



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10283.720439/2020-39
ACÓRDÃO	2302-003.873 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	1 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	INSTITUTO DOS ANESTESIOLOGISTAS DO AMAZONAS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

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.

PRÓ-LABORE. DISCRIMINAÇÃO CONTÁBIL

Não havendo qualquer disposição no Contrato Social sobre a existência de pró-labore, não há como a contabilidade registrar pagamentos a esse título. Art. 1.179 do Código Civil.

INTIMAÇÃO PATRONO. DESCABIMENTO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO

Súmula CARF nº110. No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE provimento.

Sala de Sessões, em 1 de outubro de 2024.

Assinado Digitalmente

Alfredo Jorge Madeira Rosa – Presidente Substituto e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Freitas de Souza Costa, Honório Albuquerque de Brito (substituto[a] integral), Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Mario Hermes Soares Campos (substituto[a] integral), Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Alfredo Jorge Madeira Rosa (Presidente). Ausente o conselheiro(a) Johnny Wilson Araujo Cavalcanti, substituído pelo conselheiro Mario Hermes Soares Campos.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração de Contribuição Previdenciária da Empresa/Empregador (fls. 19/26), nos termos do Relatório Fiscal de e-fls. 29/59, com valores não declarados em GFIP e nem recolhidos, totalizando a importância de R\$ 31.889.594,66, período de 01/2016 a 31/12/2017. Tem como fato gerador os pagamentos efetuados aos segurados contribuintes individuais (sócios, não sócios - autônomos), na forma disfarçada de lucros distribuídos.

O Relatório Fiscal informa que o contribuinte atuava anteriormente como cooperativa, tendo assumido a forma de sociedade simples, pessoa jurídica com fins lucrativos, sob novo CNPJ, em 2012.

Em que pese a alteração da forma jurídica e CNPJ, informa a fiscalização que o contribuinte continuou *“a prestar os mesmos serviços, nos mesmos locais, para os mesmos contratantes com os mesmos profissionais”*. Destaca o Relatório Fiscal:

4 – Com efeito, consultando o histórico de alterações cadastrais, verifica-se que a constituição do sujeito passivo/pessoa jurídica, ocorreu em 04/09/2012, porém, ao consultar os vínculos dos diretores e da maioria dos sócios, percebe-se que pertenceram aos quadros da Cooperativa dos Anestesiologistas do Amazonas -

COOPANEST, CNPJ 34.564.609/0001-05, que teve suas atividades reduzidas gradativamente até praticamente se encerrar a partir de 2012¹. Foi verificado que o sujeito passivo não modificou a forma jurídica de cooperativa para uma sociedade simples com o mesmo CNPJ, sendo aberto um novo CNPJ para uma nova pessoa jurídica, tendo como sócios as pessoas físicas que antes eram cooperados.

¹ Pode ser verificado que os formulários das escalas de serviço/plantões (anexo 12) que eram utilizados pela Coopaneest, continuaram sendo usados pela, digamos, sociedade simples sucessora.

Por bem descrever os demais fatos contidos nos autos, transcrevemos abaixo trecho do relatório do acórdão recorrido.

Planejamento Tributário Abusivo - Constatação

Fundamentado no art. 187 do Código Civil (Lei nº 10.406/2002) e art. 109, do CTN, a Fiscalização demonstra minuciosamente que a Autuada praticou o planejamento tributário abusivo juntamente com outras irregularidades fiscais:

A mudança de sociedade cooperativa para sociedade simples com a extinção daquela e a abertura desta, foi um artifício que teve como única finalidade deixar de recolher o Imposto de Renda da Pessoa Física - IRPF e a CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA - CSP que estavam embutidos nos custos dos serviços prestados e transformá-los em lucros para serem distribuídos aos sócios. A extinção no pagamento dessas obrigações tributárias, ocorreu quando os sócios deixaram de receber mensalmente a contraprestação de seus serviços em forma de remuneração e passaram a receber somente "lucros" na nova sociedade, sobre os quais não incide o IRPF e a CSP para o RGPS. Deixando de recolher esses impostos e de contabilizar os custos de mão-de-obra dos médicos sem que tenha havido uma redução no preço dos serviços, cobrado dos contratantes, ocorreu um aumento exponencial no lucro contábil que foi distribuído entre os sócios de acordo com a quantidade de plantões realizados em cada mês ou como consta na quarta alteração contratual, conforme a produtividade de cada sócio. Dessa forma os lucros distribuídos no ano de 2016, corresponderam a 86,29% da Receita Líquida.

Os Sócios da PJ São Segurados do RGPS e Contribuintes do IRPF

Após análise do contrato firmado entre a Notificada e a Secretaria de Estado de Saúde – Am, que corresponde a 99,39% (em 2017) da receita, (Contrato n° 101/2014, anexos 1 e 2), a Autoridade Lançadora concluiu que além de prestarem serviços como trabalhadores que os vincula obrigatoriamente ao RGPS e os obriga a contribuir para o IRPF, os sócios da Autuada são segurados obrigatórios da Previdência Social na qualidade de Contribuintes Individuais por determinação da alínea "f", inciso V, do art.12, da Lei n° 8.212/1991:

25 - Verifica-se no dispositivo legal supra a existência de duas condições para que o sócio seja qualificado como segurado e filiado obrigatório do RGPS, qualificação que enseja a incidência da contribuição previdenciária sobre as remunerações recebidas como contraprestação pelos seus serviços. Uma das condições é a pessoa física exercer uma atividade, ser um trabalhador, a outra é que esta atividade seja remunerada (capacidade contributiva). No caso sob análise, verifica-se a presença dos dois requisitos legais, pois os sócios prestaram serviços à Susam (através do IAA) e foram

remunerados, muito embora na forma disfarçada de lucros distribuídos.

26 - Essa situação fica ainda mais evidente à luz do art. 9º, letra "h" e parágrafos, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048, de 6 de maio de 1999. As regras contidas nesse dispositivo são bastante claras e se aplicam ao caso concreto ora abordado, onde os sócios cotistas e dirigentes são segurados obrigatórios da previdência social, prestam serviço em caráter não eventual, relacionado diretamente com a atividade fim da empresa, mediante remuneração (sob a forma disfarçada de lucros distribuídos).

Irregularidades Tributárias

Além de ter a Empresa feito uma engenharia societária/contábil/tributária, conforme descrito no decorrer do Relatório Fiscal, para simular que os valores pagos aos sócios como contraprestação pelos serviços prestados se referem à distribuição de lucros, ficando esses pagamentos fora do alcance da incidência da CSP e do IRPF, a Fiscalização elencou outros fatos que claramente moldam esses pagamentos às características próprias de remuneração:

35-0 primeiro fato é que a apuração e distribuição do lucro é realizada mensalmente, de forma que os médicos recebam valores mensais, nos mesmos moldes de uma remuneração como era na época em que eram cooperados da Coopanest.

36 - Embora a legislação civilista permita o adiantamento de lucros desde que de forma legal esse procedimento se agasalha aos propósitos da sociedade, pois se houvesse uma apuração e distribuição trimestral ou mesmo anual, os médicos não teriam disponibilidade financeira para pagar suas contas pessoais mensais, já que na prática são trabalhadores que prestam serviços regulares e como qualquer trabalhador, precisam receber por esses serviços regularmente, no caso, mensalmente.

37 - Na percepção dos próprios médicos se trata de remuneração que deve ser recebida mensalmente pelo que se conclui na leitura dos Art. 39 e 40, do Regimento Interno (anexo 18) que instituiu um fundo financeiro que assegura aos sócios o mínimo de duas folhas de pagamento mensais, quando ocorrer atraso de pagamento dos contratantes, esclarecendo de forma inequívoca a necessidade de os sócios receberem mensalmente suas remunerações.

38 - Corroborar esse fato as matérias jornalísticas, veiculadas pela imprensa em razão da eterna crise na área da saúde do estado do Amazonas, vejamos:

(...)

41-0 segundo fato é que a distribuição do lucro é proporcional à quantidade de trabalho realizado ou horas trabalhadas (plantões, anexo 12), mesmo considerando que todos os sócios têm a mesma participação societária, ou seja, a contrapartida está vinculada diretamente ao volume de trabalho. Repisamos que não há impedimento legal para distribuir os lucros de forma desproporcional à participação no capital social, porém essa situação, obviamente, também se

42-0 terceiro fato, que corrobora o anterior, está determinado no contrato social do sujeito passivo¹⁵, *ipsis verbis*: "Os lucros líquidos apurados serão distribuídos na proporção da produção de cada sócio". Essa cláusula insculpida no contrato social do sujeito passivo, significa que o sócio que trabalha mais ganha mais e o que trabalha menos, obviamente ganha menos e quem não trabalhou não ganha, ou seja, o que está sendo remunerado exclusivamente é o trabalho e não o capital. Por se tratar de remuneração decorrente do trabalho, ela não pode ser titulada apenas como "distribuição de lucro", com o mero e exclusivo propósito de mascarar o fato gerador e fugir da tributação.

43 - Observe-se que até a quarta alteração (em 29/12/2016) o contrato social, no parágrafo primeiro, da cláusula septuagésima quinta, previa a distribuição do lucro de forma proporcional às cotas do capital social e no parágrafo segundo da mesma cláusula que os sócios "poderão realizar a distribuição de lucro de forma desproporcional ao capital social" sem, no entanto, informar as regras ou os critérios a serem utilizados nessa distribuição que não consta também, nas atas das Assembleias Gerais que foram apresentadas. Assim, em desacordo com o inciso VII, do art. 997, da Lei N° 10.406/2002, até 29/12/2016¹⁹, os lucros foram distribuídos de forma proporcional à produção de cada um dos sócios sem que houvesse no contrato social regras e/ou critério para esse procedimento.

Por todo o exposto, a Autoridade Tributante concluiu que os pagamentos, que é fato gerador do IRPF, efetuados a título de distribuição de lucros pelo sujeito passivo aos seus sócios é na realidade remuneração por serviços prestados, que é fato gerador da CSP, sendo o montante pago, a base de cálculo desses tributos, conforme a legislação tributária pertinente.

Falta de Declaração e Recolhimento da CSP e Falta de Retenção e Recolhimento do IRPF.

Verificou que a Autuada considerou a retribuição pelo trabalho dos sócios na sociedade e a retribuição pelo capital investido na sociedade, somente como distribuição de lucros que é adiantado mensalmente, ou seja, as duas retribuições ao sócio, uma de natureza remuneratória pelo trabalho, e outra relacionada a sua participação societária foram indevidamente aglutinadas em uma só rubrica.

Acontece que, quando não é verificada a distinção entre a remuneração pelos serviços prestados à sociedade e o lucros pagos aos sócios da pessoa jurídica, todo o valor deve ser considerado como base de cálculo da CSP, conforme o inciso II, §5º, do art. 201 do RPS e §5º, do Art. 57, da Instrução Normativa RFB nº 971/2009. Essas remunerações e os dados cadastrais dos segurados não foram declaradas em GFIP e na DIRF foram declaradas como isentos e não tributáveis.

Remunerações Pagas Sob a Forma de Lucros Distribuídos a Não Sócios

A Auditoria detectou que no ano de 2016, as pessoas físicas a abaixo relacionadas, prestaram serviços como profissionais médicos autônomos (contribuintes individuais) e receberam, indevidamente, remuneração na forma de lucros distribuídos porque seus ingressos como sócios da sociedade ocorreram em 29/12/2016, conforme a cláusula primeira da quarta alteração contratual (anexo 3). Tais valores pagos não foram declaradas em GFIP e na DIRF foram declaradas como isentos e não tributáveis e estão discriminados no Anexo 5 - Pagamentos a Título de Distribuição de Lucros a Não Sócios:

(...)

Pagamento de Pró-Labore aos Sócios Administradores

A Fiscalização informa que os valores pagos a título de pró-labore aos sócios que administraram a sociedade foram registrados na contabilidade e declarados na GFIP, no entanto, tais valores demonstram claramente a intenção de a Notificada em não recolher os tributos devidos, incidentes sobre as remunerações pagas aos sócios ou recolher de forma indevida o menor valor possível, pois ao analisar os valores das remunerações declaradas na GFIP (conforme o "Anx 11 - Salários declarados na GFIP"), verificou que os valores do pró-labore pagos aos sócios-administradores estão muito aquém dos valores pagos aos empregados a eles subordinados, chegando em algumas competências a receberem o equivalente a 1/4 do valor recebido por muitos dos seus subalternos. Os Diretores recebem esse pró-labore como um plus salarial, isto é, além da remuneração na forma disfarçada de lucros. Os diretores eleitos para o biênio 2016/17 foram: Hideto Yasuda; Emerson Xavier Serra Pinto; Pedro Jeronimo Cordeiro Neto; Pedro Paulo Dias Ribeiro e Leopoldo Palheta Gonzalez.

LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

1. Fato Gerador da Obrigação Tributária

A Autoridade faz longa análise a cerca da ocorrência do fato gerador no presente caso para concluir que:

- O fato gerador da CSP, nos termos do art. 195, incisos I, a, e II, previstas no art. 21 e no inciso III, do art. 22, na forma do § 4º do art. 30, todos da Lei nº 8.212/91, ocorreu quando os sócios executaram trabalho oneroso em prol da sociedade, enquanto segurados contribuintes individuais do RGPS, nos termos da

alínea "f, do art. 12, da Lei nº 8.212/91, (sócio cotista que recebe remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana), reconhecido pelos pagamentos ou créditos efetuados pela Notificada a qualquer título. No caso concreto ocorreu a prestação do serviço pelos sócios sendo o pagamento da remuneração desconsiderado como lucros, conforme o disposto no parágrafo único, do art. 114, do CTN .

- O fato gerador do IRPF, ocorreu com o pagamento da remuneração aos sócios da sociedade quer os sócios tenham labutado nas atividades meio ou administrativas quer tenham labutado nas atividades fins ou de produção da sociedade.

2. Bases de Cálculo

Destaca a Fiscalização que a BC utilizada na constituição do crédito relacionado aos sócios e aos Contribuintes Individuais (que receberam pró-labore como sócios) é o montante pago ou creditado a qualquer título como remuneração pelos serviços prestados à sociedade enquanto Segurados Contribuintes Individuais da Previdência Social, nos termos previstos no inciso III, do art. 22, da Lei nº 8.212, de 1991 e nos incisos I e II, do parágrafo 5º, do art. 57, da IN RFB Nº 971, de 13/11/2009 - DOU de 17/11/2009.

Os valores que compõem as Bases de Cálculo - BC do crédito constituído estão contabilizados na conta 2.1.1.01.0001 - Lucros a Pagar, da Escrituração Contábil Digital, hospedada no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED (anexos 9). Encontram-se discriminados nos anexos 6 e 7 - Pagamentos aos sócios e anexo 5, intitulado "PAGAMENTOS A TÍTULO DE DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS A NÃO SÓCIOS".

3. Fundamentos Legais das Infrações

Além dos dispositivos legais percorridos nesse relatório, fundamenta o presente lançamento, os constantes no relatório "DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL", parte integrante do Auto de infração.

4. Multa de Ofício Aplicada Sobre as CSP Não Recolhidas

A multa de ofício foi aplicada sobre o valor das contribuições sociais previdenciárias não recolhidos, conforme determina o art. 35-A, da Lei nº 8.212/91 c/c com o inciso I, do art. 44, da Lei nº 9.340/96.

DOCUMENTOS LAVRADOS NO PROCEDIMENTO FISCAL

Processo nº 10283-720.439/2020-39, referente às Contribuições Sociais Previdenciárias da Empresa e do Empregador.

Processo nº 10283-720.355/2020-03, referente à multa isolada (de ofício) em razão da falta de retenção e recolhimento do IRPF.

Representação fiscal para fins penais – RFFP, em razão de ter sido configurado a prática pelo sujeito passivo, em tese, do crime previsto no artigo

337-A, inciso I, do Código Penal Brasileiro (com a redação dada pela Lei Nº 9.983, de 14/07/2000), pois houve omissão de informações financeiras e cadastrais dos segurados da previdência social na GFIP, associada a falta de recolhimento da contribuição previdenciária do empregador.

Termo de Arrolamento de Bens - TAB por determinação do Art. 2º, da Instrução Normativa RFB Nº 1565, (Publicada no DOU de 12/05/2015, seção 1, página 26).

DA IMPUGNAÇÃO

A Interessada tomou conhecimento pessoalmente dos lançamentos em 06/03/2020, por meio de Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do procedimento Fiscal (fls. 365/366).

O Sujeito Passivo interpôs defesa em 14/05/2020 (fls. 401/433), acompanhada dos anexos de fls. 434/790, alegando em síntese:

Esclarece que é uma Sociedade Simples Limitada, tendo como objeto social a prestação de serviços hospitalares, cuja execução em Prontos Socorros e/ou Unidades Hospitalares são realizadas diretamente pelos seus sócios quotistas, todos médicos regularmente inscritos no Conselho Regional de Medicina do Estado do Amazonas (CRM/AM), especializados em anestesiologia, conforme itens “a”, “b” e “c”, da cláusula sétima de seu Contrato Social.

Assim sendo, evidencia que o tipo societário adotado é adequado para sociedades que exploram prioritariamente atividades de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, onde somente os seus sócios (médicos anestesiológicos) possuem condições legais, para atuar na consecução do objeto social da sociedade.

Logo, entende que realizou a distribuição de lucro aos sócios de acordo com as normas que regem a matéria, uma vez que a Fiscalização não apontou nenhuma irregularidade em relação a sua escrita fiscal, apenas tratou os valores objeto da distribuição de lucro como remuneração e procedeu o lançamento de contribuição previdenciária.

Salienta que nesse tipo de sociedade apenas os sócios que exercem funções administrativas recebem remuneração pelos trabalhos realizados em benefício da Sociedade, enquanto que os sócios que exercem apenas os serviços de anestesiologia 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.

Transcreve o disposto no inciso VII, do art. 997 e no art. 1.007 do Código Civil, para esclarecer que a distribuição dos lucros nas sociedades simples deve ocorrer na forma estabelecida no Contrato Social da empresa. Informa que nas cláusulas quinquagésimas primeira e segunda de seu Contrato Social, está expressamente determinado que o lucro será apurado depois da dedução das

despesas e após será obtido o resultado mensal (operacional), o qual será distribuído aos sócios. Alega que tal procedimento pode ser verificado nos Demonstrativos do Resultado no Exercício (DRE) (doc, anexo) e dos Balanços Patrimoniais (doc, anexo), relativos aos exercícios de 2016/2017.

Por conseguinte, entende que discriminou regularmente em sua escrita contábil, 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), o que demonstra a total ilegalidade do presente lançamento fiscal.

Postula ainda, que ocorreu afronta ao Princípio da Legalidade, pois as disposições contidas no artigo 201, do Decreto nº 3.048/91, que fundamenta o lançamento, trata-se de uma inovação em nosso ordenamento jurídico, já que na Lei nº 8.212/91, não existe comando legal correspondente.

Em razão de a Autoridade Fiscal ter tratado a parcela relativa à distribuição de lucro como remuneração, entende que ocorreu a caracterização da alteração de definição de institutos, conceitos e formas advindos do direito privado, em total afronta ao artigo 110, do CTN.

Fundamentado nas Soluções de Consulta nº 46/2010, 196 – SRRF-09/DISIT e jurisprudências do CARF, postula que tanto para a Receita Federal como para o CARF, há o entendimento de que 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, o que vai de encontro às argumentações da Autoridade Lançadora.

Faz lembrar que de acordo com o disposto na alínea “j”, do § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212/91, a parcela paga a título de distribuição de lucros não integra o salário-de-contribuição e o valor recebido a esse título é isento do imposto de renda na fonte nos termos previsto no art. 10, da Lei nº 9.249/95.

Portanto, ficou demonstrado e comprovado que contabilizou corretamente o lucro apurado mês a mês e recolheu a contribuição previdenciária sobre a remuneração de seus administradores/funcionários, fato que demonstra a total ilegalidade presente do lançamento.

Aduz que o Fisco não vislumbrou a existência de propósito negocial para justificar a sua opção societária, mas tão somente a utilização de uma Sociedade Civil, com o intuito de obter vantagens fiscais, configurando a prática de Planejamento Tributário Abusivo, o que não condiz com a realidade dos fatos.

Destaca que optou pela forma societária de uma Sociedade Simples para possibilitar que os médicos anestesiológicos que fazem parte de seu quadro societário, pudessem prestar serviços especializados de forma pessoal em Hospitais Prontos Socorros e/ou Unidades Hospitalares Públicos no Município de

Manaus (AM). Por este motivo, após ter participado de processo licitatório, foi vencedora e firmou contrato com a SUSAM.

Ao firmar tal contrato, entende que ficou demonstrado a existência de propósito negocial, pois com a constituição de uma Sociedade Simples, com a finalidade de prestação de serviços hospitalares de anestesiologia, possibilitou o atendimento à rede hospitalar pública, em harmonia com a política de contratação de profissionais de médicos do Ministério da Saúde, adotada pelo Estado do Amazonas na elaboração do Projeto Básico.

Ademais, a opção pela Sociedade Civil não estabelece nenhuma exigência para aumento de capital, como também, além de outras possibilidades, permite que sócios sejam casados entre si, situação comum no meio médico, que em outras forma de sociedade seria um impeditivo.

Portanto, entende que não se pode admitir o lançamento de tributos, por mera discordância da forma societária baseada em critério subjetivo, carente de fundamento legal, aplicados em detrimento a fatos jurídicos, os quais foram realizados em consonância com a legislação comercial e fiscal.

Prossegue, afirmando que na hipótese de o Fisco poder lançar tributos por inexistência de propósito negocial, causaria uma grande insegurança jurídica, em relação às diversas áreas incentivadas criadas pelo legislador brasileiro, que oferecem benefícios fiscais aos contribuintes que por lá se instalam, como meio de realizar o desenvolvimento de determinadas regiões através da atividade econômica. Cita como exemplo, uma indústria que viesse a se instalar na Zona Franca de Manaus (ZFM), com o objetivo de obter os benefícios fiscais aplicáveis em tal região, estaria utilizando-se de Planejamento Fiscal Abusivo, por ausência de propósito negocial. Cita ainda o caso de uma empresa migrar do lucro real para o presumido ou vice e versa. Colaciona decisões do CARF na intenção de consubstanciar suas alegações.

Consigna que a Fiscalização conclui que se utilizou de Planejamento Fiscal Abusivo, em virtude de inexistir propósito negocial, no entanto, na esfera tributária não existe a possibilidade de fatos jurídicos realizados com base na legislação comercial e fiscal, serem desconsiderados por ausência de propósito negocial, pautados em critério subjetivos, carentes de fundamento legal.

Na hipótese da presente Impugnação não ser julgada no prazo máximo 360 (trezentos e sessenta) dias, alega que deve ser cessada a fluência dos juros moratórios (Taxa SELIC), ante a inércia da Administração Pública, em total afronta ao princípio da eficiência, a qual deve prestar plena obediência.

Finaliza solicitando que seja julgada procedente a impugnação, para que o crédito tributário decorrente do lançamento de contribuições previdenciárias sobre a parcela correspondente a "distribuição de lucros", seja integralmente cancelado, anulando-se o presente lançamento, por ter sido lavrado de forma contrária à legislação de regência.

Acordaram os membros da 4ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belém (PA), por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido. A ementa apresentada foi a seguinte:

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 e ela vinculados, cabível a exigência da contribuição previdenciária incidente sobre remunerações por serviços prestados por segurados contribuintes individuais.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. EXAME ORIGINÁRIO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA JULGADORA. INCOMPETÊNCIA.

A instância administrativa é incompetente para se manifestar originariamente sobre a constitucionalidade ou legalidade de ato normativo.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS OU JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas ou judiciais fazem coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros.

Impugnação Improcedente

Inconformado, apresentou Recurso Voluntário no qual alega:

- tempestividade;
- que não praticou Planejamento Fiscal Abusivo e que o tipo societário adotado é adequado;
- que *“as receitas auferidas pela sociedade em decorrência dos serviços de anesthesiologia prestados pelos sócios (médicos) da Recorrente, após a identificação e contabilização do lucro, o mesmo é distribuído aos seus sócios”*;
- que a cláusula 79ª do contrato social atende ao disposto no inciso VII, do artigo 997, do Código Civil;
- que a remuneração paga aos sócios com cargos de diretoria e função administrativa é submetida à incidência das contribuições previdenciárias e do FGTS;
- que *“a parcela correspondente a “distribuição de lucros” e a da “remuneração” estão plenamente discriminadas/segregadas na contabilidade da Recorrente e são de natureza distintas”*;

- que “na hipótese de o presente Recurso Voluntário não ser julgado no prazo máximo 360 (trezentos e sessenta) dias, deve ser cessada a fluência dos juros moratórios (Taxa SELIC)”;
- que a Autoridade Administrativa não pode entender que lucro é remuneração e proceder lançamento tributário sem respaldo legal;
- que haveria ilegalidade do Decreto nº3.048/91;
- que a fiscalização contrariou o disposto no art. 110 do CTN;
- que há entendimentos da RFB e do CARF que ratificam suas alegações;

Por fim, pede que em caso de empate no julgamento seja aplicado o artigo 19-E, da Lei n. 10.522/02. Protesta por sustentação oral e intimação ao patrono.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Alfredo Jorge Madeira Rosa, Relator

CONHECIMENTO

O Recurso Voluntário é tempestivo e dele conheço.

PRELIMINARES

Não há questões preliminares a serem tratadas.

MÉRITO

A principal questão aqui debatida é quanto a natureza atribuída aos valores pagos aos sócios do recorrente. Se seriam realmente lucros distribuídos (remuneração do capital), ou se seriam, total ou parcialmente, remuneração do trabalho (pró-labore).

O auto de infração, dentre vários tópicos, questiona a ausência de discriminação precisa, que permita qualificar o que seria pró-labore e o que seria distribuição regular de lucros. O recorrente alega que há a discriminação, no contrato social e nos registros contábeis, dos lucros distribuídos, o que afastaria a legitimidade da autuação.

Da jurisprudência administrativa citada pelo recurso voluntário, bem como de outros tantos acórdãos existentes sobre a matéria, verifica-se que a questão da discriminação de pró-labore e distribuição de lucros é fulcral.

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 195, estabeleceu que *“a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei”*. Este financiamento se daria, em parte, pela cobrança de contribuições sociais da empresa sobre os rendimentos do trabalho pagos a qualquer título às pessoas físicas que lhes prestem serviço. Portanto, a regra é que incida contribuição social sobre os rendimentos do trabalho.

A Lei nº8.212/91 estabelece que o sócio cotista, que receba remuneração decorrente de seu trabalho, é segurado obrigatório como contribuinte individual. Estabelece ainda, que a contribuição da empresa para a seguridade social será de *“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”*.

O Decreto nº3.048/91 regulamenta a Lei nº8.212/91 e esclarece o seguinte sobre as sociedades civis de prestação de serviços profissionais, em seu art. 201:

§ 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. (grifo do relator)

Ressalta o Relatório Fiscal que:

7 - Não se está tratando no caso sob análise de quaisquer ilegalidades em se constituir uma Sociedade Simples, mas da forma como a contraprestação/remuneração pelo trabalho executados pelos sócios da sociedade é recebida pelos beneficiários, contabilizada e declarada ao fisco, tendo em vista que, enquanto trabalhadores que prestaram serviços a sociedade, são segurados obrigatórios da previdência social na qualidade de contribuintes individuais e contribuintes do Imposto de Renda como será comprovado

O Relatório descreve como os sócios da recorrente são trabalhadores de fato, prestando seus serviços pela recorrente na execução de contratos firmados entre ela e seus

clientes. À e-fl. 36 há trecho de contrato no qual se identifica a necessidade de cumprimento de escala de serviços, cumprimento de horário, registro de frequência, descontos no pagamento por ausência ou atrasos, etc.

Argumenta a fiscalização que:

30 - Taxativamente não existe lei obrigando uma pessoa jurídica a pagar pró-labore e nem poderia, porém, a legislação previdenciária e do Imposto de Renda, amplamente detalhada nesse relatório, esclarece as situações onde a pessoa física, enquanto trabalhador que presta serviço à sociedade da qual é sócio, mediante remuneração, deve, obrigatoriamente, contribuir para o IRPF e para o RGPS como filiado obrigatório.

31 – Na prática as empresas só não pagam pró-labore para os sócios que nela trabalham se estiver passando por um período de dificuldades financeiras, deficitária e gerando prejuízo e, ainda assim, facultativamente, pois quem trabalhou tem o direito a remuneração.

32 – O Instituto dos Anestesiologistas do Amazonas Ltda. – IAA, entretanto, tentou fazer parecer que os sócios-médicos prestaram serviços voluntários, apenas recebendo adiantamentos de lucros quando na realidade, receberam pró-labore como contraprestação pelos serviços prestados à sociedade, sob o disfarce de lucros distribuídos.

Defende a recorrente que:

Assim, é evidente que a parcela correspondente a “distribuição de lucros” e a da “remuneração” estão plenamente discriminadas/segregadas na contabilidade da Recorrente e são de natureza distintas, fato que impossibilita a Autoridade Administrativa tratar os valores que foram objeto de distribuição de lucro como se fosse remuneração, com a mera finalidade de lançar tributo indevido, sob alegação de utilização de Planejamento Tributário Abusivo, em contrariedade às normas tributárias.

Entretanto, o que se vislumbra dos autos é que:

- a) A destinação de valores a título de remuneração foi atribuída apenas aos sócios com funções administrativas no contribuinte, valores estes não incluídos na base de cálculo do lançamento;
- b) O estatuto social prevê distribuição mensal de lucros, proporcionais à produção de cada sócio, o que reforça a tese de que o que está sendo remunerado é o trabalho e não o capital;
- c) O estatuto não estipula regras ou critérios nos quais se dará a distribuição de lucros desproporcionais ao capital e proporcionais ao trabalho;
- d) Não foi identificado nos autos que o estatuto social, ou outro documento empresarial, discriminasse o pagamento de pró-labore.

Por sua vez, o objeto dos contratos de prestação de serviço (anexos 1 e 2), assumidos pela recorrente, são basicamente de fornecimento de mão de obra, com prestação de serviços médicos especializados em anestesiologia. Esses serviços são prestados pelos “sócios” da recorrente e, eventualmente, até por não sócios. Foi identificado pela fiscalização (e-fl. 45/46) remuneração na forma de distribuição de lucros até para não sócios. Nesses casos, houve “distribuição de lucros” em períodos prévios ao ingresso na sociedade.

O contrato social prevê distribuição de lucros para membros da diretoria (e-fl.99), inclusive retiradas adicionais a título de lucros e independente do lucro de sua produção (e-fl.100).

As e-fls. 129/273 apresenta, de forma sintética e analítica, os valores pagos a título de lucros distribuídos para sócios e não sócios e, os valores pagos a qualquer título aos sócios.

O anexo 9 do Relatório Fiscal apresenta a contabilização de lucros a pagar, enquanto o anexo 10 apresenta na mesma rubrica (2.1.1.0.1.0001), de lucros a pagar, descontos por impontualidades e por faltas.

O anexo 18 traz o Regimento Interno do contribuinte, o qual, assim como o contrato social, nada estabelece sobre o pagamento de pró-labore aos sócios. Pelo contrário, o documento reforça a frequência mensal dos pagamentos nomeados de distribuição de lucros em função da produção, e institui um fundo para que se preserve os pagamentos mensais mesmo quando os contratantes atrasarem os pagamentos.

O Recurso Voluntário cita diversos normativos infralegais e decisões administrativas. Ao citar a Solução de Consulta nº 46 - SRRF06/Disit, de 24 de maio de 2010, o recorrente grifa o seguinte trecho do texto normativo:

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

Cita a Solução de Consulta nº 196 - SRRF09/Disit, de 18 de outubro de 2012, grifando o seguinte trecho do texto:

De acordo com o art. 201, § 5º, II, 1a parte, do Decreto n. 3.048/99, no caso de pagamentos (ou créditos) ao final do exercício, se estiver estipulado previamente, em contrato social (CC, art. 997, VII), que a sociedade não pagará pró-labore (isto é, os sócios-administradores serão remunerados só em função da lucratividade do capital - distribuição de lucros), há discriminação entre essas formas de pagamento, o que leva ao não recolhimento da contribuição previdenciária por inoccorrência do fato imponible tributário (fato gerador). O prévio acerto inter sócios de que a sociedade não os remunerará pelo trabalho (pró-labore), mas tão-somente em função do resultado (distribuição de lucros), serve de discriminação para afastar a incidência tributária relativa a esta hipótese de incidência.

Os normativos e decisões administrativas citados não têm caráter vinculante para além das partes envolvidas, porém os trechos grifados têm sido reproduzidos em repetidos julgados.

A despeito da reprodução dos trechos destacados em repetidos julgados, é necessário sempre um cotejamento com o caso concreto.

No presente caso concreto há os seguintes destaques que merecem atenção:

- 1) Há remunerações pagas, sob a forma de lucros distribuídos, a NÃO SÓCIOS;
- 2) Há distribuição desproporcional de lucros;
- 3) Não há no contrato social previsão de pagamento aos sócios pela retribuição do trabalho (pró-labore);

Partindo desses pontos de atenção, procederemos a análise dos pagamentos realizados a não sócios, e o dos pagamentos realizados a sócios.

Não sócios

O anexo 5 do Relatório Fiscal (e-fls.130/131) apresenta em detalhes os valores pagos a não sócios e discriminados como distribuição de lucros. Os valores não foram declarados em GFIP nem na DIRF e o Recurso Voluntário não contesta esse fato.

O art. 985 do Código Civil estabelece que a sociedade adquire personalidade jurídica com o registro de seus atos constitutivos em registro próprio e na forma da lei. Dos artigos seguintes, em especial os 986, 987 e 997, resta claro que disposições sobre quadro societário, capital social, e cotas, devem expressa e formalmente constar do texto escrito do Contrato Social.

Distribuição de lucros a pessoas não pertencentes ao Contrato Social, afronta seu texto, não podendo ser permitido por total falta de fundamentação jurídica. Neste sentido entendeu também o acórdão 2301-005705.

Neste ponto, deve ser mantida a autuação dos valores distribuídos a não sócios.

Sócios

Em relação à distribuição de lucros (remuneração do capital) aos sócios, de forma desproporcional ao capital e sem previsão de pró-labore (remuneração do trabalho), em uma sociedade simples. Esta questão merece maior aprofundamento.

A distribuição de lucros, de forma desproporcional ao capital, tem recebido acolhida deste CARF quando expressamente previsto nos documentos constitutivos da sociedade. Nesse sentido, exemplificativamente, entenderam os acórdãos nº 2401-005.677, 2402-006.980, e mesmo a CSRF no acórdão nº 9202-010.159.

Por sua vez, a ausência de discriminação no contrato social, sobre pagamento de pró-labore, tem tido entendimento deste CARF que vai ao encontro do entendimento esposado na Solução de Consulta nº 120 – Cosit, de 17 de agosto de 2016. O entendimento tem sido no sentido de que há necessidade de uma discriminação e distinção efetiva, em contrato social, entre as verbas de pró-labore e distribuição de lucros. Este foi o entendimento prevalente, por exemplo, no acórdão nº 2202-003.847.

O Relatório Fiscal e seus anexos evidenciaram que, mais de 1 centena de sócios, da sociedade civil de prestação de serviços profissionais, presta serviços à sociedade da qual é sócio. Assim sendo, são segurados obrigatórios na categoria de contribuinte individual, conforme a alínea “f”, inciso V, art. 12 da Lei nº 8.212, de 1991, sendo obrigatória a discriminação entre a parcela da distribuição de lucro e aquela paga pelo trabalho.

O fato gerador da contribuição previdenciária ocorre no mês em que for paga ou creditada a remuneração do contribuinte individual.

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

Eventuais registros contábeis precisam de respaldo fático-jurídico. Não havendo qualquer disposição no Contrato Social sobre a existência de pró-labore, não há como a contabilidade registrar pagamentos a esse título. Dispõe o *caput* do art. 1.179 do Código Civil que:

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. (grifo do relator)

Destaca o dispositivo da alínea “f”, inciso V do art. 12 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, in verbis:

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

[...] V - como contribuinte individual:

[...] f) o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima, o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural, e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer

natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração;

O termo legal “*que recebam remuneração decorrente de seu trabalho*”, encerra uma dupla condicionante: que o sócio qualificado como segurado obrigatório do RGPS exerça uma atividade pela ou para sociedade; e que a atividade seja remunerada, explicitando a capacidade contributiva descrita no §12 do art. 9º do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048, de 6 de maio de 1999.

No caso em tela as duas condicionantes estão presentes inequivocamente. Há a prestação de serviços médicos especializados de anestesiologia, e há a percepção de valores pecuniários mensais.

Agora, impõe-se distinguir a ausência real de remuneração da remuneração percebida sob outra denominação. Colo abaixo trecho da fundamentação da Solução de Consulta nº 120 – Cosit, de 17 de agosto de 2016, a qual acolho como razão de decidir.

10. Neste ponto, convém destacar que a comum alegação de que não há lei que obriga o pagamento de pró-labore é perfeitamente adequada nas situações em que nenhum valor é pago ao sócio, a qualquer título, mas não é cabível, no entanto, na situação de fato em que a retribuição pelo trabalho é apenas embutida na rubrica denominada de distribuição de lucro, adiantado mensalmente, ou pago com outra periodicidade.

11. Neste caso, as duas retribuições ao sócio, uma de natureza remuneratória pelo trabalho, e outra relacionada aos lucros distribuídos pela empresa, são indevidamente aglutinadas em uma só rubrica.

12. Isto porque, a remuneração sobre a qual há incidência da contribuição previdenciária é aquela paga a **qualquer título** à pessoa física que presta serviço à empresa, conforme os seguintes dispositivos: (...)

Desta forma, os sócios, assim como qualquer trabalhador remunerado da iniciativa privada, são, como regra, segurados obrigatórios do RGPS. Eventuais exceções possuem expressa previsão legal. Sócios não diferem dos demais trabalhadores quanto à necessidade de amparo pela previdência social quando de eventuais infortúnios.

Continua a Solução de Consulta:

19. (...), não obstante a lei não estabeleça a obrigatoriedade da retirada de pró-labore, sua data ou periodicidade, ou até mesmo não haja essa previsão no contrato social, o fato é que as retiradas são realizadas, por vezes com denominações diversas ou juntamente com adiantamentos de distribuição de lucro ou outro título, como já mencionado.

20. Como se vê, a questão não está propriamente relacionada à existência do pró-labore do sócio que presta serviço à sociedade. Está relacionada ao **montante** desta remuneração e à **periodicidade** do seu pagamento, que, a princípio, podem ser **livremente** estabelecidos pela sociedade.

O Decreto nº 3.048 de 1999 estabelece em seu art. 201:

Art.201...

[...] § 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.

De acordo com o inciso I acima, o pró-labore é a remuneração dos sócios pelo seu trabalho, devendo estar devidamente registrada. Conforme já visto neste voto, o registro contábil regular do pró-labore inclui sua discriminação no Contrato Social, de modo a permitir seu registro e pagamento.

Assim, a inexistência do pró-labore é excepcional, e não opcional.

Quanto à previsão do inciso II, supra, de adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de DRE, a fiscalização não enveredou por essa seara. Contudo, o regimento interno do contribuinte prevê situações de adiantamento de resultados, em especial quando da utilização de recursos do fundo constituído para suportar eventuais atrasos mensais dos recebimentos dos contratos firmados.

Pelo exposto, deve ser mantida a decisão do acórdão *a quo*.

Incabível o pedido de que cesse a fluência dos juros moratórios (Taxa Selic), por total ausência de previsão legal. Quanto ao citado Recurso Especial n. 1.138.206/RS também incabível sua aplicação ao caso em tela, vejamos a tese firmada:

"O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo fisco (artigo 24 da Lei 11.457/2007).

Tese se refere a correção monetária de ressarcimento de crédito escritural de tributo não cumulativo, o que em nada se assemelha ao tema do presente processo.

Também não prospera a alegação de ilegalidade do Decreto nº3.048/91, o mesmo segue vigente há mais de trinta anos e, as alterações feitas a partes do texto em nada prejudicam a autuação efetivada.

Tampouco se vislumbra contrariedade ao art. 110 do CTN. Pelo contrário, o Relatório Fiscal é aderente ao disposto no art. 109 do CTN, sem distrair do disposto no art. 110 do CTN, o qual se refere a textos Constitucionais Federal e Estaduais, e a Leis Orgânicas municipais e distrital.

Os entendimentos da RFB e do CARF que, supostamente, ratificariam as alegações do recorrente, não se aplicam *in totum* ao presente caso concreto e/ou não possuem caráter vinculante para este CARF.

O artigo 19-E, da Lei n. 10.522/02, que o recorrente roga a aplicação, foi revogado pelo art. 17 da Lei nº14.689/2023. Todavia, será aplicado ao julgamento a regra processual vigente em relação ao voto de qualidade.

Pedidos de sustentação oral devem ser encaminhados atendendo o rito regimental vigente.

Descabível intimação ao patrono, nos termos da Súmula CARF nº110.

CONCLUSÃO

Voto por conhecer do Recurso Voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE provimento.

Assinado Digitalmente

Alfredo Jorge Madeira Rosa