



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10280.721189/2021-65
ACÓRDÃO	2302-004.213 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ICEAM - INSTITUTO DE CIRURGIOES DO AMAZONAS LTDA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2017

CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. FATO GERADOR DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS NÃO COMPROVADA. OCORRÊNCIA.

É lícito à Fiscalização, a partir de elementos fáticos demonstrados nos autos, afastar a natureza de distribuição de lucros feita a sócios em simulação à sua verdadeira essência da prestação de serviço.

Verificada a simulação na maneira de realizar o pagamento dos rendimentos aos sócios (pessoa física), materializada pela dissimulação da remuneração na forma disfarçada de distribuição de lucros, quando pagos aleatoriamente e independente da apuração de resultado contábil positivo (lucros), os valores pagos aos contribuintes individuais sujeitam-se à incidência de contribuição previdenciária.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2017

JURISPRUDÊNCIAS ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. NÃO VINCULAÇÃO.

As referências a entendimentos proferidos em outros julgados administrativos ou judiciais não vinculam os julgamentos administrativos emanados pelo colegiado de segunda instância, salvo nos casos previstos no Regimento Interno do CARF.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Johnny Wilson Araújo Cavalcanti – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Carmelina Calabrese, Roberto Carvalho Veloso Filho, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz e Johnny Wilson Araújo Cavalcanti (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o acórdão 101-015.842 – 9ª TURMA/DRJ01, cuja decisão foi proferida em sessão ocorrida em 22 de julho de 2022, que julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário exigido.

A recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância em 08/08/2022. Doc. fl. 7297, tendo interposto recurso voluntário em 05/09/2022, acostado às fls. 7301 a 7313.

1. AUTUAÇÃO

Em 11/06/2021 o crédito tributário foi constituído de ofício. Por sua clareza e precisão, adoto excertos do relatório da decisão de primeira instância, acostado às folhas 7269 a 7287, para descrever a autuação:

Do Relatório Fiscal (fls. 6650/6668) e anexos, extraem-se as seguintes informações.

Natureza Jurídica e Objeto Social da Pessoa Jurídica

Registra que, embora sua natureza jurídica atual seja do tipo sociedade empresária limitada, a pessoa jurídica era constituída, no período abrangido pelo presente procedimento fiscal, sob a forma de sociedade simples pura, conforme consignado no seu contrato social.

Diz que, conforme verificado no contrato social, consolidado nas alterações, o quadro societário da pessoa jurídica autuada (**ICEAM**) no período abrangido pelo procedimento fiscal era composto por profissionais médicos e pelo Instituto de Cirurgia do Estado do Amazonas S/S – **ICEA** (CNPJ 63.689.681/0001-67).

Informa que, de acordo com o prescrito na cláusula terceira do seu contrato social, consolidado nas alterações, o ICEAM tem como objeto social o treinamento e aperfeiçoamento técnico profissional na área de saúde, atividade ambulatorial

restrita a consultas (CNAE 8630-5/03), outras atividades de atenção à saúde humana não especificadas anteriormente (CNAE 8650-0/99) e outras atividades de atenção à saúde humana não especificadas anteriormente (CNAE 8690-9/99).

Escriturações Contábeis Apresentadas de Forma Deficiente

Conforme narrativa da Fiscalização, as ECDs relativas aos períodos de 2016 e 2017 não refletem o movimento real das operações do sujeito passivo, nem os resultados de suas atividades em relação aos citados períodos, posto que os registros contábeis que compõem essas ECDs são meras repetições dos registros efetuados originalmente na ECD do ano de 2014, nada tendo a ver com os fatos ocorridos nos anos de 2016 e 2017, tratando-se, por conseguinte, de escriturações contábeis apresentadas de forma deficiente.

Para isso, a Fiscalização apontou os seguintes fatos constatados na escrita contábil da empresa:

“[...] 29. De início, em exame às demonstrações contábeis, constatou-se que os valores do saldo inicial e do saldo final das contas consignadas no Balanço Patrimonial do período de 01/01/2016 a 31/12/2016 repetem-se no Balanço Patrimonial do período 01/01/2017 a 31/12/2017 (demonstrativos incluídos no processo - em anexo ao Termo de Constatação Fiscal/TCF n° 1).

30. Foi também constatado que os valores consignados na Demonstração de Resultado do Exercício (DRE) do período de 01/01/2016 a 31/12/2016 são idênticos aos registrados na DRE do período de 01/01/2017 a 31/12/2017 (demonstrativos incluídos no processo - em anexo ao TCF n° 1).

31. Examinando o extrato do Razão das contas que registram a receita bruta de prestação de serviços (contas de códigos 3.01.01.01.02.001, 3.01.01.01.02.002, 3.01.01.01.02.003, 3.01.01.01.02.004, 3.01.01.01.02.006, 3.01.01.01.02.007, 3.01.01.01.02.008, 3.01.01.01.02.009, 3.01.01.01.02.011, 3.01.01.01.02.012, 3.01.01.01.02.013, 3.01.01.01.02.014, 3.01.01.01.02.015, 3.01.01.01.02.016, 3.01.01.01.02.017, 3.01.01.01.02.018, 3.01.01.01.02.019, 3.01.01.01.02.020, 3.01.01.01.02.022, 3.01.01.01.02.023, 3.01.01.01.02.024, 3.01.01.01.02.025, 3.01.01.01.02.026, 3.01.01.01.02.027, 3.01.01.01.02.028, 3.01.01.01.02.029 e 3.01.01.01.02.31), constatou-se que as notas fiscais registradas na ECD do ano de 2016 se repetem com seus respectivos valores na ECD de 2017, tratando-se das notas fiscais de n°s 263 a 633, conforme histórico dos lançamentos (extratos do Razão dessas contas incluídos no processo - em anexo ao TCF n° 1).

(...)33. Compulsando inicialmente as demonstrações contábeis, constatou-se que os valores consignados no Balanço Patrimonial e na DRE relativas ao ano de 2014 são idênticos aos registrados no Balanço Patrimonial e na DRE

dos anos de 2016 e 2017 (demonstrativos incluídos no processo - em anexo ao TCF nº 1).

34. Em exame ao extrato do Razão das contas que registram a receita bruta da prestação de serviços e cujos códigos já foram citados neste termo, constatou-se que os valores escriturados na ECD do ano de 2014 referem-se às notas fiscais de nºs 263 a 633, sendo idênticos aos valores registrados nas ECD dos anos de 2016 e 2017 (extratos do Razão incluídos no processo - em anexo ao TCF nº 1).

35. Ademais, foram emitidos Balancetes Mensais de Verificação oriundos das ECDs dos anos de 2014, 2016 e 2017, com base nos quais se constatou que os valores do saldo anterior, dos débitos, dos créditos e do saldo final de cada conta contábil da ECD do ano de 2014 são idênticos aos das ECDs de 2016 e 2017 (balancetes incluídos no processo - em anexo ao TCF nº 1).

36. Considerando o exposto, restou CONSTATADO que:

36.1. As ECDs referentes aos períodos de 01/01/2016 a 31/12/2016 e de 01/01/2017 a 31/12/2017 constituem-se repetições dos registros contábeis efetuados originalmente na ECD relativa ao período de 01/01/2014 a 31/12/2014;

36.2. As notas fiscais de serviços emitidas pela pessoa jurídica nos anos de 2016 e 2017 - cujas cópias (em formato pdf) foram apresentadas em atendimento ao Termo de Constatação Reintimação Fiscal (TCRF) nº 2 - não foram contabilizadas nas ECDs dos períodos de 01/01/2016 a 31/12/2016 e de 01/01/2017 a 31/12/2017;

36.3. Os valores pagos aos sócios a título de distribuição de lucros nos anos de 2016 e 2017, conforme consignado nos Demonstrativos de Distribuição de Lucros Proporcional a Produção do Sócio - cujas cópias foram apresentadas em resposta ao Termo de Constatação e Reintimação Fiscal nº 3 - não foram contabilizadas nas ECDs dos períodos de 01/01/2016 a 31/12/2016 e de 01/01/2017 a 31/12/2017. [...]” (fls. 6656/6657)

Infração Constatada

Segundo a Fiscalização, a empresa fiscalizada se utilizou do expediente de pagar a remuneração dos seus sócios pela prestação de serviços médicos mediante a forma disfarçada de distribuição de lucros e assim não oferecia esses valores à tributação.

Descreveu os fatos da seguinte maneira:

“[...] 41.1. REMUNERAÇÃO PAGA A CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS SÓCIOS E NÃO OFERECIDA À TRIBUTAÇÃO

Trata-se da remuneração dos contribuintes individuais sócios pela prestação de serviços médicos, paga na forma disfarçada de distribuição de lucros e assim não oferecida à tributação, como se explana a seguir.

A remuneração paga na forma disfarçada de distribuição de lucros foi verificada com base nos Demonstrativos de Distribuição de Lucros Proporcional a Produção do Sócio, os quais foram apresentados como documentação comprobatória dos lançamentos a débito registrados nos anos de 2016 e 2017 na conta contábil 2.10.05.01.01.003 - LUCRO RECEBIDO ICEA, em resposta ao TCRF nº 3 (v. itens 12 a 14 deste Refisc).

Cabe salientar que tais documentos, que se encontram anexos à resposta ao TCRF nº 3, não comprovam os lançamentos efetuados na conta citada acima, nem dizem respeito aos valores escriturados na conta contábil 1.01.03.06.02.001 - LUCROS DISTRIBUÍDOS (extrato do Razão incluído no processo), haja vista que se constatou que as ECDs dos períodos de 2016 e 2017 consistem em meras repetições dos registros contábeis efetuados originalmente na ECD do período de 2014, não tendo nada a ver com os fatos ocorridos nos anos de 2016 e 2017 (v. itens 26 a 40).

(...) Dessa forma, considerando os fatos já descritos, a remuneração paga aos sócios decorreu da prestação de serviços à empresa, configurando a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, nos termos do art. 22, inciso III, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, na redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999, e do art. 201, inciso II, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999, na redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999.

Por sua vez, os sócios da pessoa jurídica são segurados obrigatórios do Regime Geral de Previdência Social (RGPS) como contribuintes individuais, de acordo com o art. 12, inciso V, alínea “f” da Lei nº 8.212, de 1991, na redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999.

É importante enfatizar que, ao pagar sob a roupagem de distribuição de lucros a remuneração aos contribuintes individuais sócios pela prestação de serviços médicos, o sujeito passivo ocultou fatos geradores de contribuição previdenciária. ocultação essa que culminou com a omissão da referida remuneração em GFIP e supressão da contribuição devida, conforme verificado nas GFIPs das competências 01/2016 a 12/2017 (cópias incluídas no processo - v. item 19 deste relatório), o que demonstra o firme propósito de impedir o conhecimento pelo Fisco da ocorrência dos fatos geradores da contribuição previdenciária, bem como de suprimir tal contribuição.

E mais: esse propósito foi ainda corroborado pelo fato de que os pagamentos efetuados aos sócios foram declarados nas DIRFs 2016 e 2017 como lucros e dividendos (rendimentos isentos e não tributáveis), conforme evidenciado no Quadro Demonstrativo (QD) nº 06, elaborado com base nas referidas declarações.

(...)

Assim, por todo o exposto, fica demonstrado e comprovado que a remuneração dos contribuintes individuais sócios decorreu da prestação de serviços médicos em plantões executados em unidades de saúde do Estado, bem como em atendimentos relativos a convênios de planos de saúde e a consultas particulares, paga na forma disfarçada de distribuição de lucros e assim não oferecida à tributação, cujos valores foram apurados com base nos intitulados Demonstrativos de Distribuição de Lucros Proporcional à Produção do Sócio, estando consignados por rubrica e totalizados por mês de pagamento no Quadro Demonstrativo (QD) nº 01 (anexo).

Os valores consignados por rubrica e totalizados por mês de pagamento na coluna UG" do citado QD nº 01 correspondem à base de cálculo da contribuição da empresa, relativa às competências 01/2016 a 12/2017, compreendendo a remuneração paga aos contribuintes individuais sócios (col. "E"), deduzidos os descontos relativos à cessão de plantões (col. "F").

A remuneração mensal discriminada por rubrica no QD nº 01 foi totalizada por sócio prestador dos serviços (contribuinte individual) no Quadro Demonstrativo (QD) nº 02 (anexo).

[...]” (fls. 6658/6665)

Aplicação da Multa Ofício Qualificada

Nos termos externados nos fatos pela Fiscalização, a multa de ofício de 75% foi aplicada em percentual duplicado.

Para isso, informa que o sujeito passivo incorreu na prática de sonegação e fraude (emprego da roupagem de distribuição de lucros para ocultar a real natureza da remuneração paga aos sócios por prestação de serviços, corroborado pela declaração dessa remuneração em DIRF como lucros e dividendos), prevista nos arts. 71 e 72 da Lei 4.502/1964, razão pela qual foi aplicada a multa de 75% (setenta e cinco por cento) em percentual duplicado, correspondente a 150% (cento e cinquenta por cento), nos termos do art. 9º da Lei 10.426/2002, na redação dada pela Lei 11.488/2007.

Da Ciência da Autuação

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo atuado deu-se em 16/06/2021 (e-fls. 7222/7224), por meio de acesso à sua caixa postal do domicílio tributário eletrônico.

2. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

O contribuinte apresentou impugnação tempestiva, em 16/07/2021, doc. fl. 7231. A impugnação foi conhecida e, no mérito, foi julgada improcedente, sendo mantido o crédito tributário.

A decisão de piso foi assim ementada:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/2016 a 12/2017 CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. FATO GERADOR DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS NÃO COMPROVADA. OCORRÊNCIA.

É lícito à Fiscalização, a partir de elementos fáticos demonstrados nos autos, afastar a natureza de distribuição de lucros feita a sócios em simulação à sua verdadeira essência da prestação de serviço.

Verificada a simulação na maneira de realizar o pagamento dos rendimentos aos sócios (pessoa física), materializada pela dissimulação da remuneração na forma disfarçada de distribuição de lucros, quando pagos aleatoriamente e independente da apuração de resultado contábil positivo (lucros), os valores pagos aos contribuintes individuais sujeitam-se à incidência de contribuição previdenciária.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS.

As decisões administrativas e judiciais não podem ser estendidas genericamente a outros casos, aplicando-se e vinculando somente as partes envolvidas naqueles litígios.

3. RECURSO VOLUNTÁRIO

Concluído o julgamento de primeira instância, a recorrente foi cientificada da decisão em 08/08/2022, doc. fl. 7297. O Recurso Voluntário foi apresentado em 05/09/2022, doc. fl. 7299, e acostados às fls. 7301 a 7313.

A seguir são apresentadas as alegações contidas no Recurso Voluntário.

Preliminarmente, pede o efeito suspensivo da exigibilidade do crédito tributário.

A recorrente prossegue alegando que as remunerações pagas não foram disfarçadas de lucro. Afirmar que os lucros e dividendos distribuídos pela pessoa jurídica não estão sujeitos à incidência do IR. Destaca que os lucros podem ser distribuídos de forma desproporcional e que são isentos de impostos e não se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária, desde que a distribuição esteja estipulada no contrato social e em conformidade com a legislação tributária. Alega que distribuição de lucros desproporcional à participação no capital sem autorização estatutária ou contratual, não poderia gerar consequência na seara tributária. A recorrente apresenta julgados administrativos para sustentar que há liberdade para que os pagamentos se deem a título de distribuição de lucros, nos limites do contrato social e desde que seja apurado lucro. A recorrente traz diversos julgados administrativos para concluir pela possibilidade de distribuição desproporcional de lucros pela empresa. Entende que o CARF não pode desqualificar a distribuição de lucros e passar a tratar como remuneração.

Aduz a recorrente, fl. 7312:

Ante o exposto resta frustrado o Relatório Fiscal do Auto de Infração do Processo 10280.723.504/2020-16, bem como do Processo 10280.723.505/2020-52,

caracterizando-se o pagamento dos lucros dos sócios nos termos estabelecidos nas cláusulas contratuais.

A recorrente apresenta os seguintes pedidos:

- Suspensão do crédito tributário até a decisão administrativa definitiva;
- Reconhecimento dos pagamentos efetuados aos sócios como lucros;
- Que sejam indeferidos os valores constantes dos demonstrativos apurados pela autoridade fiscal;
- Que seja dado provimento ao recurso e cancelados os débitos.

4. CONTRARRAZÕES AO RECURSO VOLUNTÁRIO

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, doc. fl. 7315.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Johnny Wilson Araújo Cavalcanti, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e dele conheço.

Recurso Voluntário

A recorrente inicia o Recurso Voluntário solicitando efeito suspensivo da exigibilidade do crédito tributário. Registra-se que, nesses casos, o efeito suspensivo se encontra previsto no art. 151, III do CTN, bem como no Decreto nº 70235/1972, que regula o processo administrativo tributário, conforme disposto no seu art. 33, *in verbis*:

Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

Antes de enveredar no exame do Recurso Voluntário, cumpre consignar, no que tange à jurisprudência judicial e administrativa, que decisões proferidas em processos nos quais a interessada não figurou como parte, como regra não produzem efeito vinculante nas decisões proferidas pelo órgão julgador de segunda instância, salvo o disposto nos artigos 98 e 99 do RICARF, aprovado pela Portaria MF Nº 1.634, de 21/12/2023, bem como observadas as Súmulas CARF, nos termos do que dispõe o art. 103 do mesmo diploma legal. Portanto, como bem colocado na decisão de piso, tal jurisprudência serve “apenas de reforço aos seus argumentos e não vinculam a Administração Tributária, pois não tem eficácia normativa”.

Importa, ainda, registrar, que a recorrente cita os processos 10280.723.504/2020-16 e 10280.723.505/2020-52, que não fazem parte da presente lide administrativa e se referem a sujeito passivo diverso. Assim, serão tratados como tendo sido citados por erro.

1. MÉRITO

A análise do Recurso Voluntário nos permite concluir que a recorrente não contestou os fatos apontados no relatório fiscal e não refutou as provas colacionadas aos autos. Da mesma forma, a recorrente não apresentou junto com a impugnação novos elementos de prova, nem indicou possíveis inconsistências ou nulidades. Verifica-se, ainda, que não foram contestados os valores apurados pela autoridade fiscal.

Em síntese, o Recurso Voluntário está assentado na demonstração da possibilidade de distribuição desproporcional de lucros entre os sócios, na não incidência de Imposto de Renda e de Contribuição Previdenciária sobre os valores pagos a título de distribuição de lucros para sócios, bem como da impossibilidade de a fiscalização tratar lucros distribuídos como remuneração.

Com efeito, após o exame da escrituração fiscal da recorrente e análise dos documentos apresentados, a autoridade fiscal constatou os seguintes fatos, fl. 6657:

36. Considerando o exposto, restou CONSTATADO que:

36.1. As ECDs referentes aos períodos de 01/01/2016 a 31/12/2016 e de 01/01/2017 a 31/12/2017 constituem-se repetições dos registros contábeis efetuados originalmente na ECD relativa ao período de 01/01/2014 a 31/12/2014;

36.2. As notas fiscais de serviços emitidas pela pessoa jurídica nos anos de 2016 e 2017 — cujas cópias (em formato pdf) foram apresentadas em atendimento ao Termo de Constatação Reintimação Fiscal (TCRF) nº 2 — não foram contabilizadas nas ECDs dos períodos de 01/01/2016 a 31/12/2016 e de 01/01/2017 a 31/12/2017;

36.3. Os valores pagos aos sócios a título de distribuição de lucros nos anos de 2016 e 2017, conforme consignado nos Demonstrativos de Distribuição de Lucros Proporcional a Produção do Sócio — cujas cópias foram apresentadas em resposta ao Termo de Constatação e Reintimação Fiscal nº 3 — não foram contabilizadas nas ECDs dos períodos de 01/01/2016 a 31/12/2016 e de 01/01/2017 a 31/12/2017.

Prosegue a autoridade fiscal, fl. 6658:

40. Assim, diante do exposto, as ECDs relativas aos períodos de 2016 e 2017 não refletem o movimento real das operações do sujeito passivo nem os resultados de suas atividades em relação aos citados períodos, posto que os registros contábeis que compõem as referidas ECDs são meras repetições dos registros efetuados originalmente na ECD do período de 2014, nada tendo a ver com os fatos ocorridos nos anos de 2016 e 2017, tratando-se, por conseguinte, de escriturações contábeis apresentadas de forma deficiente.

Destaca-se trecho do Relatório Fiscal, no qual a autoridade tributária conclui que a recorrente não realizou apuração de lucro, fl. 6663;

Conforme detalhadamente descrito nos itens 26 a 40 deste Refisc, foi constatado que as ECDs dos períodos de 2016 e 2017 são compostas por registros contábeis que consistem em meras repetições dos registros efetuados originalmente na ECD do período de 2014, razão pela qual não refletem o movimento real das operações do sujeito passivo nem os resultados de suas atividades em relação aos períodos a que se referem, nada tendo a ver com os fatos ocorridos nos anos de 2016 e 2017.

Vê-se então que inexistente apuração de lucros em relação aos anos de 2016 e 2017. Logo, não se pode distribuir lucros que não foram apurados, o que corrobora o fato de que os valores pagos aos sócios constituem retribuição pelo trabalho, como já firmemente demonstrado neste relatório.

No curso da ação fiscal restou comprovado que a escrituração contábil realizada pela recorrente, referente aos anos investigados, não continham o registro de todos os fatos e movimentos financeiros da empresa. Portanto, imprestável para fins tributários.

A sociedade empresária é obrigada a realizar a escrituração contábil, nos termos do art. 1.179 do Código Civil, *in verbis*:

Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

Nesse mesmo sentido dispõe o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999) vigente à época dos fatos investigados, ao tratar das empresas tributadas pelo Lucro Presumido, caso da empresa em tela.

Art. 527. A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45):

I - escrituração contábil nos termos da legislação comercial;

II - Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário;

III - em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

Parágrafo único. O disposto no inciso I deste artigo não se aplica à pessoa jurídica que, no decorrer do ano-calendário, mantiver Livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45, parágrafo único). (grifo nosso)

A alínea “j” do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 exclui do salário de contribuição os valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, *in verbis*:

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

Da mesma forma, a legislação do Imposto de Renda isenta de tributação os rendimentos resultantes de lucros e dividendos distribuídos pela pessoa jurídica, conforme previsto no art. 10 da Lei 9.249/1995, *in verbis*:

Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

Com efeito, em ambos os casos, tem-se como requisito a apuração dos resultados da empresa.

A matéria já foi apreciada por esse colegiado. A jurisprudência firmada consiste na incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos aos sócios cotistas em retribuição a serviços prestados para a empresa. A remuneração do sócio cotista, na forma de distribuição de lucros, de valores que tenham por fim retribuir o trabalho prestado pelo sócio, representa um mecanismo para tentar ocultar a ocorrência do fato gerador, portanto, uma fraude. Cito julgados desse colegiado:

ACÓRDÃO 2302-003.895 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

Relator: Alfredo Jorge Madeira Rosa

Data da sessão: 06/11/2024.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

NATUREZA JURÍDICA DOS RENDIMENTOS PAGOS AOS SÓCIOS.

VERDADE MATERIAL.

Demonstrado que a escrituração contábil da pessoa jurídica fiscalizada não reflete a realização de uma distribuição regular de lucros, mas sim a remuneração por serviços prestados aos médicos a ela vinculados, cabível a exigência da contribuição previdenciária incidente sobre remunerações por serviços prestados por segurados contribuintes individuais.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Quando as provas carreadas aos autos evidenciam a intenção dolosa de impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais de modo a reduzir o montante do imposto devido, é cabível a duplicação do percentual da multa.

ACÓRDÃO 2302-003.927 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

Relator: Johnny Wilson Araújo Cavalcanti.

Data da sessão: 05/12/2024.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2020

NATUREZA JURÍDICA DOS RENDIMENTOS PAGOS AOS SÓCIOS. VERDADE MATERIAL.

Os rendimentos pagos para o sócio cotista em contrapartida a serviços prestados para a empresa possuem natureza jurídica de remuneração, mesmo que pagos, de maneira dissimulada, na forma de distribuição de lucros.

Segundo consta do Relatório Fiscal, fl. 6659, os sócios da recorrente recebiam remuneração disfarçada de lucros distribuídos. É ver:

A remuneração paga na forma disfarçada de distribuição de lucros foi verificada com base nos Demonstrativos de Distribuição de Lucros Proporcional a Produção do Sócio, os quais foram apresentados como documentação comprobatória dos lançamentos a débito registrados nos anos de 2016 e 2017 na conta contábil 2.10.05.01.01.003 - LUCRO RECEBIDO ICEA, em resposta ao TCRF nº 3 (v. itens 12 a 14 deste Refisc).

Cabe salientar que tais documentos, que se encontram anexos à resposta ao TCRF nº 3, não comprovam os lançamentos efetuados na conta citada acima, nem dizem respeito aos valores escriturados na conta contábil 1.01.03.06.02.001 - LUCROS DISTRIBUÍDOS (extrato do Razão incluído no processo), haja vista que se constatou que as ECDs dos períodos de 2016 e 2017 consistem em meras repetições dos registros contábeis efetuados originalmente na ECD do período de 2014, não tendo nada a ver com os fatos ocorridos nos anos de 2016 e 2017 (v. itens 26 a 40).

Todavia, a deficiência da escrituração contábil não afeta a validade nem a importância dos documentos mencionados acima, que se referem a pagamentos ocorridos nos anos de 2016 e 2017.

Submetidos a exame, verificou-se que tais documentos consistem em contracheques mensais individualizados por profissional médico (sócio) e denominados — como já se mencionou — Demonstrativos de Distribuição de Lucros Proporcional à Produção do Sócio, contendo no cabeçalho a identificação do ICEAM (nome e CNPJ). Viu-se ainda que os seus campos Código, Descrição da Rubrica e Proventos referem-se a rendimentos relativos a convênios com planos de saúde, consultas particulares e plantões nas unidades de saúde do Estado. (grifo nosso)

Dessa forma, os valores pagos para os sócios, relacionados no Quadro Demonstrativo nº1, doc. fls. 6669 a 7219, não possuem natureza jurídica de lucros distribuídos, uma vez que a recorrente não realizou a apuração de lucros nos termos da legislação do Imposto de Renda.

A propósito, a fiscalização logrou por demonstrar que os valores recebidos pelos sócios se tratava da contraprestação de serviços realizados na qualidade de médico destinado aos tomadores de serviço da sociedade. Comprovou, portanto, que tais valores não possuíam natureza jurídica de remuneração do capital investido na sociedade. Assim, tais pagamentos constituem fato gerador da contribuição previdenciária, bem como, são rendimentos tributáveis pelo Imposto de Renda da Pessoa Física.

Os documentos apresentados pela recorrente no curso da fiscalização comprovam que os valores pagos pela recorrente aos seus sócios se destinavam a remunerar o trabalho por eles executados. Vide excerto do Relatório Fiscal, fl.6661:

A execução desses serviços pelos profissionais médicos do ICEAM e as respectivas remunerações pagas pelo próprio ICEAM estão evidenciadas nos denominados Demonstrativos de Distribuição de Lucros Proporcional a Produção do Sócio (anexos à resposta ao TCRF nº 3), nos quais se pode observar as rubricas identificando os plantões executados nas unidades de saúde do Estado e os proventos pagos em relação a esses plantões.

Desse modo, embora os demonstrativos mencionados acima indiquem no seu título que se trata de distribuição de lucros, as informações contidas nos campos Código/Descrição da Rubrica e Proventos revelam que os valores informados em tais demonstrativos dizem respeito à retribuição pelo trabalho prestado pelos médicos sócios do ICEAM, compreendendo as verbas remuneratórias decorrentes não só dos plantões nas unidades de saúde do Estado, mas também dos atendimentos relativos a convênios com planos de saúde e consultas particulares.

Nesse sentido, a autoridade fiscal destaca, inclusive, a realização de desconto dos trabalhos não realizados, similar ao que ocorre com o segurado empregado, conforme excerto do Relatório Fiscal, fl. 6663:

A segunda ocorrência mostrando que a remuneração paga aos sócios foi resultante do trabalho prestado é o desconto referente à rubrica "40 - CESSÃO DE PLANTÕES" (cód. 2040 nos meses de pagamento 11/2016 a 02/2017), cujos valores estão consignados na coluna "F" do QD nº 01.

De acordo com informações obtidas junto ao contribuinte, a cessão de plantões ocorre quando o plantão é executado por médico substituto daquele originalmente escalado para o trabalho, sendo provento para o substituto e desconto para o substituído.

Esse desconto é similar ao conhecido desconto por faltas, aplicado no caso de empregado que não comparece ao trabalho, o que significa, no presente caso, que o sócio prestador dos serviços (contribuinte individual) recebeu apenas pelo trabalho que executou, sendo-lhe descontado o valor do plantão não trabalhado, como se pode conferir nas ocorrências dessa rubrica discriminadas no QD nº 01 (v. coluna "F").

Para corroborar com esse entendimento, a situação fática constatada no curso da fiscalização demonstra que quanto maior o trabalho realizado pelo sócio, maior é o valor recebido a título da suposta distribuição de lucros, pelo que se conclui se tratar de remuneração do trabalho e não distribuição de lucros. Veja exemplo trazido pela fiscalização, fl. 6662:

Para verificar o detalhamento desses valores basta visualizar o QD nº 01, onde os rendimentos estão discriminados por rubrica, contendo ainda outras informações, como a quantidade de plantões (por rubrica). Como se pode ver nas págs. 171 e 172 do citado demonstrativo, os valores pagos aos referidos sócios reportam-se a plantões efetuados em diversas unidades de saúde do Estado. Considerando a soma dos plantões de cada um no mês de dezembro/2016, a importância recebida pelo sócio Thomas Jefferson resulta da realização de 72,5 plantões, o valor recebido pela sócia Ticiane diz respeito a 9 plantões, enquanto o valor auferido pelo sócio Victor Vinicius decorre do cumprimento de 16 plantões, ficando evidente que a remuneração paga aos sócios decorreu da prestação de serviços.

Por oportuno, transcrevo a cláusula oitava do contrato social, acostados às folhas 16 a 80:

CLÁUSULA OITAVA: São reconhecidos como sócios do Instituto as pessoas físicas ou jurídicas que subscreveram e integralizaram sua quota de capital social, que se encontram em dia com as suas responsabilidades sociais, fiscais e financeiras e que participam ativamente para desenvolvimento das atividades estabelecidas no objeto social.

Parágrafo Único: Os sócios poderão de comum acordo, fixar uma retirada a título de pró-labore, pelos serviços prestados à Sociedade, observadas as disposições pertinentes em Lei, podendo ainda, distribuir Lucros, mesmo que antecipadamente, **calculados proporcionalmente à produção de cada sócio.** (grifo nosso)

Constata-se, portanto, que o contrato social dispõe que os lucros serão calculados de acordo com a produção de cada sócio. Portanto, não se trata de remuneração do capital, mas de pró-labore destinado a retribuir o trabalho executado pelo sócio.

Caminhando para a conclusão, é de se destacar que o lançamento de ofício discutido no presente processo não tem por fundamento a distribuição desproporcional dos resultados da empresa, como defende a empresa no recurso. Embora nos termos da legislação que rege a matéria, tal forma de distribuição de lucros não pudesse ser realizada pela recorrente, tendo em vista a ausência de previsão no contrato social acostado às folhas 16 a 80. Fato que se constata no Capítulo V, que trata “Do balanço geral, despesas, lucros e prejuízos”, pela inexistência de previsão para distribuição desproporcional de lucros.

Como bem colocado na decisão de primeira instância, cujo excerto se reproduz a seguir, a distribuição desproporcional de lucros deve estar prevista no contrato social e ser objeto de deliberação dos sócios, doc. fl. 7282.

Verifica-se que, **em termos exclusivamente de legislação**, o lucro de uma empresa normalmente é distribuído na proporção da participação do sócio no capital social. Porém, há possibilidade de a distribuição ser feita de forma desproporcional em relação à participação dos sócios, **desde que esta condição esteja prevista no contrato social da empresa e tenha sido aprovada em ata de assembleia geral ordinária (AGO) dos sócios** (oportunidade na qual se define a forma e proporção para cada sócio). Essa decisão deve ser registrada na ata da AGO, na qual precisa constar os registros contábeis que comprovem a existência de lucro a ser distribuído e que sejam capazes de demonstrar, perante terceiros, a natureza da distribuição determinada.

Portanto, não assiste razão a recorrente quando fundamenta seus argumentos na distribuição desproporcional de lucros.

2. CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente
Johnny Wilson Araújo Cavalcanti – Relator