



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10280.722578/2020-27
ACÓRDÃO	2101-002.899 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ICEA INSTITUTO DE CIRURGIA DO ESTADO DO AMAZONAS S/S
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. REMUNERAÇÃO DOS SÓCIOS. PRÓ-LABORE E DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. NECESSIDADE DISCRIMINAÇÃO.

As remunerações feitas por meio de pró-labore e participação nos resultados (lucros) devem restar cabalmente discriminadas, de maneira a evitar a incidência da contribuição previdenciária sobre o total dos valores pagos aos sócios à luz do disposto no inciso II do §5o do artigo 201 do Regulamento da Previdência Social.

Não incide contribuição social a título de distribuição de lucros e dividendos aos sócios da sociedade, uma vez que 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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso para excluir os lançamentos relativos aos pagamentos feitos a título de distribuição de lucros para os sócios, e para manter a qualificadora da multa de 150%, no que diz respeito aos lançamentos relativos à remuneração dos não sócios. Vencidos os conselheiros João Maurício e Antônio Sávio, que davam parcial provimento em menor extensão e desqualificavam a multa apenas para os sócios. Vencido o Relator que dava provimento em maior extensão para

desqualificar a multa inclusive para os pagamentos dos não sócios. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Roberto Junqueira de Alvarenga Neto.

(Documento Assinado Digitalmente)

Roberto Junqueira de Alvarenga Neto – Redator designado

(Documento Assinado Digitalmente)

Wesley Rocha – Relator

(Documento Assinado Digitalmente)

Antônio Sávio Nastureles – Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cléber Ferreira Nunes Leite, Wesley Rocha, João Mauricio Vital (suplente convocado), Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Ana Carolina da Silva Barbosa, Antônio Sávio Nastureles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentando pela contribuinte *ICEA INSTITUTO DE CIRURGIA DO ESTADO DO AMAZONAS S/S*, em razão de crédito lançado a seu desfavor, com julgamento de procedência integral do crédito lançado.

A autuação refere-se às contribuições previdenciárias sociais a cargo da empresa, cota patronal, devidas pela empresa incidentes sobre a remuneração dos segurados contribuintes individuais que lhe prestaram serviços durante período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015, tendo sido apurado o crédito fiscal de R\$ 24.308,533,25, atualizados até a data do lançamento.

Houve aplicação de multa qualificada, conforme relatório fiscal e-fl. 6.218 e seguintes.

A apuração fiscal decorreu em razão da fiscalização ter entendido que a empresa remunerou segurados contribuintes individuais de maneira disfarçada, lançando contabilmente tais valores como distribuição de lucros, tanto para seus sócios como também para não sócios, com intuito de redução da carga tributária, ante a realização de conduta supostamente ilícita com base no Código Civil teria restado caracterizado abuso de direito, evidenciado através da adoção de Planejamento Tributário.

Após, inconformada a contribuinte apresentou suas razões recursais nas e-fls. 7.359 e seguintes, enfrentando o mérito e reiterando as alegações de primeira instância acrescentando, em apertada síntese, o seguinte:

- i) Em razão da Autoridade Administrativa apenas e tão-somente ter tratado os valores objeto da distribuição de lucro como remuneração e proceder o

lançamento de contribuição previdenciária, sem apontar qualquer irregularidade em relação na escrita fiscal, fica evidente que o lucro foi apurado corretamente, sendo que, o presente Auto de Infração, por si só, é suficiente para demonstrar que a Recorrente apurou o lucro distribuído de acordo com as normas que regem a matéria;

- ii)* É evidente que o fato da Autoridade Administrativa ter tratado a parcela relativa à distribuição de lucro como remuneração, por si só, caracteriza em alteração de definição de institutos, conceitos e formas advindos do direito privado, em total afronta ao artigo 110, do Código Tributário Nacional;
- iii)* após observância de todas as formalidades intrínsecas e extrínsecas contidas na legislação comercial e fiscal, ter realizado distribuição de lucro aos sócios - **médicos clínicos / cirúrgicos, que prestam serviços profissionais com pessoalidade** - é evidente que a Autoridade Administrativa não pode “*simplesmente*” entender que lucro é remuneração e proceder ao lançamento de contribuições previdenciárias, sem respaldo legal.
- iv)* a Recorrente discriminou regularmente em sua escrita contábil, todos os valores relativos à remuneração dos seus administradores/colaboradores e os valores decorrentes da distribuição de lucro a seus sócios, o que demonstrada a total ilegalidade da utilização do fundamento legal que embasou a lavratura do presente Auto.

Pede a anulação do crédito fiscal.

Diante dos fatos narrados, é o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

O Recursos Voluntário apresentado é tempestivo, bem como também de competência desta Turma.

Assim, passo a analisá-lo.

DA AUTUAÇÃO

A autuação refere-se às contribuições previdenciárias patronais, devidas nos termos do artigo 22, incisos III, da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, in fine, devidas pelo serviço desenvolvido de segurados sócios e não sócios, sendo contribuintes individuais que prestaram serviços à terceiros, por meio da empresa ICEA INSTITUTO DE CIRURGIA DO ESTADO DO AMAZONAS S/S,:

“Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços”;

Nesse sentido, havendo identificação da hipótese de incidência do tributo e seu fato gerador do tributo, sem o recolhimento devido, a autoridade fiscal tem o dever de iniciar os procedimentos de exigibilidade do crédito fiscal.

A legislação obriga o agente fiscal a realizar o ato administrativo, verificando assim o fato gerador e o montante devido, determinar a exigência da obrigação tributária e sua matéria tributável, confeccionar a notificação de lançamento, lavrando-se o auto de infração, e checar todas essas ocorrências necessárias para as fiscalizações de cobrança, independente da ação judicial manejada, sendo legítima a lavratura do auto de infração em conformidade com o art. 142, do CTN e com o art. 10 do Decreto n.º 70.235/72, conforme dispositivos *in verbis*:

“CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

"Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional".

DECRETO n.º 70.235/72.

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I a qualificação do autuado;

II o local, a data e a hora da lavratura;

III a descrição do fato;

IV a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; VI a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula".

Verifica-se dos autos que os procedimentos administrativos foram devidamente realizados sem mácula ou nulidade, dentro do processo administrativo (rito processual), estando o auto de infração formalmente perfeito, com a discriminação precisa do fundamento legal sobre o

que determina a obrigação tributária, os juros de mora, a multa e a correção monetária, não se configurando qualquer óbice ao desfecho da demanda administrativa.

DA DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS E DIVIDENDOS ISENTOS E DAS CONTRIBUIÇÕES EXIGIDAS.

Conforme já demonstrado acima, o art. 22, inciso III, da Lei nº 8.212/91, estabelece como hipótese de incidência da contribuição social por parte da empresa o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados que lhe prestem serviços, qualquer que seja a sua forma.

De outro turno o artigo 29, inciso I, da lei supracitada, com redação dada pela Lei nº. 9.528, de 10 de dezembro de 1997, assim define salário-de-contribuição:

“Art. 28 – Entende-se por **salário-de-contribuição**:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa”;

Conforme relatório fiscal, o lançamento pauta-se pelo pagamento de remuneração por serviços prestados pelos segurados contribuintes individuais sócios, em razão da relação direta dos valores recebidos com os serviços médicos prestados, calculados com base nos meses anteriores aos pagamentos, repassados disfarçados de antecipação de lucros.

Pois bem, a atual legislação no caso assim dispõe:

Lei 8.212/91

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

(...)

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

Decreto 3.000/99

Art. 39. Não entrarão no cômputo do rendimento bruto:

XXVIII - os lucros e dividendos efetivamente pagos a sócios, acionistas ou titular de empresa individual, que não ultrapassem o valor que serviu de base de cálculo do

imposto de renda da pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, deduzido do imposto correspondente (Lei nº 8.981, de 1995, art. 46);

O artigo 201, inciso II, §§ 1º, 2º, 3º, 5º e 8º, do Decreto n. 3.048/99, estabelece que são isentas as contribuições previdenciárias distribuídas na forma de lucro e dividendos:

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

II - vinte por cento sobre o total das remunerações ou retribuições pagas ou creditadas no decorrer do mês ao segurado contribuinte individual;

(...)

§ 1º São consideradas remuneração as importâncias auferidas em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades, ressalvado o disposto no § 9º do art. 214 e **excetuado o lucro distribuído ao segurado empresário**, observados os termos do inciso II do § 5º.

(...)

§ 3º Não havendo comprovação dos valores pagos ou creditados aos segurados de que tratam as alíneas "e" a "i" do inciso V do art. 9º, em face de recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a contribuição da empresa referente a esses segurados será de vinte por cento sobre:

(...)

I - o salário-de-contribuição do segurado nessa condição;

II - a maior remuneração paga a empregados da empresa; ou

III - o salário mínimo, caso não ocorra nenhuma das hipóteses anteriores.

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

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

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

Assim, os valores percebidos pelos sócios a título de distribuição de lucros devidamente discriminados dos rendimentos do trabalho, não compõem a base de cálculo da contribuição previdenciária e do imposto sobre a renda, conforme previsão expressa da alínea “j”, do parágrafo 9º, do artigo 28, da Lei 8.212/91, e artigo 39, do Decreto nº 3.000/99, respectivamente.

A fiscalização entendeu restar demonstrada e comprovada a remuneração de contribuintes individuais sócios decorrentes da prestação de serviços médicos em unidades de saúde do Estado do Amazonas, paga e escriturada na forma disfarçada de adiantamento de lucros, sendo assim ocultada na escrituração contábil e não oferecida à tributação, tendo a seguinte apuração:

“24. De acordo com o prescrito na cláusula terceira do seu contrato social, consolidado nas alterações contratuais já identificadas no item anterior, a pessoa jurídica tem como objeto social a prestação de serviços médicos cirúrgicos, de apoio e suporte clínico cirúrgico, diagnóstico, terapêutico, treinamento e aperfeiçoamento técnico profissional na área de saúde. Vale ainda registrar que consta no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) como sua atividade econômica principal a correspondente ao código CNAE 8610-1-02 - Atividades de atendimento em pronto socorro e unidades hospitalares, conforme Comprovante de Inscrição no CNPJ (cópia incluída no processo).

(...)

Ao ser intimado a identificar as contas contábeis de despesa (ou custo) utilizadas para registrar a remuneração dos sócios em decorrência de serviços prestados (primeiro mediante TIF nº 1 e depois através do TCRF nº 2), o sujeito passivo, atendendo ao TCRF nº 2, informou que não existe conta de despesa para registro da remuneração auferida pelos sócios, que não possui contribuintes individuais na folha de pagamento e que os sócios recebem proventos na forma de lucros distribuídos (v. itens 8 a 10 deste Refisc).

(...)

Compulsando tais comprovantes, foi verificado que se trata de documentos mensais individualizados por médico prestador dos serviços (identificado por nome, CRM e CPF) e intitulados Demonstrativos de Distribuição de Lucros Proporcional à Produção do Sócio, sendo relativos às competências 01/2015 a 11/2015, conforme consignado nos campos "Folha" e "Mês Base" dos respectivos demonstrativos.

Foi ainda constatado que esses documentos dizem respeito não apenas aos sócios da pessoa jurídica, mas também a outros profissionais médicos que não participam do seu quadro social, os quais passam a ser chamados neste Refisc de não sócios. A referida constatação foi efetuada com base no contrato social consolidado na 8ª e 9ª alterações contratuais já mencionadas no item 23), de onde foram extraídos os nomes dos sócios da pessoa jurídica no ano de 2015, os

quais foram relacionados no Quadro Demonstrativo (QD) nº 17 (anexo a este Refisc).”

Com isso, a respectiva remuneração teria ocorrido para profissionais sócios e não sócios. Em relação às remunerações pagas aos segurados contribuintes individuais, denominados “não sócios”, a conclusão foi que:

“Não se pode esquecer que se trata aqui de “Demonstrativos de Distribuição de Lucros Proporcional à Produção do Sócio” em nome de não sócios. Sem dúvida, um fato inusitado, posto que não se paga lucro para não sócio. Mas tal fato vem reforçar o que já está patenteado neste relatório: os “Demonstrativos de Distribuição de Lucros Proporcional à Produção do Sócio” não dizem respeito a lucros, mas sim a remuneração decorrente do trabalho, independentemente de se referirem a sócios ou não sócios, posto que, em sua quase totalidade, as rubricas que discriminam os plantões efetuados são comuns aos dois tipos de prestador, como pode ser conferido nos Quadros Demonstrativos (QD) nº 01 (ref. sócios) e nºs 04 e 05 (ref. não sócios).

Em que pese não haver os vínculos empregatícios e a recorrente intermediar as relações jurídicas entre profissionais da área de saúde, a *ICEA INSTITUTO DE CIRURGIA DO ESTADO DO AMAZONAS S/S*, é empresa constituída sob a forma de direito privado, que visa obter lucros, e que possui quadro societário, regida pelas normas de direito civil, comercial e tributário, e que segundo ela mesma relata é: “*é uma sociedade civil de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada (médicos especializados em serviços médicos cirúrgicos, de apoio e suporte clínico cirúrgico), constituída na forma de Sociedade Simples.*”.

Assim, constata-se que a recorrente, apesar de não ser *sociedade uniprofissional*, é constituída como *sociedade civil de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentada.*

Com esse propósito, a recorrente intermedia contratações, onde alega que é “evidente que somente os sócios (*médicos*) regularmente inscritos no Conselho Regional de Medicina (CRM) estão legalmente habilitados para prestar os serviços de apoio e suporte clínico cirúrgico no interior de Prontos Socorros e/ou Unidades Hospitalares situados em Manaus (AM)”.

Alega por sua vez que, as Sociedades Simples reportam a união entre profissionais/prestadores de serviços, onde “todos os sócios quotistas que integram o quadro societário da Recorrente são médicos regularmente inscritos no Conselho Regional de Medicina do Estado do Amazonas (CRM/AM), devidamente especializados em de apoio e suporte clínico cirúrgico, diagnóstico, terapêutico, treinamento e aperfeiçoamento técnico profissional na área da saúde. nomeação, preenche as condições que caracterizem tal condição”. Aduz ainda que, “nesse tipo de sociedade apenas os sócios que exercem *funções administrativas* recebem remuneração pelos trabalhos realizados em benefício da Sociedade, enquanto os sócios que exercem apenas os *serviços de apoio e suporte clínico cirúrgico* ligados diretamente ao objeto social da sociedade,

recebem os lucros apurados após o regular registro contábil, em total harmonia com a legislação de regência e as regras contratuais fixadas em seu contrato social”.

Como se percebe, é inegável que a recorrente acabou por ter uma estrutura de empresarial na prospecção de médicos, entabulava contratos junto a eles, inclusive com taxa de administração para despesas, atribuindo formato de intermediadora da contratação perante terceiros, ou seja, uma sociedade médica, devendo escriturar todas suas operações contábeis e fiscais.

A recorrente fundamenta ainda que:

A orientação interna da Receita Federal (Solução de Consulta nº 46/10) que conclui que não incide contribuição previdenciária sobre o lucro distribuído de forma desproporcional à participação societária dos sócios, desde que a distribuição desproporcional esteja estipulada no contrato social, o que ocorre no caso concreto.

Argumenta que houve discriminação entre as remunerações pagas decorrentes do trabalho (*pro labore*) e as provenientes do capital social (*lucro*), sendo que estas últimas são resultantes do Demonstrativo do Resultado do Exercício (DRE).

Afirma que seguiu os princípios contábeis e que é absurdo que a Autoridade Administrativa tenha efetuado lançamento de contribuições previdenciárias supostamente devidas pela empresa/empregados sobre a parcela do lucro que foi distribuído aos sócios da Impugnante.

Assim, informa que está claramente demonstrado que a Impugnante possui previsão expressa em seu Contrato Social para realizar a distribuição mensal de lucros, após a regular apuração do resultado mensal em sua escrita fiscal, em observância à legislação tributária e às normas contábeis.

Esclarece que já houve incidência de tributação na PJ (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e ISS) antes da apuração do lucro que foi distribuído, o que fez com que a empresa recolhesse R\$ 8.716.646,89 em tributos em 2015.

Esclarece que toda a remuneração paga pela Impugnante aos seus sócios com cargo de diretoria e função administrativa - que recebem remuneração por trabalho realizado em favor da sociedade, como também aos demais funcionários - são submetidas à incidência das contribuições previdenciárias e do FGTS, na forma prevista em lei, conforme se pode verificar mediante as GFIP's apresentadas no exercício de 2015(doc. anexo).

Aduz que recolheu corretamente as contribuições previdenciárias referentes à remuneração dos seus administradores e demais funcionários, consoante determina à Legislação de Regência, fato ignorado pela Administração Pública, o que reputa absurdo.

Por outro lado, a decisão de piso reforça o seguinte:

Cabe esclarecer também que não houve no lançamento em pauta a incidência de contribuições sociais previdenciárias sobre distribuição de lucros, ao arrepio da alínea “j” do parágrafo 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91, como alegou a impugnante. Ocorre que o Relatório Fiscal deixou claro que, para fins previdenciários, verificou-se que houve de fato pagamento de remuneração por serviços prestados por segurados contribuintes individuais, disfarçada contabilmente de distribuição de lucros. Em consequência, restam completamente descabidas as argumentações de que houve equívoco da Autoridade Fiscal ao tributar indevidamente lucros distribuídos isentos ou, ainda, de que já teria havido pagamento de outros tributos antes da apuração do lucro distribuído. Isso porque, como explicado, houve de fato pagamento de remunerações a contribuintes individuais, base de cálculo das contribuições sociais patronais, nos termos do art. 23, III, da Lei 8.212/91, fundamento que lastreia o presente lançamento.

Com isso, destaca-se que as remunerações por pró-labore e participação nos resultados devem restar cabalmente discriminadas, de maneira a evitar a incidência da contribuição previdenciária sobre o total dos valores pagos aos sócios, o que é objeto de conclusão de diversos julgados do CARF, a exemplo do Acórdão De Recurso Voluntário n.º 2301-002.906

Ocorre que, na análise do Demonstrativo do Resultado do Exercício – DRE (consolidado em 31/12 de cada ano), se refere a pagamentos de antecipação/adiantamento de lucro do próprio exercício, pago mensalmente a sócios e não sócios. Existe acusação nas e-fls. 6.225 e seguintes de que não existe registro da remuneração aferida pelos sócios, e que a própria recorrente indica que os valores são distribuídos em forma de lucros, havendo mensalmente adiantamento pela quantia repassada, sempre em forma de distribuição de lucros e dividendos.

O relatório ainda descreve as condições que os repasses são feitos:

Em exame à conta contábil **1.01.03.06.02.001 - Lucros Distribuídos** (classificada no **Ativo** e integrante da conta sintética **1.01.03.06 - Adiantamento de Lucros a Sócio**), verificou-se a ocorrência de lançamentos a débito cujos históricos referem-se a plantões em unidades de saúde e aos respectivos profissionais médicos executantes desses plantões, conforme extrato do Razão da referida conta (extrato incluído no processo).

É de se registrar que os comprovantes dos lançamentos escriturados na citada conta contábil foram apresentados em atendimento ao TIF nº 2 (v. itens 11 e 12 acima).

Compulsando tais comprovantes, foi verificado que se trata de documentos mensais individualizados por médico prestador dos serviços (identificado por nome, CRM e CPF) e intitulados **Demonstrativos de Distribuição de Lucros Proporcional à Produção do Sócio**, sendo relativos às competências 01/2015 a 11/2015, conforme consignado nos campos "Folha" e "Mês Base" dos respectivos demonstrativos.

Foi ainda constatado que esses documentos dizem respeito não apenas aos sócios da pessoa jurídica, mas também a outros profissionais médicos que não participam do seu quadro social, os quais passam a ser chamados neste Refisc de **não sócios**. A referida constatação foi efetuada com base no contrato social consolidado na 8ª e 9ª alterações contratuais (já mencionadas no item 23), de onde foram extraídos os nomes dos sócios da pessoa jurídica no ano de 2015, os quais foram relacionados no Quadro Demonstrativo (QD) nº 17 (anexo a este Refisc).



Em seu recurso, a contribuinte indica explicações acerca dos pagamentos, aduzindo que:

“Como pode-se verificar mediante a análise dos Demonstrativos do Resultado no Exercício (DRE) (*doc. anexo*) e dos Balanços Patrimoniais (*doc. anexo*), relativos ao exercício de 2015, o resultado da referida competência está devidamente registrado, de modo que a parcela do lucro foi devidamente identificada.

Assim, como documentalmente demonstrado, resta claramente discriminado/segregado na contabilidade os valores pagos a título de remuneração aos sócios que exercem atividade administrativa em favor da sociedade (*GFIP*) e a parcela decorrente dos valores pagos através da distribuição de lucros (*DRE e Balanços Patrimoniais*), fato que, por si só, demonstra a total ilegalidade do lançamento plasmado no Auto de Infração”.

Os demonstrativos de distribuição proporcional de lucros à produção do sócio, foram apurados na contabilidade da empresa que se reportam aos plantões e demais serviços prestados diários, havendo falhas na identificação na conta contábil das operações registradas.

Nesse sentido, a distribuição de lucros aos sócios de direito, estará respaldada na legislação vigente, desde que esteja discriminado na contabilidade **a remuneração decorrente do trabalho (*pro-labore*) e a proveniente do capital social (lucro)**. Assim, já foi objeto de manifestação da Receita Federal do Brasil, por meio da Solução de Consulta Nº 46, de 24 de maio de 2010, *in verbis* :

“CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS AOS SÓCIOS. NÃO INCIDÊNCIA.

O sócio cotista que receba pro-labore é segurado obrigatório do RGPS, na qualidade de contribuinte individual, havendo incidência de contribuição previdenciária sobre o pro labore por ele recebido. **Não incide a contribuição previdenciária sobre os lucros distribuídos aos sócios quando houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho (pro labore) e a proveniente do capital social (lucro) e tratar-se de resultado já apurado por meio de demonstração do resultado do exercício.- DRE.**

Estão abrangidos pela não incidência os lucros distribuídos aos sócios de forma desproporcional à sua participação no capital social, desde que tal distribuição esteja devidamente estipulada pelas partes no contrato social, em conformidade com a legislação societária". DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei No- 8.212/1991, art. 12, inc. V, alínea "f"; Decreto No- 3.048/1999 - Regulamento da Previdência Social - RPS, art. 201, caput e §§ 1º e 5º, incs. I e II; Lei No- 10.406/2002, arts. 997, incs. IV e VII, 1.007, 1.008, 1.053 e 1.054.

Nesse sentido, o CARF já se manifestou:

"CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. REMUNERAÇÃO DOS SÓCIOS. PRÓ-LABORE E DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. NECESSIDADE DISCRIMINAÇÃO. DISTINÇÃO EFETIVA ENTRE AS VERBAS. ESTABELECIMENTO EXPRESSO NO CONTRATO SOCIAL. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS AUFERIDA POR MEIO DE APLICAÇÃO DE PERCENTUAL REFERENTE A LUCRO PRESUMIDO PELA ATIVIDADE DESENVOLVIDA PELA EMPRESA.

As remunerações por pró-labore e participação nos resultados devem restar cabalmente discriminadas, de maneira a evitar a incidência da contribuição previdenciária sobre o total dos valores pagos aos sócios à luz do disposto no inciso II do §5º do artigo 201 do Regulamento da Previdência Social.

O plexo de significantes normativos previdenciários não estipula um valor mínimo a título de pró-labore, deve, assim, o instrumento constitutivo da sociedade prever de forma certa ou determinável seu quantum. Previsão expressa do valor referente ao pró-labore no Contrato Social. Fixada esta base, o que a ela exceder deve ser considerada remuneração oriunda da participação do sócio nos resultados. O valor que exceder ao pró-labore deve ser considerado como distribuição de lucros, desde que não ultrapasse o resultado da aplicação da margem do lucro presumido (32%) sobre o faturamento, excluídos os impostos federais.

(Acórdão 2301 002.814 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária / 2ª Seção CARF, em 15/05/2012).

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 4ª Câmara/3ª Turma Ordinária/2ª Seção CARF, em 13/03/2013).

Assim, entendo que deve ser cancelada a atuação nesse ponto, tendo como principal fundamento as alegações a fundamentação de que **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.**

Por outro lado, entendo que o lançamento fiscal deve ser mantido quanto aos colaboradores não-sócios, uma vez que não há na norma dispositivo que acolha a pretensão para distribuir lucros e resultados sem que seja observada a Lei 10.101/2000.

DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO, DA ACUSAÇÃO DE SIMULAÇÃO E DA APLICAÇÃO DE MULTA QUALIFICADA

A fiscalização aplicou multa qualificada correspondente a 150% (cento e cinquenta por cento), de acordo com o disposto no art. 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, na redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, entendendo que:

“(…) 35.1. Considerando as infrações descritas nos subitens 33.1, 33.2, 33.3, 33.4 e 33.5 deste Refisc, foi categoricamente demonstrado e comprovado que o sujeito passivo recorreu a artifícios contábeis para ocultar fatos geradores de contribuição previdenciária e assim se evadir da obrigação de pagar o tributo devido;

35.2. A ocultação de fatos geradores de contribuição previdenciária ocorreu quando a remuneração de contribuintes individuais sócios foi registrada sob o disfarce de adiantamento de lucros nas seguintes contas contábeis, todas classificadas no Ativo e integrantes da conta sintética 1.01.03.06 - Adiantamento de Lucros a Sócio: a) 1.01.03.06.02.001 - Lucros Distribuídos (ref. infração descrita no subitem 33.1); b) 1.01.03.06.02.003 - Plantão Revisor (ref. infração descrita no subitem 33.3); c) 1.01.03.06.02.008 - Lucro Dist Convênios ICEAM (ref. infração descrita no subitem 33.4); d) 1.01.03.06.02.002 - Plantão Especial, 1.01.03.06.02.006 - Plantão Conselho Pleno, 1.01.03.06.02.005 - Plantão Conselho Fiscal e 1.01.03.06.02.004 - Plantão Substituição de Diretoria (ref. infração descrita v. subitem 33.5);

35.3 Em relação à remuneração de contribuintes individuais não sócios, a ocultação também ocorreu sob o disfarce de adiantamento de lucros

quando se efetuou a escrituração da remuneração na já citada conta contábil 1.01.03.06.02.001 - Lucros Distribuídos (ref. infração descrita no subitem 33.2);

35.4. Como claramente demonstrado na descrição das infrações, consignadas nos subitens 33.1 a 33.5, os registros contábeis foram utilizados como instrumentos de dissimulação, posto que, ao ocultar fatos geradores de contribuição previdenciária, deram uma falsa aparência de normalidade aos "adiantamentos de lucros" efetuados no decorrer do ano e de inexistência de fatos geradores de contribuição previdenciária;

35.5. E isso não foi mero equívoco, mas ato deliberado, posto que, ao responder a solicitação da fiscalização - efetuada no item 4 do TCRF nº 2 - para informar a identificação da(s) conta(s) contábil(eis) de despesa utilizada(s) para registrar a remuneração auferida pelos sócios em decorrência dos serviços por eles prestados na execução das atividades da sociedade, o sujeito passivo informou que "não há Conta Contábil de Despesa designada para registro da remuneração auferida pelos sócios, pelo motivo exposto no item I". No item I da sua resposta, o contribuinte expressa que não possui contribuintes individuais na folha de pagamento e que os sócios recebem seus proventos na forma de lucros distribuídos;

35.6. É importante enfatizar que a ocultação da remuneração de contribuintes individuais na escrituração contábil culminou com a omissão dessa mesma remuneração em GFIP, conforme verificado nas GFIP das competências pertinentes ao período de apuração e já mencionadas no item 21 deste Refisc, o que confirma o firme propósito de impedir o conhecimento por parte do fisco da ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária e de suprimir tal contribuição;

Ocorre que, no presente caso a fiscalização não descaracterizou a contabilidade da recorrente e somente entendeu que haveria remuneração direta da sociedade aos seus sócios ou associados, disfarçando a distribuição de lucros e desconsiderando o pró-labore, tendente a atrair o fato gerador do tributo.

Ainda, houve a conclusão tanto a Autoridade Administrativa como a DRJ não vislumbraram a existência de propósito comercial para justificar a opção societária da Recorrente. Entretanto, é comum esse tipo de sociedade, e este relator só não deu provimento integral ao recurso no que diz respeito à distribuição de lucros e dividendos aos sócios, diferente dos não sócios, que este sim deveria respeitar os critérios estabelecidos para não recebimento da verba acerca de lucros e dividendos, já que houve discriminação do que seria remuneração direta e distribuição de lucros e dividendos na conta contábil da empresa, uma vez que em outros casos este Tribunal e este relator deram provimento a exemplo do Acórdão **2301-006.321, de 06 de agosto de 2019, e Acórdão 2301 002.814, de 15/05/2012.**

Com isso, entendo que não houve intenção de lesar o fisco, mas de uma operação que está ao alcance do contribuinte e que este pode se utilizar desse mecanismo, a fim de distribuir lucros, desde que seja feito observada as regras contábeis e fiscais.

Segundo Eliana Silveira Costa “o direito tributário elege como suporte fático da incidência tributária os atos ou negócios jurídicos praticados nos termos conceituais do direito privado, limitando-se a estabelecer os demais elementos necessários à configuração da exigência tributária. Assim, praticado o ato, a incidência tributará decorre de lei, independentemente da vontade das partes. Por sua vez, em âmbito privado, podem os Contribuintes realizar seus objetivos econômicos e regular suas relações jurídicas por meio da escolha de determinada estrutura entre as diversificadas categorias de negócios jurídicos, em respeito à liberdade de iniciativa, de forma, inclusive, a reduzir a sua carga tributária”¹.

O que deve ser verificado de fato é a constatação do propósito negocial. Como há tempos já se decidiu no antigo Conselho de Contribuintes, do qual deve ser compreendido como a vontade objetiva final determinante à realização do negócio jurídico (causa objetiva)².

Portanto, deve ser enfrentada a qualificação jurídica do fato concreto, por meio da análise da adequação entre seu conteúdo e sua causa objetiva. Nesse sentido, para enfrentar a questão da prática abusiva deve haver a constatação da ausência do propósito negocial à prática de simulação.

Destaque-se que simulação, segundo Hugo de Brito Machado é:

“Ação de fingir a prática de um ato ou negócio jurídico com a finalidade de prejudicar terceiros, especialmente credores, inclusive o Fisco, fazendo com que pareça existir uma situação que na verdade não existe – merecendo especial destaque a afirmação que se vê na doutrina de que a simulação não se confunde com fraude. E neste sentido a palavra “simulação” é usual nos textos relativos ao planejamento tributário, ao lado de outras utilizadas na teoria do direito tributário”.
(in *Introdução ao planejamento tributário*. Malheiros, São Paulo, 2014, p. 66)

Assim, simulação é a divergência entre a vontade real e a vontade declarada resultante dum acordo entre a declarante e declaratório, ou qualquer interessado no negócio, no intuito de enganar terceiros (Castro Mendes, Direito Civil – Teoria Geral, 1979, III-322).

Nota-se que uma das fundamentações da DRJ de origem para sustentar que a recorrente teria agido de forma a lesar o fisco seria a informação de que os sócios obtinham vantagem com as situações descritas dos autos, de forma deliberada com a pretensão da redução da carga tributária. Entretanto, não nos parece razoável que alguém que tenha a intenção de lesar o fisco divulgue abertamente na rede mundial de computadores a diminuição da carga tributária dos impostos a serem recolhidos, praticando um ilícito abertamente, para aí convencer novos

¹ COSTA, Eliana Silveira. Planejamento Tributário na jurisprudência administrativa federal. Caderno de Finanças Públicas. Escola da Administração Fazendária. Brasília, ESAF. n. 11, pp. 5-296, dez/2011, p. 251..

² Nesse sentido os Acórdãos n.º 108-07956, n.º 202-15861, n.º 10'-93704.

parceiros para a sua intenção de diminuição da carga tributária, como foi no caso dos autos. O que se entende pelas informações verificadas é que a empresa tornava ainda mais clara as informações ao divulgar tais critérios de recolhimento dos impostos para ingresso na sociedade. Tanto o é que sequer foi objeto de alegação no relatório fiscal e sim da decisão de primeira instância.

Ao menos essa acusação deveria ser mais clara do que foi posta, do contrário vira mera interpretação, tanto negativa quanto positiva. Deve haver uma consciência entre quem está pretendendo simular com aquele que estaria simulando, no caso a recorrente. Não nos parece razoável essa afirmação, em razão das circunstâncias dos autos.

Por outro lado, conforme já citado, em situações de sociedade médica simples, **esse colegiado já teria afastado a acusação de simulação, dolo, conluio ou fraude em razão da mesma ação fiscal**, julgando a acusação no processo que exigiu a incidência do IR (processo 11070.720224/201781), nos termos do voto proferido pelo respeitado Conselheiro Marcelo, em trecho assim transcrito:

(...)

Na hipótese dos autos, inobstante o esforço do fiscal autuante, não podemos afirmar com a segurança que o caso exige ter o contribuinte agido com dolo objetivando suprimir tributos. Com efeito, como muito bem delineado no recurso voluntário, a autoridade lançadora não logrou demonstrar com especificidade a conduta adotada pelo contribuinte tendente sonegar tributos intencionalmente, com o fito de justificar a qualificação da multa em 150%, não se prestando à sua aplicabilidade a simples distribuição de lucros a sócios e não sócios, mormente porque neste último caso constatamos documentos que reforçam a tese de

inexistir intuito doloso de sonegar tributos. Mesmo porque, mesmo que não existam as formalidades necessárias a amparar a condição de sócio de direito, atuavam, inclusive com termos de adesão, como se sócios fossem, ao contrário do que pretende fazer crer a nobre fiscalização.

Em outras palavras, no que tange aos sócios, sustentamos acima a improcedência do lançamento em razão da distribuição de lucros nos termos da legislação de regência e, por outro lado, quanto aos prestadores de serviços, em nosso entendimento, não se vislumbra conduta dolosa de fraude ou simulação, ao menos na forma que pretendeu fazer crer a fiscalização, capaz de justificação a qualificação da multa.

Ora, não basta adotar o próprio mérito para justificar a qualificação da multa, impondo ao fiscal autuante descrever com especificidade a conduta fraudulenta, tendendo a suprimir tributo, passível da qualificadora, o que, com todas as vênias não constatamos no caso vertente.

Como se observa, caberia à autoridade lançadora demonstrar de maneira pormenorizada suas razões no sentido de que o contribuinte agiu com dolo,

fraude ou simulação, para efeito da conclusão/comprovação do crime arquitetado pelo autuado.

No caso vertente, inobstante os argumentos da fiscalização, não podemos afirmar com a segurança que o caso exige ter o contribuinte agido com dolo objetivando suprimir tributos”.

(Acórdão 2301-005.705– 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária, julgado em 4 de outubro de 2018, da mesma recorrente).

No caso acima citada, ressalta-se que foi dado provimento ao recurso para afastar a multa qualificada, ainda que tivesse sido mantido o lançamento quanto aos não sócios descritos no contrato social da pessoa jurídica.

Em processos administrativos fiscais, a sonegação, fraude ou conluio estão previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, *in verbis*:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a 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 a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72”.

Em conteúdo didático, produzido pelo jurista Fábio Piovezan Bozza, que já foi Conselheiro deste Tribunal, verifica-se que: *“dolo, fraude ou simulação, refere-se a um conjunto de vícios produzidos intencionalmente pelo contribuinte que, de má-fé, cria uma situação falsa ou de mera aparência e inebria o julgamento do Fisco sobre uma relação tributária já existente, de modo a eliminá-la, reduzi-la ou postergá-la”* (in *Planejamento Tributário e Autonomia Privada*. Série doutrina tributária v. XV. São Paulo: Quartier Latin, 2015, página 199).

Cumprе esclarecer que, quando há a acusação de uma simulação, existe a *distribuição do ônus da prova*. Nesse sentido, é o que diz o disposto no artigo 9º do Decreto 70.235/72, *in verbis*:

“Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os

termos, depoimentos, laudos e **demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito**". Grifou-se.

Em que pese o ônus da prova dos fatos constitutivos do direito ser do interessado/contribuinte, percebe-se que com o dispositivo acima citado o legislador quis que nos casos de caracterização de ilícitos houvesse uma espécie de "*distribuição do ônus da prova*", a fim de que a fiscalização tivesse também que suportar o encargo de provar com elementos indispensáveis à comprovação do ilícito ocorrido.

Caberia, portanto, à fiscalização a caracterização de mais elementos que pudesse imputar o **CONSILIUM FRAUDIS**, no que diz respeito ao *animus* fraudulento, ou também o *animus simulandi* por parte da contribuinte.

Nesse sentido, esse conselho já decidiu:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Ano-calendário: 2000 DIREITO CREDITÓRIO. RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO.
DISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA.

No processo administrativo de restituição e compensação de créditos tributários, incumbe ao contribuinte provar o fato constitutivo do seu direito (a certeza e liquidez do direito creditório) e, ao Fisco, para indeferir o pleito, provar fatos que evidenciem a inexistência do direito afirmado pelo contribuinte ou que constituam impedimento, modificação ou extinção desse direito." *Acórdão de julgamento n.º 1402-002.484, em 12/04/2017.*

O jurista Leandro Paulsen abordando o tema, em seu livro que trata sobre a Constituição e o Código Tributário, explica de maneira mais didática, os elementos e premissas necessárias para imputar no auto de infração as características fraudulentas:

"A aplicação de multa qualificada depende da inexistência de dúvida quanto ao caráter doloso da conduta. "... a comprovação da conduta dolosa deve estar cristalina na acusação fiscal. Tomando-se emprestada expressão contida na ementa do Acórdão n. 2202002.106, de 21 de novembro de 2012, o que se quer dizer é que **'O evidente intuito de fraude deverá ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos'**. Assim é que não basta que se presuma a conduta dolosa, sendo também imprescindível para a aplicação dessa penalidade a produção de prova dessa conduta dolosa por parte da fiscalização. Isso porque já existe uma penalidade (de ofício) para o simples fato de não pagamento de tributo, razão pela qual a aplicação da multa qualificada requer algo mais, por ser, nas palavras de Marco Aurélio Greco, 'a exceção da exceção'. Nesse sentido decidiram os Acórdãos ns. 140200752, 140200753 e 140200754, de 30 de setembro de 2012, bem como os Acórdãos ns. 920200.632, de 12 de abril de 2010, 920100.971, de 17 de agosto de 2010, 330100.557, de 26 de maio de 2010, e 1402001.180, de 10 de dezembro de 2012. **Outrossim, tal necessidade de comprovação decorre também da previsão do art. 112 do CTN, que determina interpretação mais favorável**

ao acusado da lei tributária que define infrações, ou comina penalidade, conforme anteriormente analisada, de sorte que nas situações que houver qualquer dúvida quanto à intenção ou a conduta do contribuinte, esse não pode sofrer a penalidade em sua modalidade qualificada." (COVIELLO FILHO, Paulo. A multa qualificada na jurisprudência administrativa. Análise crítica das recentes decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. RDDT 218/130, nov/2013). *Grifou-se.* (PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 17 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; 2015. pág. 882/883)"

Portanto, entendo ser caso de aplicação do art. 112 do CTN, onde utiliza-se de dispositivo mais favorável ao acusado quando restar dúvidas quanto à autoria, imputabilidade ou punibilidade do fato a determinado caso concreto, conforme dispositivo transcrito abaixo:

"Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação".

Como mencionado, não é possível identificar que a recorrente agiu com má-fé em razão de fraude ou conluio por ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária do tributo devido, uma vez que esse compreendia a informação integral dos impostos a serem recolhidos, de forma transparente por seus sócios.

Ainda, a contabilidade da empresa não foi "desconfigurada" pela fiscalização no relatório fiscal, e não foram indicados elementos que pudessem dar suporte à acusação formulada, a não ser por meros indicativos de interpretação de redução da carga tributária, o que por si só não permite num conjunto de análise fraudulenta, imputar a multa por dolo ou simulação.

Assim, tendo em vista não ser possível concluir pela aplicabilidade dos artigos 71 a 73, da Lei 4.502/64, e não existindo elementos suficientes para aplicar o dispositivo referente à prática de "simulação" ou conluio", afasto, por consequência, a multa aplicada de 150%, para 75%.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, para no mérito DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, para afastar a exigência da contribuição previdenciária dos "sócios" de direito do quadro da empresa sociedade simples, e manter a exigência das contribuições lançadas dos "não-sócios", bem como desqualificar a multa de 150% para 75%.

É como voto.

(Documento Assinado Digitalmente)

Wesley Rocha

Relator

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Roberto Junqueira de Alvarenga Neto**, Redator Designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênia para manifestar entendimento divergente quanto a multa qualificada de 150% aplicada pela Autoridade Fiscal, no que diz respeito aos lançamentos relativos à remuneração dos não sócios.

Conforme narrado no Relatório Fiscal, a recorrente remunerou pessoas que não eram sócias da empresa por meio da distribuição de lucros:

“Não se pode esquecer que se trata aqui de "Demonstrativos de Distribuição de Lucros Proporcional à Produção do Sócio" em nome de não sócios. Sem dúvida, um fato inusitado, posto que não se paga lucro para não sócio. Mas tal fato vem reforçar o que já está patenteado neste relatório: os "Demonstrativos de Distribuição de Lucros Proporcional à Produção do Sócio" não dizem respeito a lucros, mas sim a remuneração decorrente do trabalho, independentemente de se referirem a sócios ou não sócios, posto que, em sua quase totalidade, as rubricas que discriminam os plantões efetuados são comuns aos dois tipos de prestador, como pode ser conferido nos Quadros Demonstrativos (QD) nº 01 (ref. sócios) e nºs 04 e 05 (ref. não sócios).

Assim, a denominação desses documentos - "Demonstrativos de Distribuição de Lucros Proporcional à Produção do Sócio" - não passa de artifício utilizado pelo sujeito passivo para dar aparência de lucros a rendimentos cuja natureza é irrefutavelmente remuneratória.”

A Autoridade Fiscal ainda evidenciou que os valores pagos em prol dos “não sócios” foram escriturados na conta de “Lucros Distribuídos”, evidenciando a artificialidade contábil realizada pela recorrente.

35.3 Em relação à remuneração de contribuintes individuais não sócios, a ocultação também ocorreu sob o disfarce de adiantamento de lucros quando se efetuou a escrituração da remuneração na já citada conta contábil 1.01.03.06.02.001 - Lucros Distribuídos (ref. infração descrita no subitem 33.2);

35.4. Como claramente demonstrado na descrição das infrações, consignadas nos subitens 33.1 a 33.5, os registros contábeis foram utilizados como instrumentos de dissimulação, posto que, ao ocultar fatos geradores de contribuição

previdenciária. deram uma falsa aparência de normalidade aos "adiantamentos de lucros" efetuados no decorrer do ano e de inexistência de fatos geradores de contribuição previdenciária;

35.5. E isso não foi mero equívoco, mas ato deliberado, posto que, ao responder a solicitação da fiscalização - efetuada no item 4 do TCRF nº 2 - para informar a identificação da(s) conta(s) contábil(eis) de despesa utilizada(s) para registrar a remuneração auferida pelos sócios em decorrência dos serviços por eles prestados na execução das atividades da sociedade, o sujeito passivo informou que "não há Conta Contábil de Despesa designada para registro da remuneração auferida pelos sócios, pelo motivo exposto no item I". No item I da sua resposta, o contribuinte expressa que não possui contribuintes individuais na folha de pagamento e que os sócios recebem seus proventos na forma de lucros distribuídos;

35.6. É importante enfatizar que a ocultação da remuneração de contribuintes individuais na escrituração contábil culminou com a omissão dessa mesma remuneração em GFIP, conforme verificado nas GFIP das competências pertinentes ao período de apuração e já mencionadas no item 21 deste Refisc, o que confirma o firme propósito de impedir o conhecimento por parte do fisco da ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária e de suprimir tal contribuição;

Considerando o exposto nos subitens anteriores, resta demonstrado e comprovado que o sujeito passivo incorreu nas práticas de sonegação e fraude previstas nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, razão pela qual a multa foi aplicada em percentual duplicado, correspondente a 150% (cento e cinquenta por cento), de acordo com o disposto no art. 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, na redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007.

Nesse contexto, vale ressaltar que a recorrente não explicou por que pagou verbas a título de "distribuição de lucros" a pessoas que não fazem parte de seu quadro societário.

Ora, a Fiscalização demonstrou que as normas contábeis não foram atendidas e houve reflexo tributário, qual seja: omissão de rendimento. A situação se agrava considerando que a recorrente não declarou tais valores na GFIP, portanto, não é crível que se trata de um mero "erro".

Além disso, no presente caso, parece-me que a manutenção da multa qualificada é uma decorrência lógica da manutenção exigência fiscal.

Dessa forma, considerando todos os elementos apresentados no relatório fiscal, entendo que a Fiscalização foi capaz de evidenciar a conduta dolosa da recorrente e, por conseguinte, restou caracterizado as práticas de sonegação e fraude, nos termos dos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64.

Pelo exposto, em relação a aplicação da multa qualificada de 150% relativa aos lançamentos relativos à remuneração dos não sócios, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(Documento Assinado Digitalmente)

Roberto Junqueira de Alvarenga Neto – Redator Designado

DOCUMENTO VALIDADO