Lei nº. 8.212/93), mercê da necessidade de evitar o vácuo normativo resultante da insubstância da Súmula nº. 331 do TST. 25. Recurso Extraordinário a que se dá provimento para reformar o acórdão recorrido e fixar a seguinte tese: "É lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, mantida a responsabilidade subsidiária da empresa contratante".

(RE 958252, Relator(a): LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 30/08/2018, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-199 DIVULG 12-09-2019 PUBLIC 13-09-2019).”

Embora, a princípio, referidas ementas não demonstrem com clareza o posicionamento que aqui se defende, a mera análise de inúmeras Reclamações posteriores indicam o posicionamento do Supremo Tribunal Federal em relação à matéria:

“EMENTA Agravo regimental em reclamação. Tema nº 725 da Repercussão Geral (RE nº 958.252) e ADPF nº 324. Prestação de serviços na atividade-fim de empresa tomadora de serviço por sociedade jurídica unipessoal. Fenômeno jurídico da “pejotização”. Existência de aderência estrita entre o ato reclamado e os paradigmas do STF. Agravo regimental provido. Reclamação julgada procedente. 1. O tema de fundo referente à regularidade da contratação de pessoa jurídica constituída como sociedade unipessoal para prestação de serviço médico, atividade-fim da empresa tomadora de serviços, nos termos de contrato firmado sob a égide de normas do direito privado, por se relacionar com a compatibilidade dos valores do trabalho e da livre iniciativa na terceirização do trabalho, revela aderência estrita com a matéria tratada no Tema nº 725 da Sistemática da Repercussão Geral e na ADPF nº 324. 2. A proteção constitucional ao trabalho não impõe que toda e qualquer prestação remunerada de serviços configure relação de emprego (CF/88, art. 7º), sendo conferida liberdade aos agentes econômicos para eleger suas estratégias empresariais dentro do marco vigente, com fundamento no postulado da livre iniciativa (CF/88, art. 170), conforme julgado na ADC nº 48. 3. Procedência do pedido para afirmar a lícitude do fenômeno da contratação de pessoa jurídica unipessoal para prestação de serviço a empresa tomadora de serviço, destacando-se não somente a compatibilidade dos valores do trabalho e da livre iniciativa na terceirização do trabalho assentada nos precedentes obrigatórios, mas também a ausência de condição de vulnerabilidade na opção pelo contrato firmado na relação jurídica estabelecida que justifique a proteção estatal por meio do Poder Judiciário. Precedentes. 4. Agravo regimental provido e reclamação julgada procedente.

(Rcl 57057 AgR, Relator(a): EDSON FACHIN, Relator(a) p/ Acórdão: DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 22/05/2023, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 27-06-2023 PUBLIC 28-06-2023). (grifei).

O mesmo posicionamento encontra-se refletido na atual jurisprudência do TST:

"A) AGRAVO DE INSTRUMENTO EM RECURSO DE REVISTA INTERPOSTO PELO RECLAMADO HOSPITAL DE CANTAGALO. ACÓRDÃO REGIONAL PUBLICADO NA VIGÊNCIA DA LEI Nº 13.015/2014. 1. NULIDADE PROCESSUAL NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. DECISÃO DE MÉRITO EM FAVOR DA PARTE RECORRENTE. APLICAÇÃO DO ART.282, § 2º, DO CPC/2015. NÃO APRECIAÇÃO. I. Tendo em vista a possibilidade de julgamento do mérito em favor da parte Agravante, deixa-se de apreciar o recurso quanto à alegação de nulidade processual. Aplicação da regra do § 2º do art.282 do CPC/2015. II . Agravo de instrumento de que se deixa de apreciar, quanto ao tema. 2. TERCEIRIZAÇÃO POR "PEJOTIZAÇÃO". RECONHECIMENTO DE VÍNCULO DE EMPREGO. IMPOSSIBILIDADE.TEMA 725 DA TABELA DE REPERCUSSÃO GERAL DO STF. EFEITO VINCULANTE. AMPLITUDE DEFINIDA PELO STF NA RCL 47843 DE FORMA A ABARCAR A HIPÓTESE DE "PEJOTIZAÇÃO". CONHECIMENTO E PROVIMENTO. I. A sistemática da repercussão geral, criada pela Emenda Constitucional nº 45/2004, tem por propósito racionalizar o acesso, via recurso extraordinário, à jurisdição constitucional da Suprema Corte, mediante processo de seleção das questões que atendam a critérios de relevância jurídica, política, social ou econômica (art. 1035, § 1º, do CPC/2015), desde que transcendam aos interesses

individuais das partes. Essa racionalização do sistema recursal vem ao encontro das diretrizes principiológicas jurídico-constitucionais da segurança jurídica - na medida em que previne a fragmentação de decisões judiciais dissonantes no país; da eficiência da atividade jurisdicional - pois permite, pelo efeito multiplicador das teses firmadas pelo Supremo Tribunal Federal, a resolução em larga escala de processos cuja matéria tenha sido objeto de tema de repercussão geral; da razoável duração do processo - com redução do tempo de espera do julgamento de recursos; e, ainda, da economia processual, uma vez que, com a maior celeridade na resolução do litígio, possibilitam-se a otimização de gastos públicos com outros julgamentos e a redução das despesas que as partes têm que naturalmente suportar com a tramitação e o acompanhamento das demandas judiciais. Por fim, igualmente realiza o princípio da isonomia ao evitar-se que pessoas em igual situação tenham soluções diferentes para o seu caso, o que é inadmissível para o Direito. Sob esse enfoque é que se deve reconhecer que as teses firmadas pelo Supremo Tribunal Federal em temas de repercussão geral possuem efeito vinculante e erga omnes e, assim, obrigam todos os órgãos e instâncias do Poder Judiciário à sua observância e estrita aplicação. O alcance desta compreensão deve ser feito, principalmente, por ocasião do exame do recurso de revista, dada a vocação natural deste recurso como instrumento processual adequado à uniformização da jurisprudência trabalhista nacional pelo Tribunal Superior do Trabalho. Assim, no exame dos pressupostos de admissibilidade do recurso de revista, há de se apreciar esse apelo extraordinário a partir de um prisma sistêmico integrativo, a fim de incluí-lo, em uma dimensão recursal mais ampla, também sob a lógica da segurança jurídica, da eficiência da atividade jurisdicional, da razoável duração do processo e da economicidade processual que norteia o sistema da repercussão geral. II. No presente caso, o Tribunal Regional declarou " a nulidade da relação de prestação de serviços estabelecida entre o primeiro promovido e a pessoa jurídica constituída pelo reclamante ", concluindo pelo reconhecimento de vínculo de emprego entre o Hospital Reclamado e o médico Reclamante no período de 03/02/2006 a 01/06/2016. III. Este entendimento, entretanto, é contrário à tese jurídica fixada pelo Supremo Tribunal Federal acerca da matéria, consolidada em 30/08/2018, com o julgamento do RE nº 958.252, no Tema 725 da Tabela de Repercussão Geral do STF, de seguinte teor: "é lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, mantida a responsabilidade subsidiária da empresa contratante e". V . Agravo de instrumento de que se conhece e a que se dá provimento , para determinar o processamento do recurso de revista, observando-se o disposto no ATO SEGJUD.GP Nº 202/2019 do TST. B) RECURSO DE REVISTA INTERPOSTO PELO RECLAMADO HOSPITAL DE CANTAGALO. ACÓRDÃO REGIONAL PUBLICADO NA VIGÊNCIA DA LEI Nº 13.015/2014. 1. TERCEIRIZAÇÃO POR "PEJOTIZAÇÃO". RECONHECIMENTO DE VÍNCULO DE EMPREGO. IMPOSSIBILIDADE.TEMA 725DA TABELA DE REPERCUSSÃO GERAL DO STF. EFEITO VINCULANTE. AMPLITUDE DEFINIDA PELO STF NA RCL 47843 DE FORMA A ABARCAR A HIPÓTESE DE "PEJOTIZAÇÃO". CONHECIMENTO E PROVIMENTO. I. O Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral em relação ao tema da terceirização, cujo deslinde se deu em 30/08/2018, com o julgamento do RE nº 958.252, no Tema 725 da Tabela de Repercussão Geral do STF, de que resultou a fixação da seguinte tese jurídica: " é lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, mantida a responsabilidade subsidiária da empresa contratante" . Na mesma oportunidade, ao julgar a ADPF nº 324, a Suprema Corte firmou tese de caráter vinculante de que "1 . É lícita a terceirização de toda e qualquer atividade, meio ou fim, não se configurando relação de emprego entre a contratante e o empregado da contratada. 2. Na terceirização, compete à contratante: i) verificar a idoneidade e a capacidade econômica da terceirizada; e ii) responder subsidiariamente pelo descumprimento das normas trabalhistas, bem como por obrigações previdenciárias, na forma do art. 31 da Lei 8.212/1993 ". A partir de então, esse entendimento passou a ser de aplicação obrigatória aos processos judiciais em curso em que se discute a terceirização, impondo-se, inclusive, a leitura e a aplicação da Súmula nº 331 do TST à

luz desses precedentes. II. Acresce que, em relação ao Tema 725 da Tabela da Repercussão Geral, importa observar que, em recente julgado, o Supremo Tribunal Federal decidiu pela lícitude da terceirização por "pejotização", ante a inexistência de irregularidade na contratação de pessoa jurídica formada por profissionais liberais (Rcl 47843 AgR, Relator(a): CARMEN LÚCIA, Relator(a) p/ Acórdão: ALEXANDRE DE MORAES, Primeira Turma, julgado em 08/02/2022, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-068 DIVULG 06-04-2022 PUBLIC 07-04-2022). III. No caso dos autos, o Tribunal Regional declarou "a nulidade da relação de prestação de serviços estabelecida entre o primeiro promovido e a pessoa jurídica constituída pelo reclamante", concluindo pelo reconhecimento de vínculo de emprego entre o Hospital Reclamado e o médico Reclamante no período de 03/02/2006 a 01/06/2016. IV. Desse modo, não há mais falar em reconhecimento de vínculo de emprego em razão da existência de terceirização por "pejotização". V. Recurso de revista de que se conhece e a que se dá provimento."

(RR-100599-52.2016.5.01.0512, 4<sup>a</sup> Turma, Relator Ministro Alexandre Luiz Ramos, DEJT 16/06/2023)."

Como se verifica, os tribunais superiores têm caminhado para adequar a sua postura ao que dispõe a nova legislação, não havendo a obrigatoriedade de um modelo único de remuneração, seja ele salário, seja *pró-labore*, como insiste a Fiscalização no caso concreto. Mesmo antes disso, verifica-se que a jurisprudência deste E. CARF já estava por adotar o posicionamento pela inexistência de obrigatoriedade de pagamento de *pró-labore*, conforme se verifica do precedente abaixo:

**“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 2403-001.958 4<sup>a</sup> Câmara / 3<sup>a</sup> Turma Ordinária / 2<sup>a</sup> Seção CARF, em 13/03/2013)."

Nesse mesmo sentido, cite-se, ainda, o que restou perfilhado no Acórdão nº 2301-005.705. *In verbis*:

**“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."

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.

Ante o exposto, entendo por dar provimento ao Recurso Voluntário.

Diante do provimento do presente Recurso, as demais matérias restaram prejudicadas e, portanto, não serão objeto de análise.

#### 4. Conclusão

Por todo o exposto e por tudo mais que consta nos autos, conheço do presente do Recurso Voluntário e, no mérito, entendo por julgá-lo procedente.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega

#### Declaração de Voto

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo.

O presente processo decorre de Autos de Infração lavrados contra a Recorrente, sociedade limitada de serviços médicos, para exigência de multa isolada pela ausência de retenção do IRRF sobre pagamentos efetuados a seus sócios em retribuição ao serviços que foram prestados por estes à empresa REDE D'OR SÃO LUIZ S.A., em nome da autuada.

A controvérsia que se põe diz respeito à determinação da natureza dos referidos pagamentos, posto que a Recorrente sustenta se tratarem de distribuição de lucros e dividendos.

A caracterização realizada pela autoridade fiscal no Relatório Fiscal de fls. 5/30 se embasou nos seguintes elementos:

1) Depoimento de três sócios da Recorrente, dentre eles o detentor do maior percentual do capital social, nos quais informaram que:

- Recebem os valores relativos ao trabalho prestado em nome do RESPIRAR sob a forma de distribuição de lucro;

- Informaram que sobre os valores pagos pela Rede D'or ao RESPIRAR retém parte do valor antes de repassar para os médicos para cobertura de impostos mensais e trimestrais e custos de administração;
- 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;
- Ao final do período (semestral ou anual) não existe a distribuição de sobra de lucros.

2) Os sócios, apesar de trabalharem “na empresa (em nome dela em outros estabelecimentos hospitalares e na própria clínica) não receberam qualquer valor em retribuição aos seus serviços prestados”, a título de pró-labore;

3) Os valores pagos não tratam 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.”;

4) Uma vez que os sócios prestam serviço à empresa e em nome desta, devem ocorrer as seguintes situações: “a um o sócio empresta à empresa o seu capital e em razão da valorização deste recebe lucros e, a dois o sócio fornece à empresa os seus serviços e recebe, de forma bastante definida (parte dos valores ou a integralidade dos mesmos é entregue ao prestador do serviço e não à empresa), o pagamento por seus serviços”.

Como se observa, a questão não se relaciona à ocorrência de “pejotização” ou de “terceirização”, como entende o Relator, ao invocar a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Tal discussão seria relevante se a acusação fiscal se relacionasse ao uso da Recorrente como interposta pessoa entre os sócios e a cliente REDE D'OR. Não é disto que tratam os autos.

O cerne aqui é que os sócios prestaram serviços à Recorrente e em seu nome; a Recorrente auferiu as receitas relativas a tal prestação de serviços; e os valores recebidos foram repassados aos sócios para remunerá-los pelos serviços prestados, porém sob o disfarce de lucros e dividendos.

No caso sob análise, o teor do Contrato Social da Recorrente, na redação vigente à época dos fatos geradores, não auxilia ao esclarecimento da questão, posto que, tanto o pagamento de pró-labore quanto as bases para a distribuição de lucros ficaram sem balizas:

#### **CLÁUSULA DÉCIMA PRIMEIRA**

Os sócios de comum acordo resolvem deixar em aberto a retirada de mensal, a título de ‘pró-labore’, ficando facultado a cada sócio a retirada antecipada de lucros conforme balancetes trimestrais, apurados pela sociedade, o valor a ser distribuído é o acordado pelos sócios independente da participação societária.

Neste sentido, faz-se necessária a análise das circunstâncias presentes para se resolver a controvérsia posta.

Em primeiro lugar, é verídico que a sociedade não está obrigada a remunerar os seus sócios por meio de pró-labore. Não obstante, para aqueles sócios que lhe prestam serviços,

esta é a forma esperada de remuneração, a despeito de, igualmente, poderem participar na distribuição dos lucros auferidos pela empresa.

Não é por outra razão que o art. 12, inciso V, alínea f) da Lei nº 8.212, de 1991, considera o “sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho” como contribuinte individual:

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;(Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

O Relator considera de menor relevo o fato de os sócios ouvidos pela autoridade fiscal asseverarem que eram remunerados sob a forma de distribuição de lucros, em decorrência da produtividade individual. Não obstante, considero que tal informação, unanimemente reconhecida, ao lado do fato de que os sócios não receberem qualquer outra forma de retribuição pelos serviços prestados à empresa e em seu nome, constituem robusta prova indiciária no sentido de que a alegada “distribuição de lucros” era, na verdade, a remuneração por eles percebida por tais serviços.

Não se nega aos sócios a possibilidade de “pactuar a forma de distribuição que lhes parecer mais adequada”, como reconhece o Relator. O que não se pode admitir, contudo, é se valer do título de distribuição de lucros aquilo que é remuneração por serviços prestados à sociedade.

Neste sentido,

**DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.  
REMUNERAÇÃO DE SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL**

O valor pago a título de distribuição de lucros, quando caracterizado como remuneração por serviços prestados pelo sócio, possui natureza remuneratória, sujeito à incidência de contribuição previdenciária devida pela empresa sobre a remuneração do segurado contribuinte individual. Para fins previdenciários, é vedado o pagamento apenas de distribuição de lucros ao sócio que presta serviços à empresa. Integra a remuneração do segurado contribuinte individual o valor total pago ao sócio, ainda que a título de antecipação de lucro, quando não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social. (Acórdão nº 2201-010.345, de 08 de março de 2023, Relator Conselheiro Francisco Nogueira Guarita)

**PAGAMENTO A SÓCIO. REMUNERAÇÃO. PRÓ-LABORE. DISTRIBUIÇÃO DE LUCRO. LUCRO PRESUMIDO. MULTA ISOLADA.** O pagamento realizado a sócio em razão de serviço por ele prestado em nome da pessoa jurídica tem caráter

remuneratório (pró-labore), sujeito à tributação pelo IRRF, afastando-se a natureza de distribuição de lucros (isento), mormente quando não atendidas as exigências societárias para a distribuição de lucros. (Acórdão nº 1201-004.361, de 09 de novembro de 2020, Redator designado Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque)

Pelas razões acima expostas, peço vênia para divergir do Relator e votar por negar provimento ao recurso voluntário quanto a tal matéria.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo