



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10280.723094/2020-03</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2302-004.189 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	7 de outubro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	SOCIEDADE DE PEDIATRIA CLÍNICA DO AMAZONAS S/S LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

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

CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. SÓCIO QUOTISTA.

A pessoa física que presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego, vincula-se à Previdência Social como segurado obrigatório na condição de contribuinte individual. O sócio quotista que recebe remuneração decorrente de seu trabalho prestado para empresa da qual é sócio vincula-se como segurado obrigatório da Previdência Social na condição de contribuinte individual em relação a tais rendimentos.

SOCIEDADE SIMPLES. NATUREZA JURÍDICA DOS RENDIMENTOS PAGOS AOS SÓCIOS. VERDADE MATERIAL.

Demonstrado que o contrato social não faz distinção entre sócios quotistas e de serviços, bem como prevê o pagamento de pró-labore para aqueles sócios que prestam serviços para a empresa, é cabível concluir 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 pelos profissionais a ela vinculados, de maneira a tornar-se exigível a contribuição previdenciária patronal.

**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.

*Assinado Digitalmente*

**Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz – Relatora**

*Assinado Digitalmente*

**Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente**

Participaram do presente julgamento os conselheiros Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Carmelina Calabrese, Roberto Carvalho Veloso Filho, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do acórdão nº 108-014.691 julgado pela 26ª Turma de Julgamento da DRJ/08, na qual os membros daquele colegiado, por unanimidade de votos, julgaram improcedentes a impugnação.

O processo em análise trata Auto de Infração relativo à Contribuição Previdenciária patronal do período de 01/01/2016 a 31/12/2017, resultante da constatação da existência de pagamento de remuneração a contribuintes individuais que lhes prestaram serviços e não foram oferecidos à tributação

Por bem descrever os fatos, adoto trechos do relatório da DRJ que assim os relatou (e-fls. 3261-3272):

### **Relatório**

(...)

### **Do Relatório Fiscal**

A Auditoria informa que a empresa fiscalizada se trata de pessoa jurídica de direito privado constituída inicialmente sob a forma de cooperativa, com transformação da natureza jurídica para Sociedade Simples Ltda, conforme alterações contratuais e registros pertinentes. A empresa tem como atividade econômica principal a “atividade médica ambulatorial restrita a consultas”, consoante enquadramento no Código Nacional de Atividades Econômicas (CNAE Fiscal) 86.30-5-03.

Aduz que os fatos geradores da contribuição constituída dizem respeito ao pagamento de remuneração a contribuintes individuais, sócios da empresa, efetuados de maneira a caracterizar, disfarçadamente, distribuição de lucros com o fito de isentar-se da tributação previdenciária bem como da retenção do imposto de renda pela fonte pagadora, cuja autuação foi constituída em autos apartados (10280.723095/2020-40).

Nesse compasso, deduz as inconsistência no procedimento da atuada mediante análise do estatuto social, do contrato social e suas alterações, com ênfase no fato de que, até a competência em que efetuou o registro da alteração de Sociedade Cooperativa para Sociedade Simples - 05/2012 -, a empresa, que manteve o nome fantasia anterior, oferecia à tributação as remunerações auferidas pelo trabalho

realizado por seus associados médicos, bem como retinha os valores devidos para o imposto de renda, deixando de fazê-lo a partir de então, para concluir que apenas a forma jurídica da sociedade se modificou, "continuando a prestar os mesmos serviços, nos mesmo locais, para os mesmos contratantes com os mesmos profissionais", ou seja, os sócios trabalharam e foram remunerados pelos serviços prestados na proporção de sua produção, consoante cláusulas contratuais que destaca sendo certo que apenas os sócios administradores fizeram jus a retiradas mensais a título de pró-labore, ao passo que os demais foram remunerados integralmente por intermédio de distribuição de lucros, o que fere a legislação de regência.

Ainda, traz à baila análise dos contratos de prestação de serviços firmados pela atuada junto à Secretaria de Estado de Saúde do Amazonas (SUSAM) e com o Instituto de Medicina, Estudos e Desenvolvimento (IMED) para constatar que os serviços são prestados por médicos especializados integrantes do quadro de sócios em regime de plantões ininterruptos em locais pré-estabelecidos e com detalhamento de preços unitários de cada plantão, de maneira a caracterizar que os sócios executaram a prestação de serviços contratados pela empresa.

Por fim, análise das folhas de pagamento e da escrituração contábil revelou que os sócios do sujeito passivo, que trabalharam nos contratos firmados pela fiscalizada, foram remunerados mensalmente pelos serviços prestados na proporção de sua produção para o ingresso das receitas da sociedade, porém de forma disfarçada como distribuição de lucros, sem a retenção na fonte do imposto de renda tampouco com o recolhimento da quota patronal da contribuição previdenciária. Destaca, ainda, o "espetacular Lucro Operacional" nos anos fiscalizados, dado o baixíssimo custo dos serviços prestados pela inexistência do cômputo da remuneração da mão-de-obra.

Conclui que todos esses pagamentos se revestem de caráter remuneratório, foram pagos a contribuintes individuais – sócios da empresa – , não foram oferecidos à tributação – não foram declarados nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) da contribuinte nem tiveram a retenção do Imposto de Renda pela fonte pagadora porquanto, mediante uma engenharia societária/contábil/tributária, foram pagos, disfarçadamente, sob o título de distribuição de lucros e que, como não foi verificada a distinção entre a remuneração pelos serviços prestados à sociedade e os lucros pagos aos sócios da pessoa jurídica, todo o valor pago a título de Distribuição de Lucros foi considerado como base de cálculo da contribuição Previdenciária – quota patronal - e para a multa pela não retenção do Imposto de Renda pela fonte pagadora.

(...)

A empresa apresentou Impugnação (e-fls. 2520-2558) alegando, em síntese, que: a) apenas os sócios que desempenham funções administrativas recebem remuneração pelo trabalho em benefício da Sociedade, enquanto aqueles que exercem apenas os serviços ligados diretamente ao objeto social da empresa recebem os lucros apurados após o regular registro contábil; b) de acordo com as Soluções de Consulta RFB nº 46/2010 e nº 196 SRRF-09/DISIT, e decisões do CARF, "a parcela correspondente ao lucro apurado de forma discriminada nos registros contábeis, na forma do Contrato Social e em estrita observância às normas comerciais e

fiscais, não está sujeita à incidência de contribuições previdenciárias.”; c) aponta a não incidência da participação nos lucros ou resultados da empresa no salário-de-contribuição dos segurados empregados, nos termos do art. 28, § 9º, “j” da Lei nº 8.212/91 e a condição de isenção do lucro trazida pelo art. 10 da Lei nº 9.249/95; d) a fiscalização não vislumbrou a existência de propósito comercial no modelo adotado para a configuração da empresa, senão para isentar-se dos tributos devidos, reafirmando a adequação da forma societária de uma Sociedade Simples, principalmente por possibilitar que os médicos/sócios pudessem prestar serviços especializados de forma pessoal; e) argui o princípio da eficiência para postular que, caso não seja julgada a Impugnação no prazo máximo de 360 dias, cessem a fluência dos juros moratórios sobre o auto de infração, em conformidade com o artigo 24 da Lei nº 11.457/07.

Em julgamento a DRJ, mantendo o entendimento da fiscalização, concluiu, em síntese, que os valores recebidos pelos sócios (médicos) decorrem de contraprestação/remuneração do trabalho e tais pagamentos submetem-se à incidência das contribuições previdenciárias,

Cientificado do acórdão, a Contribuinte apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 3282-3323) reprisando os argumentos trazidos em sede de Impugnação e aduzindo, em síntese, que 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 demonstra a total ilegalidade da utilização do fundamento legal que embasou a lavratura do Auto de Infração.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz**, Relatora

### 1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Assim, conheço do recurso.

### 2. Mérito

A controvérsia diz respeito a natureza atribuída aos valores pagos aos sócios, ou seja, trata-se de lucros distribuídos (remuneração do capital) ou remuneração do trabalho (pró-labore).

Consta nos autos que a Recorrente efetuou o pagamento de remuneração a contribuintes individuais que prestaram serviços na condição de sócios. Tais pagamentos foram

contabilizados e receberam tratamento tributário como se tivessem a natureza jurídica de distribuição de lucros.

A decisão recorrida manteve o entendimento da fiscalização de que a Recorrente simulou distribuição de lucros para encobrir a remuneração pelos serviços prestados por profissionais especializados a fim de honrar os contratos de prestação de serviço, tendo por fundamento as disposições contidas no contrato social relativamente a distribuição dos lucros bem como a remuneração dos sócios, destacando não haver distinção da participação de sócios de serviço, porquanto todos os sócios são quotistas e o ingresso na sociedade se faz mediante a subscrição de novas quotas do capital social

As razões recursais estão pautadas no argumento de que a parcela correspondente a “distribuição de lucros” e a da “remuneração” estão plenamente discriminadas/segregadas na contabilidade da empresa, na forma do Contrato Social e em estrita observância às normas comerciais e fiscais.

Em que pese a alegação da Recorrente, o exame dos autos revela a ausência de elementos que comprovem a discriminação do que é distribuído a título de participação nos lucros para remunerar o capital social investido daquilo que é pago para remunerar os serviços prestados por seus sócios. Além disso, o contrato social não faz distinção entre sócios quotistas e de serviços, bem como prevê o pagamento de pró-labore para aqueles sócios que prestam serviços para a empresa.

Tal cenário, leva a concluir que se trata de pagamentos efetuados e contabilizados a título de remuneração pelos serviços prestados e não de distribuição regular de lucros, como quer fazer crer a Recorrente.

Assim sendo e, por concordar com o entendimento firmado no Acórdão recorrido, decido mantê-lo por seus próprios fundamentos, valendo-me do disposto no art. 114, §12, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, com a reprodução dos seguintes trechos:

**Voto**

(...)

**Da distribuição dos lucros nas Sociedades Simples**

(...)

Como sabido, as sociedades simples de profissões regulamentadas permitem a atuação profissional do sócio em nome da própria sociedade, mantendo-se íntegro o princípio da personificação jurídica. Nesse sentido, não existe óbice legal a impedir que a mesma pessoa física, sócia da sociedade, receba sua parcela de distribuição de lucros, isenta do imposto de renda e da contribuição previdenciária patronal, bem como remuneração pelos serviços prestados, parcela sujeita às mesmas tributações. No entanto, caso a empresa não faça a discriminação daquilo que é remuneratório do capital e do trabalho, toda a parcela paga, mesmo a título de distribuição de lucros, será sujeita à tributação.

Tal o comando veiculado pelo Regulamento da Previdência Social, introduzido pelo Decreto nº 3.048/99, confira-se

**Decreto nº 3048/99**

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

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

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

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

Nessa linha, é o contrato social o instrumento hábil a definir a distribuição dos lucros bem como a remuneração dos sócios nas sociedades empresárias tanto quanto nas civis, sendo ineficaz perante terceiros quaisquer pactos separados, contrários ao disposto no instrumento do contrato. Tal o teor do artigo 997 e de seu parágrafo único do Código Civil:

(...)

Assim, a lei civil estabelece que, se não houver estipulação em sentido contrário, a participação dos sócios no lucro da sociedade deve ser proporcional ao valor das quotas. Tal comando torna-se especialmente relevante naquelas sociedades que abrangem profissões legais regulamentadas, mormente porque nelas o objeto social se confunde com a própria atuação dos sócios, devendo-se ter bastante apego à distinção entre a distribuição de lucros e a remuneração pelos serviços prestados pelos sócios. Ora, a distribuição dos lucros de uma sociedade é matéria afeta ao direito privado e os sócios são livres para deliberar sobre este tema de modo que melhor lhes aprouver, desde que não haja vedação legal.

Portanto, importante perquirir como aborda a questão o instrumento constitutivo da Impugnante em sua última consolidação contratual trazida à baila pela Defendente – 14ª Alteração contratual, de 08 de março de 2016 (fls. 2898-2934) -, onde se anota que o capital social se encontra dividido em 1.490.000 quotas no valor unitário de R\$ 1,00, perfazendo R\$ 1.490.000,00 (Um milhão, quatrocentos e noventa mil reais) distribuído entre seus 149 sócios.

Nele, a cláusula vigésima define que a administração da sociedade competirá a quatro membros titulares eleitos para um mandato de dois anos, enquanto que o capítulo VIII – Dos Livros, da Contabilidade e dos Resultados – destina-se a elucidar que i) a apuração dos resultados do exercício, com o levantamento do balanço geral, será realizado no dia 31 de dezembro de cada ano (cláusula 49ª), os resultados serão apurados de acordo com a natureza das operações ou serviços, pelo confronto das respectivas receitas com despesas, e serão rateados na proporção das operações e distribuídos a título de lucro aos sócios “na

proporcionalidade de sua participação de ingresso de receitas” (cláusula 50ª), a despeito do Balanço Geral anual, de modo a ficar assegurado a todos os sócios a distribuição de lucros mensais proporcionais à sua produção e ingresso de receita ou despesas por prejuízos causados, e, não existindo produção mensal do sócio, este abrirá mão, em favor dos demais, do seu direito à participação no resultado com base na proporção das suas respectivas quotas (cláusula 51ª e Parágrafo sexto).

Por fim, da análise das disposições contratuais relevantes para o deslinde da lide, **a cláusula 55ª faculta aos sócios que tenham produção uma retirada mensal a título de pró-labore e torna-a obrigatória para aqueles que não tenham nenhum outro vínculo empregatício ou efetuem contribuições previdenciárias avulsas** (parágrafo primeiro), ao mesmo tempo em que define retiradas mensais a esse título para os sócios administradores (parágrafo segundo).

Note-se que, no contrato social, não se faz distinção da participação de sócios de serviço, pelo contrário, todos os sócios são quotistas e o ingresso na sociedade se faz mediante a subscrição de novas quotas do capital social, (...).

Como dito alhures, no âmbito de uma sociedade é cabível a distribuição de lucros enquanto retorno ao capital investido pelas pessoas físicas quando da constituição e integralização do capital social sobre a qual não incidirá contribuições sociais previdenciárias, quota patronal, nem se fará retenções para o imposto de renda pela fonte, vez que decorre do próprio capital empregado, enquanto um fruto de natureza eminentemente civil. No entanto é possível que o mesmo sócio que outrora verteu parcela de seus cabedais à integralização do capital social, trabalhe em prol da sociedade, de forma a ser cabível, também, a sua remuneração pelos serviços prestados, remuneração esta sujeita à retenção para o Imposto de Renda pela Fonte pagadora e base de cálculo da Contribuição Previdenciária Patronal.

Dessarte, é perfeitamente harmônico que a mesma pessoa física, na qualidade de sócio de uma sociedade, seja, ao mesmo tempo, beneficiária da distribuição de lucros (fruto civil decorrente do emprego do capital) e **de remuneração** por atuação gerencial, ou mesmo profissional na empresa (pró-labore ou outra remuneração na qualidade de gerente ou prestador de serviço).

No caso em comento, os sócios, ao integralizarem o capital social, fazem jus à participação nos resultados – positivos ou negativos – como também à remuneração pelos serviços prestados em prol desses mesmos resultados conforme previsto pela cláusula 55ª acima mencionada.

Ocorre que a empresa atuada não discrimina aquilo que é distribuído a título de participação nos lucros para remunerar o capital social investido daquilo que é pago para remunerar os serviços prestados por seus sócios, dando tratamento tributário único a estes pagamentos como distribuição de lucros tendo todos os sócios integralizado idêntica fração do capital social, em afronta ao próprio contrato social que assim o determina.

(...)

Isto porque seria bastante fecundo à sociedade, e, de conseguinte, aos seus sócios, não discriminar o que se refere a remuneração por serviços prestados na sociedade (parcela em relação à qual incide contribuições previdenciárias e retenção do imposto de renda pela fonte pagadora) daquela que se refere ao

retorno do capital empregado – distribuição de lucros, antecipada ou não (parcelas estas não sujeitas à contribuição previdenciária tampouco à retenção do imposto de renda), de maneira a abranger a totalidade dos pagamentos sob a roupagem de distribuição de lucros ou resultados, em flagrante detrimento dos cofres públicos. No entanto, se há as duas formas de remunerar, uma o capital, outra o trabalho, cada qual com uma natureza e tratamento jurídico-tributário distinto, ambas previstas no contato social, existe o necessário e evidente dever do contribuinte de separar as duas dimensões financeiras, comprovando-as devidamente pelos registros contábeis.

Ora, a atividade remunerada, a qualquer título, é fato gerador de Contribuição Previdenciária e vincula o prestador de serviços ao Regime Geral da Previdência Social (...).

Assim, tem-se que os sócios quotistas exercentes de atividades remuneradas na empresa são segurados do RGPS e contribuintes do imposto de renda na condição de Contribuintes Individuais, sem margens para que o contribuinte disponha de forma distinta e deixe seus sócios trabalharem sem a proteção de regimes previdenciários compulsórios.

De igual forma, os rendimentos auferidos pelo trabalho e os proventos de qualquer natureza são fatos geradores do Imposto de Renda na data da aquisição da disponibilidade jurídica e a empresa que os pagou é a responsável tributária pela retenção e repasse aos cofres públicos do imposto sobre a renda devidos pelos empregados e contribuintes individuais que lhes prestaram serviços confira-se: Decreto nº 3000/99:

(...)

Ora, havendo previsão contratual do pagamento de pró-labore, no entanto não se encontrando ele discriminado na contabilidade da atuada, agiu bem a Auditoria ao considerar como pagamentos pelos serviços prestados à sociedade – remuneração - aquilo que está formalmente contabilizado como distribuição de lucros ou resultados, como também em considerar a totalidade desses pagamentos por base-de-cálculo das contribuições previdenciárias e do imposto de renda, já que o contribuinte não faz distinção dos valores devidos ao capital e ao trabalho, ex vi do mencionado Decreto 3048/99 em seu art. 201, § 5º.

Nesse mesmo sentido caminha a Solução de Consulta Disti nº 196/2012, lida em sentido inverso ao citado pelo contribuinte, confira-se:

(...)

Com efeito, está previsto em seu contrato social a remuneração por pró-labore bem como distribuição de lucros aos sócios proporcionais à sua atuação em prol do ingresso das receitas, portanto duas dimensões remuneratórias distintas, para a mão-de-obra e para o capital. Não as discriminando em sua contabilidade, sujeitou a totalidade dos valores pagos ou creditados aos sócios, ainda que a título de antecipação de lucro da pessoa jurídica, à tributação previdenciária bem como à retenção do imposto de renda pela fonte pagadora.

Por fim, em que pese a Defendente esgrimir com teses relativas a ausência de propósito negocial na configuração da Sociedade Simples, tal tema seria relevante caso a Autoridade lançadora tivesse qualificado a multa de ofício por ação fraudulenta, o que não foi feito, sendo certo que aquilo que temos em tela é o

desrespeito ao modelo adotado e estatuído em seu Contrato Social de maneira a remunerar, travestido da distribuição de lucros, o trabalho prestado pelos sócios à empresa. Nessa condição, são segurados obrigatórios da Previdência Social na qualidade de contribuintes individuais e os rendimentos recebidos a qualquer título são base-de-cálculo da contribuição previdenciária e também sujeitos à retenção pela fonte pagadora, não se aplicando a hipótese de não incidência veiculada pelo art. 28, § 9º, “j” da Lei nº 8.212/91, porquanto próprias de segurados inseridos na relação como empregados. (Grifado)

Desta forma, não há razão para a reforma da decisão recorrida.

### 3. Conclusão

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

*Assinado Digitalmente*

**Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz**