



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10283.720593/2020-19</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2402-013.371 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	23 de janeiro de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	SOCIEDADE DE ENFERMEIROS OBSTETRAS E NEONATOLOGISTAS S/S LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2017 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 pelos profissionais de enfermagem a ela vinculados, cabível a exigência da contribuição previdenciária incidente sobre remunerações por serviços prestados por segurados contribuintes individuais.

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, rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário interposto.

*Assinado Digitalmente*

**Marcus Gaudenzi de Faria – Relator**

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Duarte Firmino** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alexandre Correa Lisboa, Gregorio Rechmann Junior, Joao Ricardo Fahrion Nuske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Marcus Gaudenzi de Faria, Rodrigo Duarte Firmino (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão 109-006.775 da 6ª TURMA DA DRJ09, que por unanimidade rejeitou a impugnação apresentado pelo sujeito passivo.

Por bem narrar os fatos, empresto parcela do relatório do acórdão recorrido.

### DA AUTUAÇÃO

O AUTO DE INFRAÇÃO de fls. 25 a 31, cadastrado no COMPROT sob nº 10283.720593/2020-19, lavrado em 30/06/2020, contra a empresa SOCIEDADE DE ENFERMEIROS, OBSTETRAS E NEONATOLOGISTAS S/S LTDA., para exigir as contribuições previdenciárias devidas e não recolhidas (parte patronal), incidentes sobre remunerações pagas a segurados contribuintes individuais (sócios e não sócios) que lhe prestaram serviços no período de janeiro a dezembro de 2017, no valor de R\$ 2.821.847,59 (dois milhões, oitocentos e vinte e um mil, oitocentos e quarenta e sete reais e cinquenta e nove centavos), na data de sua lavratura.

O detalhamento do procedimento fiscal e a descrição dos fatos constam do Relatório Fiscal (fls. 36 a 44), parte integrante do auto de infração, do qual se extrai:

A Contribuinte teve ciência do Termo de Início de Procedimento Fiscal (TIPF) em 13/08/2019 (fls. 2 a 5), por meio do Sr. Damázio Rodrigues Neto (contador da empresa), tendo sido intimada a apresentar vários documentos, como atas de assembleias gerais, atos constitutivos e posteriores alterações, balanço patrimonial, folhas de pagamentos dos segurados empregados e contribuintes individuais (abrangendo os sócios que auferiram remuneração e/ou distribuição de lucros decorrente dos serviços prestados à sociedade), arquivos digitais com leiaute no MANAD, contratos de prestação de serviços celebrados com terceiros, incluindo os aditivos, notas fiscais de serviços, além de outros.

Posteriormente, foi emitido o Termo de Constatação e Solicitação de Esclarecimento, denominado, equivocadamente, de Termo de Ciência e Continuação do Procedimento Fiscal (fls. 7 a 10), o qual foi recebido pela Contribuinte em 14/11/2019, e no qual a autoridade fiscal faz uma breve análise dos documentos apresentados, especialmente o contrato social, os contratos de prestação de serviços celebrados com terceiros, as notas fiscais de serviço, **as folhas de pagamento e a contabilidade, registrando “fatos que corroboram com o entendimento de que os SÓCIOS são os executores da mão-de-obra do sujeito passivo com os órgãos públicos e/ou empresas tomadores de serviços e que não têm uma relação comercial como deveria ser”**. Também registra a existência, na contabilidade (Livre Razão), de uma conta de custos (00332 – Pessoa Física), contendo vários lançamentos de pagamentos efetuados a pessoas físicas que não constam das folhas de pagamento e das Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIPs.

Dessa forma, o Auditor-Fiscal elaborou duas planilhas e um anexo, intimando a Contribuinte a prestar esclarecimentos sobre a distribuição de lucros e a prestação de serviços de enfermagem, requerendo, por parte dessa, a elaboração de planilha contendo o nome dos segurados e os valores pagos a cada um, conforme lançamentos existentes na referida conta. Os esclarecimentos foram prestados às fls. 12 a 15 e 17 a 19 dos autos e, após a análise das justificativas do sujeito passivo, a Fiscalização concordou com todos os ajustes propostos pela empresa nas planilhas e anexo que fizeram parte do referido Termo de Constatação.

Segundo a autoridade fiscal, as regras contidas no art. 9º, letra “h” e parágrafos 4º e 12, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999, se aplicam ao caso concreto, no qual “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)”.

A Fiscalização observou, ainda, “que o sujeito passivo 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”. Consequentemente, “aquilo que a empresa chamou de distribuição de lucro mensal aos sócios, nada mais é do que o pagamento mensal de seu pró-labore, que é a forma de retribuição do trabalho dedicado pelos sócios ou não sócios à empresa na sua atividade fim”.

As “remunerações pagas aos sócios a título de distribuição de lucros e os honorários pagos aos não sócios que prestaram serviços ao sujeito passivo, assim como, os dados cadastrais dos segurados, não foram declarados na ‘Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP’ que é o procedimento de oferecer à tributação os valores devidos. Além disso, na Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF, os valores foram declarados como isentos”.

Segundo a autoridade fiscal, “os valores que a empresa considerou como distribuição de lucros aos sócios, neste lançamento de crédito tributário, foram considerados como pagamentos de pró-labores aos sócios por se tratarem de remunerações pagas pelo trabalho executado pessoalmente aos tomadores de serviços. Essas remunerações estão sujeitas às contribuições patronais previdenciárias, que o sujeito passivo deixou de recolher, nas épocas próprias, e, também, deixou de declarar nas GFIP’s”.

“Além disso, o sujeito passivo pagou honorários a profissionais da área médica não sócios e que, também, deixou de recolher as contribuições patronais para a previdência social, bem como deixou de declarar essa contribuição na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência”.

“Para o cálculo das contribuições patronais para previdência social foi utilizada a alíquota de 20% (vinte por cento) que incide sobre o pró-labore que a empresa pagou mensalmente sobre a forma de distribuição de lucro e dos honorários”.

Acompanham o Relatório Fiscal: PLAN1 – DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS (fls. 46 a 67); PLAN2 – CONTA RAZÃO – 00332 PESSOA FÍSICA AJUSTADA (fls. 69 a 73); PLAN3 – PRÓ-LABORE DISTRIBUÍDO EM FORMA DE LUCRO – CÁLCULO IRRF E MULTA (fls. 74 a 88); PLAN4 – SERVIÇOS PRESTADOS PESSOA FÍSICA – CÁLCULO IRRF E MULTA (fls. 90 a 92); ANEXO I – CONTA RAZÃO 00224 – RESERVA DE LUCROS (fls. 94 a 100); e ANEXO II – MAD FOLHAS x GFIP (fls. 102 a 152).

Sobre os valores exigidos no Auto de Infração (contribuições sociais previdenciárias não recolhidas) foi aplicada a multa no percentual de 75% (setenta e cinco por cento), conforme previsão contida no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, combinado com o art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996.

A conduta do sujeito passivo (deixar de recolher as contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre as remunerações dos segurados contribuintes individuais que lhe prestaram serviço no período de 01/2017 a 12/2017 e omitir as remunerações desses segurados em GFIP), configura, em tese, CRIME DE SONEGAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA,

previsto no artigo 337A, inciso I, do Código Penal, com redação dada pela Lei nº 9.983, de 14/07/2000, razão pela qual restou formalizada Representação Fiscal para Fins Penais - RFFP (Processo nº 10283-720.868/2020-14), “que permanecerá no âmbito da unidade de controle até a decisão final na esfera administrativa, nos termos da Portaria RFB nº 2.439/2010, DOU 22/12/2010”. O referido processo foi juntado aos autos em tela, por apensação, conforme despacho à fl. 208.

## DA IMPUGNAÇÃO

Em 17/08/2020, a Contribuinte foi cientificada do Termo de Ciência e Encerramento Total do Procedimento Fiscal (fls. 203 e 204) e do Auto de Infração, na pessoa de seu representante legal, tendo apresentado a impugnação de fls. 212 a 245, em 28/09/2020, alegando, em síntese, que:

- a) “A Impugnante foi constituída na forma de uma Sociedade Simples Limitada, com objeto social consistente na atividade de Enfermagem (CNAE-8650-0/01)”, a qual celebra contratos “com Órgãos Públicos Federais, Estaduais e Municipais, autarquias, caixas de assistências, Empresas Privadas Estatais e de Economia Mista, cuja execução são realizadas diretamente pelos seus sócios coletiva ou individualmente”;
- b) “todos os sócios quotistas que integram o quadro societário da Impugnante são enfermeiros regularmente inscritos no Conselho Regional de Enfermagem do Amazonas (COREN/AM), devidamente especializados em obstetrícia e neonatologia”, ficando evidente “que este tipo societário é adequado para sociedades que exploram prioritariamente atividades de prestação de serviços de natureza intelectual exercidas pessoalmente pelos seus sócios (enfermeiros), estando o conceito de sociedade simples diretamente ligado ao exercício de atividades de caráter científico, literário, artístico, dentre outras, exercidas de forma pessoal”;
- c) “apenas os sócios que exerçam funções administrativas recebem remuneração pelos trabalhos administrativos, enquanto os sócios que exercem apenas serviços 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”;
- d) “de acordo com a política do Ministério da Saúde, diversos hospitais públicos nas esferas municipais e estaduais, procedem a contratação de empresas para prestação de serviços de enfermagem”. O Estado do

Amazonas, assim, pode “qualificar o atendimento prestados em hospitais através de profissionais qualificados com alta especialidade, o que demonstra à existência de propósito específico em relação a opção societária”;

e) “por equivocadamente vislumbrar a adoção de Planejamento Tributário Abusivo adotado com a finalidade de obter vantagens tributárias de forma ilícita, ante a inexistência de propósito negocial para justificar a opção da forma societária utilizada (Sociedade Simples), a Autoridade Administrativa entendeu por bem em proceder ao lançamento de contribuições previdenciárias supostamente devidas pela empresa/empregados sobre a parcela do lucro que foi distribuído aos sócios da Impugnante”;

f) “são os próprios sócios da Impugnante que atuam no interior de Prontos Socorros e/ou Unidades Hospitalares e prestam os serviços de enfermagem em obstetrícia e neonatologia de forma pessoal, diretamente ao paciente, sendo que, no caso de cometerem qualquer erro, em decorrência de imperícia, imprudência ou negligência, o enfermeiro (sócio) responderá objetivamente pelo dano causado, em virtude da pessoalidade”;

g) “as receitas auferidas pela sociedade em decorrência dos serviços prestados pelos sócios (enfermeiros) da Impugnante, após a identificação e contabilização do lucro, o mesmo é antecipado aos seus sócios, em total harmonia com normas tributárias e as regras societárias, não se justificando o lançamento imputado por suposta utilização de Planejamento Tributário Abusivo”;

h) “à 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 (cláusula sexagésima), nos termos do inciso VII do art. 997 do Código Civil. A receita auferida no exercício de 2017, após a regular contabilização no período em que ingressou no caixa da empresa, foi objeto de distribuição de lucro na competência subsequente, na forma prevista no Contrato Social, tendo havido “a regular incidência dos tributos devidos sobre a receita bruta no montante, apurados nos termos da legislação aplicável aos optantes do lucro presumido”;

i) “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 2017”;

j) “quanto à composição do quadro societário, o próprio contrato social da Impugnante permite somente o ingresso na sociedade de enfermeiros especializados em obstetrícia e neonatologia que se dediquem às atividades do objeto da sociedade” (cláusula sétima, “a” e “b”);

k) “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 nenhuma irregularidade em relação à 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 Impugnante apurou o lucro distribuído de acordo com as normas que regem a matéria”;

l) “resta claramente discriminado/segregado na contabilidade da Impugnante 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 presente Auto de Infração”;

m) “as disposições contidas no artigo 201, do Decreto n. 3.048/91, utilizadas pela Autoridade Administrativa para fundamentar o lançamento, trata-se de uma inovação em nosso ordenamento jurídico, pois, na Lei n. 8.212/91, não há comando legal correspondente. [...] Tal fato também viola claramente o Princípio da Legalidade previsto no inciso I, do artigo 150, da Constituição Federal, uma vez que o Decreto n. 3.048/99 inovou em nosso ordenamento jurídico, ao estabelecer critério para identificação da remuneração inexistente em Lei”;

n) “é evidente que o fato de a 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”;

o) “Depreende-se da análise do entendimento adotado pela Receita Federal do Brasil, como também de acordo com a jurisprudência do CARF, 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, como inadvertidamente e abusivamente pretendeu a Autoridade Administrativa” (cita a Solução de Consulta nº 46, de 2010, a Solução de Consulta nº 196 – SRRF-09/DISIT e Acórdãos do CARF);

p) “Em relação à parcela correspondente à ‘distribuição de lucros’ - por não integrar o salário-de-contribuição -, o próprio legislador ordinário excluiu expressamente da base de cálculo das contribuições

previdenciárias” (alínea “j” do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212, de 1991). “Além do que, pelo fato de não existir previsão legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre o lucro apurado, a Lei n. 9.249/95 estabeleceu expressamente a isenção em relação aos valores recebidos a título de ‘distribuição de lucro’” (artigo 10);

q) “o fato de enfermeiros especializados em obstetrícia e neonatologia terem constituído uma Sociedade Simples, com a finalidade de prestação de serviços de enfermagem, possibilita o atendimento à rede hospitalar pública, em harmonia com a política de contratação de profissionais do Ministério da Saúde, adotada pelo Estado do Amazonas na elaboração do Projeto Básico em que a Impugnante foi contratada para execução, também demonstrando a existência de propósito negocial, contrário do que vislumbrou a Autoridade Administrativa”;

r) “Partindo da premissa adotada pela Autoridade Administrativa - contrária ao entendimento do CARF -, no caso de uma empresa migrar do lucro real para o presumido ou vice e versa, com a mera finalidade de reduzir a carga tributária, tal conduta resultaria em utilização de Planejamento Fiscal Abusivo por inexistir propósito negocial, pautado em dispositivos contidos no Código Civil, que não devem ter aplicabilidade na seara tributária, em especial no lançamento de tributos, ante o princípio da tipicidade cerrada”;

s) “Com o advento da Lei n. 11.457/07, restou estabelecido que obrigatoriamente deve ser proferida uma decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo da defesa”. Assim, “na hipótese de a presente Impugnação não ser julgada no prazo máximo 360 (trezentos e sessenta) dias, 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 pleno atendimento”;

t) ao final, a Impugnante requer “que a presente IMPUGNAÇÃO seja julgada TOTALMENTE PROCEDENTE, de modo que o crédito tributário decorrente do lançamento de contribuições previdenciárias sobre a parcela correspondente à ‘distribuição de lucros’, seja integralmente cancelado, anulando-se por conseguinte o Auto de Infração n. 10283-720.593/2020-19, por ter sido lavrado de forma contrária à legislação de regência”.

Tendo em vista o disposto na Portaria RFB nº 453, de 2013 (DOU 17/04/2013), e no art. 2º da Portaria RFB nº 4.086, de 2020 (DOU 29/07/2020), e atendendo o definido pela Coordenação geral de Contencioso Administrativo e Judicial (COCAJ), em 1º/03/2021 o processo foi encaminhado a DRJ09 para julgamento.

**DO ACÓRDÃO RECORRIDO**

O acórdão da DRJ manteve o crédito lançado, rechaçando os argumentos da impugnante, ora recorrente, sendo assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017 NULIDADE. HIPÓTESES.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA.

O exame da legalidade e da constitucionalidade de normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional compete ao Poder Judiciário, restando ineficaz e incabível qualquer discussão, nesse sentido, na esfera administrativa.

DECISÕES JUDICIAIS. EFICÁCIA.

Decisões judiciais, via de regra, aplicam-se somente no âmbito processual em que exaradas, carecendo, portanto, de eficácia para vincular ou determinar decisões no âmbito do processo administrativo fiscal.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFICÁCIA.

Decisões administrativas somente configuram normas complementares quando a lei lhes atribua eficácia normativa.

DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA.

A Fiscalização tem o dever de desconsiderar os atos e negócios jurídicos a fim de aplicar a lei sobre os fatos geradores efetivamente ocorridos, sendo que esse dever está implícito na atribuição de efetuar lançamento e decorre da própria essência da atividade de fiscalização tributária, que deve buscar a verdade material com prevalência da substância sobre a forma.

PAGAMENTOS A SÓCIOS. ANTECIPAÇÃO DE LUCRO. INEXISTÊNCIA DE DISCRIMINAÇÃO. REMUNERAÇÃO.

Na ausência de discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social, incide contribuição previdenciária sobre o valor total pago ou creditado a sócio, ainda que a título de antecipação de lucro da pessoa jurídica.

### Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

O contribuinte teve ciência do acórdão, por meio de edital (AR Devolvido) em 13/10/2021, apresentando solicitação de juntada de recurso antes mesmo desta data (26/07/2021).

### DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Traz, em resumo, os seguintes argumentos:

Aponta que, por equivocadamente classificar os valores objeto da **“distribuição do lucro”** realizada aos sócios (**enfermeiros**) da Recorrente como **“remuneração”**, a Autoridade Administrativa procedeu ao lançamento do montante de **R\$ 2.821.847,59 (valor principal)** a título de contribuições previdenciárias suspostamente devidas pela empresa, com fulcro no inciso III, do artigo 22, da Lei n. 8.212/91, como também do inciso I, do artigo 12 e dos §§ 1º, 2º, 3º, 5º e 8º, do inciso II, do artigo 201, todos do Decreto n. 3.048/99.

Assim traz ao debate argumento de que, mediante a análise dos Demonstrativos do Resultado no Exercício (DRE) (**fls. 740/744**) e dos Balanços Patrimoniais (**fls. 731/739**), relativos ao exercício de 2017, o resultado de cada competência está devidamente registrado, de modo que a parcela do lucro foi devidamente identificada.

Assim, como documentalmente demonstrado, resta claramente discriminado/segregado na contabilidade da Recorrente 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 presente Auto de Infração

Questiona a fundamentação da autuação a partir das determinações contidas no artigo 201, do Decreto n. 3.048/91, nos seguintes termos

Tal fato também viola claramente o Princípio da Legalidade previsto no inciso I, do artigo 150, da

Constituição Federal, uma vez que o Decreto n. 3.048/99 inovou em nosso ordenamento jurídico, ao estabelecer critério para identificação da remuneração inexistente em Lei, o que não pode ser admitido.

Ademais, além da violação do princípio da legalidade, no caso dos autos, a conduta adotada pela Autoridade Administrativa de tratar a parcela relativa à “distribuição de lucro” como “remuneração”, viola as disposições contidas no artigo 110, do Código Tributário Nacional, que estabelece:

“Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

No mérito a discussão reside na consideração dos valores pagos, ou como pró labore ou como distribuição de lucros

**Argumenta cabível a vinculação ao definido na Solução de Consulta nº 196 - SRRF09/DISIT**, onde, defende a recorrente, a própria Receita Federal entendeu que se o lucro for regularmente contabilizado e distribuído aos sócios na forma do contrato social, não há que se falar em recolhimento de contribuições previdenciárias

Nesse mesmo sentido, é o entendimento jurisprudencial Cita entendimento adotado por este **CARE**, no sentido de que estando o lucro distribuído aos sócios (**enfermeiros**) regularmente segregado na contabilidade, não há que se falar em lançamento de contribuições previdenciárias, dentre as quais destacamos

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

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. No caso, a discriminação ocorreu, não havendo que se falara em incidência de contribuição previdenciária sobre a parcela referente a lucros. (..) Recurso Voluntário Provido.”

(Processo nº 10140.720737/2010-81 - Acórdão nº 2301-002.906 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária - Sessão de 21 de junho de 2012)

**CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. REMUNERAÇÃO DOS SÓCIOS. OPÇÃO PELO NÃO PAGAMENTO DE PRÓ-LABORE. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DEVIDAMENTE APURADA NOS REGISTROS CONTÁBEIS. DISCRIMINAÇÃO.**

As remunerações de pró-labore e participação nos resultados devem estar discriminadas na contabilidade, 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. No caso, a discriminação ocorreu, não havendo que se falar a em incidência de contribuição previdenciária sobre a parcela referente a lucros.

Recurso Voluntário Provido.”

(Processo n. 10140.722.271/2011-30 - Recurso Voluntário - 1ª Turma Ordinária da 4ª Sessão – Julgamento: 20/01/2013)

Aponta que da análise do entendimento adotado pela Receita Federal do Brasil, como também de acordo com a jurisprudência deste E. CARF, 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, como inadvertida e abusivamente pretendeu a Autoridade Administrativa, com a formalização do presente lançamento

Apresenta ainda um extenso arrazoado onde debate a temática acerca de comprovação de propósito negocial com jurisprudência do CARF e do Poder Judiciário

Do pedido

Ante o exposto, requer a **SOCIEDADE DE ENFERMEIROS OBSTETRAS E NEONATOLOGISTAS S/S LTDA**, que o presente **RECURSO VOLUNTÁRIO** seja julgado **TOTALMENTE**

**PROCEDENTE**, para que seja reformado integralmente o Acórdão nº 109-006.775 - 6ª Turma do DRJ 09, de modo que o crédito tributário decorrente do lançamento de contribuições previdenciárias sobre a parcela correspondente à “distribuição de lucros”, seja integralmente cancelado, anulando-se o Auto de Infração nº 10283-720.593/2020-19, por ter sido lavrado de forma contrária a legislação de regência.

Requer, também, acaso o presente Recurso Voluntário não seja julgado no prazo de 360 dias contados do protocolo, deve cessar a fluência dos juros de mora (Taxa SELIC), nos termos do artigo 24, da Lei nº 11.457/07, dando aplicabilidade ao entendimento do Superior Tribunal de Justiça, em status de recurso repetitivo, quando do julgamento do Recurso Especial nº 1.138.206/RS.

Requer, ainda, que na hipótese de houver empate no julgamento do presente recurso, deve ser aplicado o disposto no artigo 19-E, da Lei nº 10.522/02, com redação dada pela Lei nº 13.988/2020, resolvendo-se o caso de forma favorável ao contribuinte, em harmonia com o disposto no artigo 112, do Código Tributário Nacional.

Por fim, protesta a Recorrente pela realização de sustentação oral, podendo seus patronos serem intimados para tanto no seguinte endereço: Rua Salvador, 440 - 10º andar - Edifício Soberane - 69057-040 - Manaus - (AM)

Sem contrarrazões.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Marcus Gaudenzi de Faria, relator:

O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e, atendidos aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº. 70.235/72, deve, portanto, ser conhecido.

A discussão em litígio, em síntese, trata da prestação de serviços por sócios de uma sociedade simples, formada por profissionais de enfermagem, que prestavam serviços e distribuíam as receitas obtidas como lucro ( sem remuneração pelo trabalho prestado – plantões). A autoridade fiscal entendeu que, dada a distribuição ser na exata proporção do trabalho

realizado pelo profissionais, tal remuneração se revestiria com o caráter de retribuição pelo trabalho realizado. Assim, tratou os sócios como contribuintes individuais e tributou esta remuneração como pró-labore.

Existe no Recurso trazido uma preliminar de nulidade, dado que o recorrente questiona a ilegalidade do Artigo 201 do Decreto 3048/99 que destacaria tal pagamento como remuneração.

O acórdão recorrido já enfrente o tema, neste tópico em especial:

#### DA ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE/INCONSTITUCIONALIDADE

COM RELAÇÃO ÀS ALEGAÇÕES DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE TRAZIDAS COM A IMPUGNAÇÃO (VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE, AFRONTA AO ART. 110 DO CTN, ETC.) CUMPRE TECER, DE PLANO, AS SEGUINTESS CONSIDERAÇÕES.

9.1. Tais alegações não podem ser opostas à autoridade julgadora administrativa, cuja competência se cinge à análise do caso concreto em face da legislação vigente. A declaração de ilegalidade e/ou inconstitucionalidade de lei ou ato normativo é prerrogativa outorgada pela Constituição Federal ao Poder Judiciário.

9.2. De fato, a jurisprudência administrativa é absolutamente pacificada quanto à incompetência da autoridade administrativa afastar a aplicação de norma vigente a pretexto de vícios de ilegalidade ou inconstitucionalidade.

Tanto é assim que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF editou a Súmula nº 2, nos seguintes termos:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

9.3. Também a este respeito, veja-se o comando do art. 18 da Portaria RFB nº 10.875, de 2007, e do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, introduzido pela Lei nº 11.941, de 2009, in verbis:

Art. 18. É vedado à autoridade julgadora afastar a aplicação, por inconstitucionalidade ou ilegalidade, de tratado, acordo internacional, lei, decreto ou ato normativo em vigor, ressalvados os casos em que:

I - tenha sido declarada a inconstitucionalidade da norma pelo Supremo Tribunal Federal (STF), em ação direta, após a publicação da decisão, ou pela via incidental, após a publicação da resolução do Senado Federal que suspender a sua execução;

II- haja decisão judicial, proferida em caso concreto, afastando a aplicação da norma, por ilegalidade ou inconstitucionalidade, cuja extensão dos efeitos jurídicos tenha sido autorizada pelo Presidente da República ou, nos termos do art. 4º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, pelo Secretário da Receita Federal do Brasil ou pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

[...]

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

9.4. Destarte, as alegações de inconstitucionalidade quanto à aplicação da legislação tributária não podem ser objeto de apreciação na esfera administrativa, conforme, inclusive, a orientação da Coordenação Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil, contida no Parecer Normativo CST nº 329, de 1970, assim ementado:

Não cabimento da apreciação sobre inconstitucionalidade arguida na esfera administrativa. Incompetência dos agentes da Administração para apreciação de ato ministerial.

9.5. Logo, por força de sua vinculação ao texto da norma legal e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, a autoridade administrativa deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade, de modo que quaisquer alegações que ultrapassem a análise de conformidade do ato administrativo de lançamento com as normas legais vigentes, somente podem ser reconhecidos pela via competente, o Poder Judiciário, cabendo à interessada o exercício de sua prerrogativa de submeter a matéria ao controle jurisdicional.

Vemos aqui que o recorrente se insurge com relação ao **dispositivo do Decreto 3048/99, Art. 201, que nada mais faz que destacar que remuneração é tudo aquilo que se recebe em uma ou mais empresas para retribuir o trabalho. (GRIFEI)**

Se revisitarmos o artigo 195 da Constituição Federal, em seu Inciso II destaca a obrigatoriedade de participação do trabalhador no custeio da Previdência Social

Se migrarmos para a Lei 8212/81, que é a Lei Orgânica da Seguridade Social, existe uma segregação entre segurados (contribuintes do sistema) obrigatórios e facultativos. Importa aqui entender que, **foram definidos como segurados obrigatórios todos aqueles que tem renda oriunda do trabalho**. Os demais contribuintes do sistema na condição pessoal o fazem de forma voluntária (facultativa)

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

*V – Como contribuintes individuais*

*(...)*

- 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;*

Deste modo, não encontro reparo ao acórdão recorrido, dado que se observa no Regulamento o disposto na Lei Orgânica da Seguridade Social.

Do mérito;

A questão principal do lançamento é, na visão do recorrente, a tributação de parcela de seu faturamento distribuída legitimamente sob a forma de lucros e considerada pela fiscalização como pró-labore dos sócios.

Cita entendimento adotado por este **CARF**, no sentido de que estando o lucro distribuído aos sócios (**enfermeiros**) regularmente segregado na contabilidade, não há que se falar em lançamento de contribuições previdenciárias, dentre as quais destacamos

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

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. No caso, a discriminação ocorreu, não havendo que se falara em incidência de contribuição previdenciária sobre a parcela referente a lucros. (..) Recurso Voluntário Provido.”

(Processo nº 10140.720737/2010-81 - Acórdão nº 2301-002.906 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária - Sessão de 21 de junho de 2012)

**CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. REMUNERAÇÃO DOS SÓCIOS. OPÇÃO PELO NÃO PAGAMENTO DE PRÓ-LABORE. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DEVIDAMENTE APURADA NOS REGISTROS CONTÁBEIS. DISCRIMINAÇÃO.**

As remunerações de pró-labore e participação nos resultados devem estar discriminadas na contabilidade, 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. No caso, a discriminação ocorreu, não havendo que se falar em incidência de contribuição previdenciária sobre a parcela referente a lucros.

**Recurso Voluntário Provido.”**

(Processo n. 10140.722.271/2011-30 - Recurso Voluntário - 1ª Turma Ordinária da 4ª Sessão – Julgamento: 20/01/2013)

Aponta que da análise do entendimento adotado pela Receita Federal do Brasil, como também de acordo com a jurisprudência deste E. CARF, 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, como inadvertida e abusivamente pretendeu a Autoridade Administrativa, com a formalização do presente lançamento

Apresenta ainda um extenso arrazoado onde debate a temática acerca de comprovação de propósito negocial com jurisprudência do CARF e do Poder Judiciário

Analisando o acórdão recorrido, entendo necessário trazer à baila alguns apontamentos do voto condutor

9.1. Ao ler os principais contratos firmados entre o sujeito passivo e a Secretaria de Estado da Saúde do Amazonas – SUSAM, que aliás trazem muitas informações úteis para entender a forma como funciona a prestação do serviço, fica claro que o objetivo é o fornecimento essencialmente de mão-de-obra da área de saúde, para realização de plantões, procedimentos e atendimentos nos hospitais, prontos-socorros e unidades de saúde do Estado, sem que haja qualquer fornecimento de material ou pagamento de custos de instalações por parte desta empresa, já que o Estado/SUS as fornece. Assim, é óbvio deduzir que o principal custo desses tipos de contrato é a mão-de-obra especializada dos enfermeiros que é elevada e variável.

9.2. Enfim, essa empresa pertence a um grupo de empresas da área médica que sempre prestaram serviços, de forma preponderante, à Secretaria de Estado da Saúde do Amazonas – SUSAM. Na verdade, essa empresa deixa de ter a forma jurídica de Associação, passando a assumir a forma de Sociedades Simples, em 21/10/2016, conforme Histórico de Alterações Cadastrais, em anexo, executando os serviços da mesma forma, com os mesmos profissionais e sem descontinuidade. Com essa reorganização, diminuiu seus custos com tributos, pois, ao receber somente lucros, os sócios deixaram de recolher imposto de renda e contribuir para a previdência social e a empresa passou a não pagar as contribuições previdenciárias patronais, mas isso não significou redução do preço cobrado à SUSAM pelos serviços prestados, que foram mantidos, gerando mais ganhos aos enfermeiros.

9.3. Desta forma, a empresa fez uma engenharia contábil/tributária para fazer parecer que houve distribuição de lucros, mas esses procedimentos claramente se moldam às características de remuneração, fundamentalmente pelas justificativas expostas acima, e operacionalmente usando dois procedimentos:

9.3.1. O primeiro é que a apuração e distribuição do lucro é realizada mensalmente, de forma que os enfermeiros recebam valores mensais, nos mesmos moldes de uma

remuneração. De outra forma não poderia ser feito, pois se houvesse uma apuração e distribuição trimestral ou mesmo anual, os enfermeiros não teriam fluxo financeiro 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.

9.3.2. O segundo é que a distribuição do lucro é proporcional à quantidade de trabalho realizado (plantões ou atendimentos), mesmo considerando que todos os sócios têm a mesma participação societária. Essa situação obviamente também se molda ao propósito da engenharia criada, pois nenhum enfermeiro aceitaria trabalhar mais que outro colega e no final do mês receber o mesmo valor, já que possui a mesma participação societária.

10. Concluindo nossa pesquisa nos documentos apresentados pela empresa e nos documentos que constam nos sistemas de controle da Receita Federal do Brasil, observamos que na contabilidade, no livro Razão, há uma conta de custos denominada “00332 Pessoa Física” onde há vários lançamentos de pagamentos a pessoas físicas que não constam nas folhas de pagamentos e nem nas GFIP’S.

11.3. A Impugnante, por sua vez, sustenta que a empresa é uma sociedade simples formada exclusivamente por enfermeiros regularmente inscritos no Conselho Regional de Enfermagem do Amazonas (COREN/AM), “com especialização em obstetrícia e neonatologia”, que se associaram para prestação de serviços em Prontos Socorros e/ou Unidades Hospitalares. Ressalta que “apenas os sócios que exerçam funções administrativas recebem remuneração pelos trabalhos administrativos, enquanto os sócios que exercem apenas serviços 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”.

11.4. Assim, “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”, de modo que recolheu corretamente as contribuições previdenciárias referentes à remuneração dos seus administradores e demais funcionários.

11.5. A Autuada afirma, ainda, que na cláusula sexagésima de seu Contrato Social consta expressamente que o lucro será apurado depois da dedução das despesas e, após, será obtido o resultado mensal (operacional), o qual será distribuído aos sócios, e que esse procedimento pode ser verificado nos Demonstrativos do Resultado no Exercício (DRE) e dos Balanços Patrimoniais, relativo ao exercício de 2017. Dessa forma, sustenta 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), bem como a parcela decorrente dos valores pagos através da distribuição de lucros (DRE e Balanços Patrimoniais).

11.6. Cumpre ressaltar, antes de considerações outras, que a Fiscalização tem o dever de aplicar a lei sobre os fatos efetivamente ocorridos/verificados e que esse dever decorre da própria essência da atividade de fiscalização, que deve buscar a verdade material, com prevalência da substância sobre a forma. Nesse sentido, o artigo 118 do CTN, a seguir reproduzido, dispõe que a definição do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados.

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraíndo-se:

I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

I – dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

11.7. Destaque-se que o parágrafo único do artigo 116 do CTN, incluído pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, também veio elucidar eventuais dúvidas sobre a questão:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

[...]

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

11.8. Portanto, em cada situação analisada, a autoridade fiscal deve avaliar a correspondência entre o fato concreto e a forma com a qual o mesmo se apresenta, prevalecendo, em caso de discordância entre ambos, o primeiro (fato concreto), o que significa que a autoridade fiscal deve desconsiderar, se necessário, atos e fatos aparentes, apurando o crédito tributário com base nos fatos efetivamente ocorridos.

11.9. Logo, se a autoridade fiscal, ao apreciar o caso concreto, identificar que, na realidade, estão presentes todos os indícios da figura do segurado contribuinte individual, deverá exigir as contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração paga a tais segurados, sob pena de <sup>1</sup> responsabilidade funcional, nos termos do parágrafo único do art. 142 do CTN, uma vez que as normas tributárias, por sua natureza de direito público, são imperativas e inafastáveis por convenções particulares, sendo que a modificação da definição do sujeito passivo não pode ser oposta à Fazenda <sup>2</sup> Pública, ao teor do disposto no artigo 123, do referido diploma legal.

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.

11.10. Resta claro que o legislador, ao estabelecer o dever de a autoridade fiscal efetuar o lançamento, teve como objetivo a identificação do verdadeiro fato gerador, a fim de determinar a efetiva matéria tributável, prevalecendo a essência sobre a forma. Assim, com base no princípio da primazia da realidade sobre a forma, a Fiscalização considerou a existência de vínculo dos segurados contribuintes individuais com a empresa autuada.

11.11. Por outro lado, é certo que a Constituição Federal consagrou o princípio da livre iniciativa da atividade econômica, sendo que ao contribuinte é dada a possibilidade de optar pelo caminho que implique menor ônus fiscal à empresa, desde que lícito. Essa liberdade de escolha, todavia, não pode ir além dos limites traçados pelo ordenamento jurídico.

11.12. Nesse contexto, é elucidativo o texto de Luciano Amaro, na obra “Direito Tributário Brasileiro”, 11. Ed. Saraiva, São Paulo, 2005:

O divisor de águas entre a evasão (ilegal) e a elisão parte realmente da consideração de que, na primeira o indivíduo se utiliza de meios ilícitos para fugir ao pagamento de tributo, e, no segundo caso, trilharia caminhos lícitos. A diferença reside, portanto, na licitude ou ilicitude dos procedimentos ou dos instrumentos adotados pelo indivíduo; por isso é que se fala em evasão legal e evasão ilegal de tributo (...)

O problema resvala, em última análise, para a apreciação do fato concreto e de sua correspondência com o modelo abstrato (forma) utilizado. Se a forma não refletir o fato concreto, aí sim teremos campo para a desqualificação da forma jurídica adotada (...)

11.13. Os fatos relatados pela Fiscalização, se considerados de maneira isolada, poderiam não configurar, necessariamente, ilegalidade e até ser justificados por questões circunstanciais. Considerados em conjunto, todavia, formam um todo inequívoco, ensejando a convicção a respeito da verdadeira situação fática ocorrida, na qual a prestação de serviços pelos segurados era feita em prol da empresa autuada. Na verdade, pouco importa o rótulo dado à relação jurídica formalmente ajustada se a realidade evidencia a existência de uma relação de trabalho, no caso presente, sem vínculo empregatício.

11.14. No caso presente, são inúmeros os indícios que demonstram que a forma adotada pelo sujeito passivo é apenas aparente, tratando-se, na verdade, de pagamento de remuneração a contribuintes individuais pelo trabalho prestado à sociedade. Vejamos:

- a empresa autuada, constituída como uma Associação, passou a assumir a forma de Sociedades Simples, em 21/10/2016, conforme Histórico de Alterações Cadastrais, executando os serviços da mesma forma, com os mesmos profissionais e sem descontinuidade. Assim, diminuiu seus custos com tributos, pois, ao receber somente lucros, os sócios deixaram de recolher imposto de renda e contribuir para a previdência social e a empresa passou a não pagar as contribuições previdenciárias patronais, embora isso não tenha implicado a redução do preço cobrado pelos serviços prestados à SUSAM, o que gerou mais ganhos aos enfermeiros;

Art. 123. Salvo disposições de leis em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas a Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

- os sócios são os profissionais de enfermagem que executam os trabalhos aos tomadores de serviços nos locais e horários por esses determinados (a cláusula quarta do Contrato Social dispõe que o objeto social da empresa é a

atividade de enfermagem e que tais serviços serão executados por seus sócios, coletiva ou individualmente);

- a prestação de serviços pelos sócios se dá por meio de atendimentos na área de saúde, em regime de plantão, supervisão e/ou coordenação;

- a apuração e distribuição do lucro é realizada mensalmente, de forma que os enfermeiros recebam valores mensais, nos mesmos moldes de uma remuneração, e é proporcional à quantidade de trabalho realizado (plantões e atendimentos), embora todos os sócios tenham a mesma participação societária. Portanto, a retribuição monetária é proporcional à quantidade de trabalho realizado (parágrafo primeiro da cláusula setuagésima sexta do Contrato Social);

conforme o item 20 do Relatório Fiscal, “o sujeito passivo 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” (fl. 41);

a empresa é administrada por uma diretoria executiva, composta de 04 (quatro) membros titulares de cargos diretivos, todos sócios, eleitos em Assembleia Ordinária para um mandato de 03 (três) anos, sendo que seus membros, na qualidade de diretores da sociedade, têm, também, “direito a uma retirada adicional a título de lucros, independente do lucro de sua produção” (cláusula quinquagésima sexta do Contrato Social);

nas GFIPs relativas ao ano de 2017 não há informação de remuneração paga aos sócio administradores, ou seja, não houve retribuição financeira formal a esses profissionais pelo trabalho prestado à sociedade (uma vez que o lucro não é uma retribuição ao trabalho, mas o resultado das operações da sociedade);

- nas folhas de pagamento e nas GFIPs da Impugnante só há registro de trabalhadores da área administrativa e técnicos de enfermagem (nível médio), não havendo qualquer registro de enfermeiros (nível superior);

- a empresa autuada “pagou honorários a profissionais da área médica não sócios e que, também, deixou de recolher as contribuições patronais para a previdência social, bem como deixou de declarar essa contribuição na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência” (item 27 do Relatório Fiscal, fl. 42);

- as remunerações pagas aos sócios a título de distribuição de lucros e os honorários pagos aos não sócios que prestaram serviços ao sujeito passivo, bem como os dados cadastrais dos segurados, não foram declarados em GFIP. Porém, “na Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF, os valores foram declarados como isentos” (item 25 do Relatório Fiscal, fls. 41 e 42);

- a Impugnante presta serviços, de forma preponderante, à Secretaria de Estado de Saúde do Amazonas. A prestação de serviços, qual seja, o fornecimento de mão de obra especializada na área de saúde para a realização de plantões, procedimentos e atendimentos em hospitais, prontos socorros e unidades de saúde do Estado do Amazonas (contrato com a SUSAM) se dá sem que haja qualquer fornecimento de material ou pagamento de custos de instalações por parte da Impugnante (tudo é arcado pelo Estado/SUS – Contrato de Prestação de Serviços às fls. 186 a 197);

- no contrato celebrado com a SUSAM é utilizada a expressão “funcionário” da contratada – Cláusula Quinta, Parágrafo Segundo: “A CONTRATADA obriga-se a afastar qualquer funcionário seu do local de execução dos serviços em decorrência de fatos ou atos considerados prejudiciais ao bom andamento, regularidade e perfeição dos mesmos, ...”. O referido contrato também prevê o pagamento de “despesas decorrentes da execução de eventuais trabalhos em horários extraordinários” (parágrafo primeiro da mesma cláusula);

- em relação à contabilidade da Impugnante, no Livro Razão há uma conta de custos denominada “00332 Pessoa Física”, na qual constam diversos lançamentos de pagamentos a pessoas físicas que não constam das folhas de pagamentos e das GFIPs;

- também no Livro Razão, há a conta “00224 Reserva de lucros”, na qual são registrados os recebimentos mensais de distribuição de lucro aos sócios, obedecendo ao critério de desempenho e produtividade individual pelos serviços profissionais que cada um executa em sua área de atuação;

11.15. A própria Impugnante ao prestar esclarecimentos à autoridade fiscal acerca de divergências de valores na conta contábil “Reserva de lucros” (fls. 12 a 15 e 17 a 19), afirma que pagou, a título de distribuição de lucros, “enfermeiros que prestaram serviços em nome da sociedade, que se comprometeram entrar na sociedade como sócios mas desistiram posteriormente por conta dos atrasos dos recebimentos de lucros a que tinham direitos”, justificando que assim o fez “confiando no que foi acordado anteriormente”. Portanto, distribuiu lucros a pessoas físicas que não eram “sócias” da empresa autuada.

11.16. Pelas razões expostas, houve por bem o Auditor-Fiscal caracterizar as pessoas físicas (sócios e não sócios) como segurados contribuintes individuais, para fins previdenciários, sendo a empresa autuada diretamente responsável pelo recolhimento das contribuições patronais previstas no art. 22, III, da Lei nº 8.212, de 1991, cabendo, a partir da apuração da realidade dos fatos ocorridos, a constituição do crédito tributário correspondente.

11.17. Em sua peça de **irresignação**, a Impugnante afirma, **equivocadamente**, que a autoridade fiscal lhe atribuiu planejamento fiscal abusivo, por ausência de propósito negocial, afirmando que “uma indústria que vier a se instalar na Zona Franca de Manaus (ZFM), apenas e tão somente com a finalidade de obter os benefícios fiscais aplicáveis em tal região, estaria utilizando-se de Planejamento Fiscal Abusivo, por ausência de propósito negocial”. Todavia, cabe esclarecer que não encontramos nos autos tal afirmação.

11.18. Consta da contestação apresentada que “a Autoridade Administrativa entendeu por bem em proceder ao lançamento de contribuições previdenciárias supostamente devidas pela empresa/empregados sobre a parcela do lucro que foi distribuído aos sócios da Impugnante”, desconsiderando “por completo os valores correspondente ao lucro apurado pela Impugnante e distribuído aos seus sócios”. A Impugnante argumenta, ainda, que observou e cumpriu o contido em seu Contrato Social, citando a cláusula sexagésima e seu parágrafo terceiro, em relação à possibilidade da realização de antecipação de lucro mensalmente, que se encontra em conformidade com a legislação aplicável (menciona o inciso VII do art. 997 do Código Civil).

11.19. Também afirma que “recolheu corretamente as contribuições previdenciárias referentes à remuneração dos seus administradores e demais funcionários, consoante determina a Legislação de Regência, fato ignorado pela Administração Pública”, e que “resta claramente discriminado/segregado na contabilidade da Impugnante 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 demonstraria a ilegalidade do lançamento.

11.20. Todavia, ao contrário do alegado pela Impugnante, nas GFIPs apresentadas constam apenas segurados empregados (categoria 1), não havendo qualquer menção a segurados contribuintes individuais. Também na contabilidade não se vislumbra qualquer pagamento a título de “pro labore” aos sócios (apenas distribuição de lucros).

11.21. É perfeitamente cabível a distribuição de lucros enquanto retorno ao capital investido pelas pessoas físicas quando da integralização do capital social. Sobre esta distribuição de lucros não incidem contribuições sociais previdenciárias, vez que decorrente do próprio capital empregado, enquanto um fruto de natureza eminentemente civil. No entanto, também é possível que os sócios trabalhem em prol da sociedade, de forma a ser cabível, portanto, a sua remuneração pelos serviços prestados.

11.22. No sentido que se põe, é perfeitamente harmônico que a mesma pessoa física, na qualidade de sócio de uma sociedade, seja, ao mesmo tempo, beneficiária da distribuição de lucros (decorrente do emprego do capital) e de remuneração por atuação gerencial ou mesmo profissional na empresa (pro labore).

11.23. A situação posta ganha relevância nas sociedades que abrangem profissões legais regulamentadas, como aquelas que, por não se constituírem, a princípio, como sociedades empresárias, têm sócios que atuam em segmentos bastante específicos, como é o caso, por exemplo, da sociedade composta por enfermeiros para prestação de serviços relativos à área da saúde.

11.24. No caso concreto, conforme restou demonstrado nos autos, a distribuição de lucros se deu proporcionalmente ao trabalho efetuado pelos “sócios” perante o tomador dos serviços e não na proporção da participação no capital social da empresa, restando nítido o caráter de contraprestação pelo labor executado. E, não havendo discriminação de valores (a título de remuneração do sócio que presta serviços e a título de antecipação de lucros) é cabível, conforme estabelecido na legislação, à incidência da contribuição previdenciária sobre a totalidade dos valores pagos.

11.25. Portanto, os pagamentos efetuados aos sócios pelo trabalho que realizam, ainda que a título de antecipação de lucro, são tributados e compõem o rol de contribuições da

empresa. Confirma-se, a propósito, o disposto no Regulamento da Previdência Social (RPS), introduzido pelo Decreto nº 3.048, de 1999:

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)

[...]

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)

11.26. Em outras palavras, nas sociedades a que alude o § 5º do artigo 201, do RPS, a atuação dos sócios, enfermeiros que são, se confunde com a própria atuação da sociedade. Todavia não existe óbice legal a que a mesma pessoa física, sócia da empresa, receba sua parcela de distribuição de lucros e a remuneração pelos serviços prestados. É este o cenário em que se situa a previsão contida no § 5º, antes transcrito. Basta uma leitura mais acurada do dispositivo, para se entender que a contribuição de 20% incidirá sobre o valor total pago ao sócio (distribuição de lucros e remuneração pelos serviços prestados) se e quando não houver a discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e aquela que decorre do retorno do capital empregado.

11.27. E tem sentido esta previsão, pois se há as duas formas de remuneração, cada qual com uma natureza e tratamento jurídico-tributário distinto, existe o necessário e evidente dever do contribuinte de separar as duas dimensões financeiras, comprovando-as devidamente pelos lançamentos contábeis. Caso contrário, tanto a sociedade quanto seus sócios estariam se beneficiando indevidamente. Aliás, também os contratantes (tomadores dos serviços) são beneficiados com essas contratações, uma vez que evitam a formação de vínculo trabalhista com os prestadores diretos dos serviços (enfermeiros) e o recolhimento dos encargos previdenciários e trabalhistas decorrentes.

11.28. Especificamente em relação à alegação de ilegalidade do artigo 201 do Decreto 3.048, de 1999, cabe observar que o dispositivo legal não deixa dúvidas acerca da interpretação dada ao tema pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB). Ressalte-se, ademais, que os Decretos integram a legislação tributária, nos termos do art. 96 do CTN, e que os servidores da RFB se encontram vinculados às disposições normativas editadas pelos seus superiores, em razão do poder hierárquico que informa a organização da Administração Pública. Nesse sentido, eventual contrariedade do comando contido no Decreto nº 3.048, de 1999, com o disposto na Lei nº 8.212, de 1991, é matéria que deve ser avaliada pelo Poder Judiciário.

11.29. Acompanhando o contido no referido Decreto, assim dispõe o art. 57 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009:

Art. 57. As bases de cálculo das contribuições sociais previdenciárias da empresa e do equiparado são as seguintes:

[...]

II - o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestam serviços;

[...]

§ 5º No caso de Sociedade Simples de prestação de serviços relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas, a contribuição da empresa em relação aos sócios contribuintes individuais terá como base de cálculo:

I - a remuneração paga ou creditada aos sócios em decorrência de seu trabalho, de acordo com a escrituração contábil da empresa, formalizada conforme disposto no inciso IV do caput e no § 5º do art. 47;

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 ou quando a contabilidade for apresentada de forma deficiente.

11.30. Como se vê, o que o Decreto e a Instrução Normativa regulamentaram é que nas situações de falta de discriminação dos valores com incidência de contribuições previdenciárias daqueles em que não haja incidência, a base de cálculo a ser considerada como remuneração seriam os valores pagos independente do título que a Impugnante lhe atribuiu, do contrário, estaria se beneficiando a empresa que não discriminasse tais parcelas.

11.31. A peça contestatória também se reporta ao entendimento da RFB, consubstanciado na Solução de Consulta Cosit nº 46, de 2010 e na Solução de Consulta nº 196 – SRRF09/DISIT, bem como ao entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

11.32. As Soluções de Consulta citadas pela empresa preconizam o mesmo entendimento, pois dispõem que se houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho (“pro labore”) e a proveniente do capital social (lucro), não haverá incidência da contribuição previdenciária sobre os lucros distribuídos aos sócios, sendo esse exatamente o posicionamento da RFB e também do CARF.

11.33. Tal entendimento também está consubstanciado na Solução de Consulta COSIT nº 120, de 2016:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS EMENTA: SÓCIO. PRÓ-LABORE. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

O sócio da sociedade civil de prestação de serviços profissionais que presta serviços à sociedade da qual é sócio é segurado obrigatório na categoria de contribuinte individual, conforme a alínea “f”, inciso V, art. 12 da Lei nº

8.212, de 1991, sendo obrigatória a discriminação entre a parcela da distribuição de lucro e aquela paga pelo trabalho.

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

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

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei 8.212, de 1991, art.12, inciso V, alínea “f”, art. 21, art. 22, inciso III, art.30 § 4º; Lei nº 10.666, de 2003; art. 4º. RPS, aprovado pelo Decreto 3.048, de 1999, art. 201, §5º; IN RFB nº 971, de 2009, art.52, inciso I, alínea “b”, inciso III, alínea “b” e art.57, incisos I e II e § 6º.

11.34. A Impugnante traz um extenso arrazoadado sobre a não incidência de contribuições previdenciárias sobre o lucro distribuído, do qual compartilhamos; contudo, desde que os lucros distribuídos aos sócios estejam em estrita observância as normas legais e contratuais. A sociedade em questão, ao fazer os pagamentos aos sócios a título de lucros, pode até ter observado o contido no seu Contrato Social, porém deixou de observar o contido nas disposições legais, conforme alhures explanado.

11.35. Dessa forma, no caso presente, por não se tratar de distribuição de lucros e, sim, de remuneração paga aos segurados contribuintes individuais, tem-se que a Fiscalização não alterou o alcance de institutos, conceitos e formas provenientes do direito privado, não violando, portanto, os termos do art. 110, do CTN, como quer fazer crer a Impugnante.

11.36. A questão não é a de simples incidência de contribuição previdenciária sobre os lucros distribuídos aos sócios, ainda que devidamente apurados em contabilidade regular e previstos em contrato, mas da incidência sobre valores pagos a contribuintes individuais, como se fosse uma distribuição de lucros. Portanto, assiste razão à autoridade fiscal ao imputar natureza de remuneração (“pro labore” e honorários) aos valores pagos a título de distribuição de lucros aos profissionais que prestaram serviços à sociedade, sejam eles integrantes do quadro social ou não, e constituir os créditos tributários decorrentes.

11.37. Outra alegação trazida com a contestação é de que a Fiscalização procedeu ao lançamento de contribuições previdenciárias sobre parcela isenta (lucro), dada a redação do art. 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212, de 1991, “in verbis”:

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

[...]

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

[...]

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

11.38. Como se observa da simples leitura do dispositivo transcrito, a participação nos lucros ou resultados da empresa não integra o salário de contribuição, exclusivamente,

quando paga ou creditada de acordo com lei específica, o que não foi observado pelo sujeito passivo, conforme expandido neste voto.

11.39. Pelo exposto, resta claro que, desde que fundamentada em elementos concretos de prova, pode a Fiscalização fazer o enquadramento tributário quanto aos fatos geradores apurados que melhor se coadune com a realidade encontrada. No caso concreto, os prestadores de serviços (sócios e não sócios) foram caracterizados como segurados contribuintes individuais, para fins previdenciários.

11.40. Assim, ao constituir o crédito tributário por meio de ato formal previsto em lei, respeitando a plenitude de defesa, a autoridade fiscal ementou-o com os atributos da veracidade e da legalidade, cabendo ao sujeito passivo implantar nos autos prova robusta, capaz de desconstituir o lançamento fiscal, o que não ocorreu, uma vez que não foram apresentados novos elementos e/ou documentos, senão os já analisados pela Fiscalização.

11.41. O sistema de repartição do ônus probatório adotado no processo administrativo fiscal, conforme dispõe o artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, que se coaduna com a norma aplicável à espécie de forma subsidiária, contida no artigo 373 da Lei nº 13.105, de 2015, do novo Código de Processo Civil (CPC), implica que cabe ao sujeito passivo fazer a prova do direito ou do fato afirmado na impugnação, sob pena de improcedência da alegação.

11.42. Dessa forma, não tendo a Impugnante apresentado elementos de fato e de direito que pudessem afastar os fatos que lhe foram imputados pela Fiscalização nos autos em tela, deve ser mantido o crédito tributário exigido.

Pois bem. Avaliando as jurisprudências apresentadas pelo recorrente observo que, à época, existia neste conselho o entendimento de arbitrar um pró-labore mínimo (o que seria o piso da categoria funcional ou, na falta dele, o salário-mínimo), **entendendo que a empresa não poderia deixar de contribuir para o custeio previdenciário travestindo a remuneração pelo trabalho, que é base para a contribuição previdenciária, sob a forma de lucros.**

Analisando casos mais recentes, entendo necessário trazer à baila o recente acórdão 2302-003.873, de relatoria do Conselheiro Alfredo Jorge Madeira Rosa, que trata de recurso voluntário em tema de grande similaridade, onde a turma, por unanimidade, negou-lhe provimento:

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.

Dada a relevância e a similaridade ao caso em, transcrevo a seguir parcela extensa do voto condutor, que fundamenta minhas razões de decidir :

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 (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.

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 nº9202-010.159.**

**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 anesthesiologia, 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 prolabore, 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 prolabore 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.**

Revisitando os documentos de lançamento, percebe-se que de fato, inexistente a previsão de pagamento de pró labore, sendo autorizada aos dirigentes uma “retirada adicional de

lucros”. O que demonstra que o modelo adotado é praticamente idêntico. Revisitando o relatório de lançamento (trazido também no acórdão recorrido) constata-se:

- a) nas GFIPs relativas ao ano de 2017 não há informação de remuneração paga aos sócios administradores, ou seja, não houve retribuição financeira formal a esses profissionais pelo trabalho prestado à sociedade (uma vez que o lucro não é uma retribuição ao trabalho, mas o resultado das operações da sociedade);
- b) nas folhas de pagamento e nas GFIPs da Impugnante só há registro de trabalhadores da área administrativa e técnicos de enfermagem (nível médio), não havendo qualquer registro de enfermeiros (nível superior);
- c) a empresa autuada “pagou honorários a profissionais da área médica não sócios e que, também, deixou de recolher as contribuições patronais para a previdência social, bem como deixou de declarar essa contribuição na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência” (item 27 do Relatório Fiscal, fl. 42);
- d) as remunerações pagas aos sócios a título de distribuição de lucros e os honorários pagos aos não sócios que prestaram serviços ao sujeito passivo, bem como os dados cadastrais dos segurados, não foram declarados em GFIP. Porém, “na Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF, os valores foram declarados como isentos” (item 25 do Relatório Fiscal, fls. 41 e 42);

Efetivamente, não encontro, com base nos argumentos trazidos pela recorrente, razão para mudança de entendimento acerca da distinção apontada pela autoridade fiscal e mantida pelo colegiado de piso, ao tratar os valores recebidos pelos sócios como a necessária retribuição pelo trabalho realizado, com os fins tributários atinentes.

Incabível também 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 e decorre do fato de que os ressarcimentos daqueles tributos não possuíam qualquer correção, o que, com a mora da Fazenda Pública, provocaria uma corrosão no crédito do contribuinte. No caso das contribuições previdenciárias, tanto o débito quanto o indébito tem previsão legal aplicável.

Pedidos de sustentação oral devem ser encaminhados atendendo o rito regimental vigente e não no corpo do Recurso Voluntário

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

### CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário interposto, afastando a preliminar suscitada, para, no mérito, negar-lhe provimento

*Assinado Digitalmente*

**Marcus Gaudenzi de Faria**