



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10283.722801/2019-72
ACÓRDÃO	2302-003.894 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	IETI - AM INSTITUTO DE ENFERMEIROS INTENSIVISTAS DO AMAZONAS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

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

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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por rejeitas as preliminares e, no mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o relator, que deu provimento ao recurso. Designado redator o conselheiro Alfredo Jorge Madeira Rosa.

Assinado Digitalmente

Marcelo Freitas de Souza Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Alfredo Jorge Madeira Rosa – Redator designado

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Alfredo Jorge Madeira Rosa, Marcelo Freitas de Souza Costa, Joao Mauricio Vital (substituto[a] integral), Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra o contribuinte acima identificado referentes as contribuições previdenciárias devidas pela empresa para a SEGURIDADE SOCIAL e dos segurados contribuintes individuais incidentes sobre as remunerações (pró-labore) pagas aos contribuintes individuais autônomos declarados ou não declarados na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações a Previdência Social – GFIP.

De acordo com o Relatório Fiscal, houve uma engenharia contábil/tributária para parecer que houve distribuição de lucros, quando na verdade os procedimentos claramente se moldam às características de remuneração tendo em vista que a distribuição de lucro é realizada mensalmente e porque a distribuição de lucro é proporcional à quantidade de trabalho realizada (plantões ou atendimentos), mesmo quando todos os sócios possuem a mesma participação societária.

Após a impugnação, foi proferido o Acórdão 101-001.790 - 13ª TURMA DA DRJ01 julgou procedente a autuação e o contribuinte apresentou Recurso Voluntário onde alega em apertada síntese;

Que foi autuada equivocadamente por falta de recolhimento da contribuição previdenciária patronal sobre os lucros distribuídos aos seus sócios nos anos de 2016 e 2017, pois, o auditor partiu de uma premissa equivocada para se chegar à conclusão de que os valores distribuídos aos sócios são pró-labores, em vez de lucros.

Sustenta que o acórdão recorrido deixou de apreciar quase todos os fatos e fundamentos apresentados pela Impugnante, ora Recorrente, quais sejam: (1) nulidade do auto de infração por ausência de enquadramento legal relativo à disposição legal infringida; (2)

Impossibilidade de aplicação da analogia para exigência de tributo não previsto em lei; (3) Da distinção entre distribuição de lucro e remuneração.

Em sede preliminar defende a nulidade do Acórdão recorrido por ter ocorrido em virtude de inovação da fundamentação, o que não é permitido pelo ordenamento jurídico pátrio. Cita jurisprudência;

Afirma que a legislação previdenciária e solução de consulta que centralizam o mérito da autuação não são aplicáveis no caso concreto, porque destinadas as Sociedades Civis Simples, com natureza jurídica diversa da autuada, que se trata de Empresa.

Que o agente autuante não observou que, na sequência das alterações sociais, especificamente na 2ª Alteração Social, datada de 15 de junho de 2014, houve mais uma vez a alteração da natureza jurídica, desta vez de Sociedade Simples Limitada para Sociedade Empresária Limitada e que o período fiscalizado e apurado é de 01/01/2016 até 31/12/2017, anos em que a autuada já era Sociedade Empresária, não se sujeitando, portanto, a legislação previdenciária em que fora enquadrada, que é destinada a hipótese de incidência sobre Sociedades Simples;

Sustenta que a legislação previdenciária e solução de consulta que centralizam o mérito da autuação não são aplicáveis no caso concreto, porque destinadas as Sociedades Civis Simples, com natureza jurídica diversa da autuada, que se trata de Empresa;

Defende que a fiscalização afirma ter havido uma alteração da natureza jurídica da sociedade de Cooperativa para Sociedade Simples no ano de 2013, contudo o agente autuante não observou que, na sequência das alterações sociais, especificamente na 2ª Alteração Social, datada de 15 de junho de 2014, houve mais uma vez a alteração da natureza jurídica, desta vez de Sociedade Simples Limitada para Sociedade Empresária Limitada e que o período fiscalizado e apurado é de 01/01/2016 até 31/12/2017, anos em que a autuada já era Sociedade Empresária, não se sujeitando, portanto, a legislação previdenciária em que fora enquadrada;

Tece argumentos mencionando o Código Civil para explicar o que vem a ser uma sociedade empresária, e depois, utilizando-se do critério de exclusão, definiu a sociedade simples;

Que toda atividade, seja simples ou empresarial, possui um grau de organização. No entanto, quando o grau é elevado, o elemento intelectual é pouco significativo, dando margem à verificação de uma sociedade empresária.

Diz que no presente caso, os clientes contratam não o médico, mas sim a clínica e os serviços que dependem do intelecto médico farão parte do rol de serviços oferecidos pela mesma, que também contará com serviços de atendimento, manutenção de prontuários, realização de exames laboratoriais, dentre outros.

Cita decisão do STJ onde há o entendimento de que no caso de sociedades formadas por profissionais intelectuais cujo objeto social é a exploração da respectiva profissão

intelectual dos seus sócios, são, em regra, sociedade simples, uma vez que nelas faltará o requisito da organização dos fatores de produção, elemento próprio da sociedade empresária;

Argumenta que o agente fiscal cometera erro crasso, ao afirmar que a autuada fosse sociedade simples, sem ter observado que mudara sua natureza jurídica para sociedade empresária em 15 de junho de 2014, antes, portanto, do período apurado e fiscalizado, por meio da 2ª Alteração Social.

Diz que a Solução de Consulta SRRF06 – DSIT n.º 46/2010 solucionou questionamento de contribuinte concluindo que:

“(…) em relação às questões propostas quanto às contribuições previdenciárias, deve-se responder à consultante que sobre a distribuição de lucros aos sócios não incidem as contribuições previdenciárias (patronal e do segurado), contanto que haja discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho (pro labore) e a proveniente do capital social (lucro), e esse já esteja apurado por meio da demonstração de resultado do exercício – DRE; estão abrangidos pela não incidência os lucros distribuídos aos sócios de forma desproporcional à sua participação no capital social, desde que tal distribuição esteja devidamente estipulada pelas partes no contrato social, em conformidade com a legislação societária.”

Que a autuada possui previsão em seu contrato social a respeito da distribuição desproporcional dos lucros, como restou apontado pelo próprio agente autuante no Relatório Fiscal, que menciona a respeito do Art. 3ª do Contrato Social e no inciso IX do Art. 7ª, a qual reproduz;

Entende assim que a autuada atende a todos os requisitos que a Solução de Consulta SRRF06 – DSIT n.º 46/2010 e nenhuma das consultas subsomem a respeito da aplicabilidade do art. 201, §5º, II do Regulamento da Previdência Social apenas às sociedades simples, excluindo as empresas;

Cita decisão da 1ª Turma da 3ª Câmara 2ª Seção do CARF, em acórdão que apreciou justamente o IRRF, em caso idêntico ao perpassado neste processo, decidiu que:

Processo nº 11070.720224/201781

Recurso n.º Voluntário

Acórdão nº 2301.005.705– 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão 4 de outubro de 2018

Recorrente: SEPAM – SOCIEDADE DE ESTUDOS, PESQUISA E ASSITÊNCIA MÉDICA LTDA

Recorrida: FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2014

Ementa: IMPUGNAÇÃO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO. CERTIDÃO DE REGULARIDADE FISCAL COM EFEITOS DENEGATIVA. DECORRÊNCIA DA LEI.

Por disposição legal, a apresentação válida de impugnação suspende a exigibilidade do crédito combatido e, por conseguinte, não impede o fornecimento de certidão de regularidade fiscal positiva, com efeitos de negativa.

(...)

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. SOCIEDADE DE MÉDICOS E DENTISTAS. LIBERDADE DE PACTUAÇÃO. INEXISTÊNCIA DA DESCONSTITUIÇÃO DA CONTABILIDADE. LUCROS EFETIVADOS. NÃO INCIDÊNCIA.

Não há vedação legal no que se refere à distribuição desproporcional de lucros em relação à participação social, nas sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões regulamentadas, quando o contrato social for claro ao dispor de tal distribuição.

In casu, havendo contabilidade que cumpre com as formalidades intrínsecas e extrínsecas e sendo a apuração de lucro regular e contabilizada, não há que se falar em tributação dos valores distribuídos como lucro.”

Faz uma distinção entre distribuição de lucros e remuneração afirmando que a distribuição de lucros nada mais é que o retorno do capital social inicialmente integralizado pelos sócios quando da constituição da sociedade, já o pró-labore, consiste na remuneração pelos serviços prestados por esse sócio junto à empresa, por seu tempo disponibilizado para a gerência da sociedade.

Alega que o próprio art. 201, § 1º do Regulamento da Previdência Social (Decreto n.º 3.048/1999) é claro ao observar que a parcela relativa ao lucro distribuído ao empresário não é considerada remuneração e a previsão constante do art. 28, § 9º, j da Lei n.º 8.212/1991 é clara ao observar que a parcela relativa à participação nos lucros/resultados da sociedade empresária não representa salário contribuição, e, portanto, não está sujeita à incidência de contribuição previdenciária;

Que as cláusulas constantes do Contrato Social da empresa também são fonte de análise para o Fisco proceder à fiscalização e autuação respectiva. Nesse sentido, a expressa previsão da possibilidade de distribuição antecipada de lucros, bem como o pagamento de pró-labore aos sócios-administradores tende a evitar que as condutas efetivamente praticadas pela sociedade sejam incompatíveis com as previsões de seu Contrato Social, impedindo sejam os atos considerados como dissimulação, nos termos do art. 116, Parágrafo Único e art. 149, VII, ambos do Código Tributário Nacional;

Ao fim requer:

I - PRELIMINARMENTE

a) Seja anulado o acórdão da DRJ em razão da inovação da fundamentação e/ou da omissão que ocasionaram o cerceamento de defesa, ordenandose a devolução dos autos para um novo julgamento sem inovação e apreciando todos os argumentos de defesa.

II - NO MÉRITO

a) Seja o auto julgado totalmente improcedente, porque a legislação previdenciária do art. 205, §5º, II do RGPS é destinada a sociedades civis simples, que não se aplica a empresas reguladas pelos arts. 1.052 e segts. do CC/02, hipótese em que não cabe a lei tributária a alteração dos conceitos de direito privado, ante o previsto no art. 110 do CTN, não podendo hipótese de incidência que recaia sobre sociedade civil recair sobre empresa;

b) Por último, seja o auto de infração julgado totalmente improcedente, ainda que ultrapassadas todas as teses retro mencionadas, porque a Autuada atende aos requisitos delineados pelas Soluções de Consulta SRRF06 - DSIT N.º 46/2010 e; COSIT n.º 120/2016, por estar regular com contabilidade e por ter discriminado as verbas de distribuição de lucros e pró-labore etc.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Marcelo Freitas de Souza Costa – Relator

O recurso é tempestivo e atendo aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Das Preliminares de Nulidade

No que se refere as nulidades suscitadas há de se constatar que todos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/ 1972, que regula o processo administrativo fiscal, foram observados quando da lavratura do auto de infração, a saber:

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

I- a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura III -a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V- a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 dias;

VI -a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

No tocante aos aspectos relativos à nulidade dos atos que compõem o processo fiscal, destaque-se o estabelecido pelo artigo 59, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:

Art. 59. São nulos.

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Da leitura dos dispositivos acima transcritos, conclui-se que o Auto de Infração só poderá ser declarado nulo se lavrado por pessoa incompetente ou quando não constar, ou nele constar de modo errôneo, a descrição dos fatos ou o enquadramento legal de modo a consubstanciar preterição do direito de defesa. No caso em tela, observa-se que o auto de infração contém os elementos necessários e suficientes para o atendimento do art. 10 do Decreto n. 70.235/72, bem como Acórdão restou devidamente fundamentado, não ensejando declaração de nulidade.

Desta forma, rejeito as preliminares suscitadas.

Do Mérito

A recorrente questiona a incidência de contribuição social em face à distribuição de lucros aos sócios efetivamente integrantes do quadro societário da empresa, aduz que a legislação de regência, Soluções de Consulta da própria Receita Federal do Brasil e jurisprudência mansa e pacífica deste CARF convergem no sentido de possibilitar o pagamento de dividendos de forma desproporcional à participação dos mesmos na sociedade, sobretudo quando há previsão no contrato social para tanto, o que se vislumbra na hipótese dos autos. E adendo, infere que a razão basilar da autuação para estes sócios foi o pagamento desproporcional e, o fato de eventualmente não considerarem as distribuições para os sócios de fato, não seria capaz de macular os dividendos destes sócios.

Entendo caber razão ao recorrente relativamente à distribuição de lucros aos sócios efetivamente integrantes do quadro societário da empresa, pretende a contribuinte seja reformada o Acórdão recorrido, o qual manteve o lançamento em sua integralidade, sustentando que a legislação de regência, Soluções de Consulta da própria Receita Federal do Brasil e jurisprudência mansa e pacífica deste CARF convergem no sentido de possibilitar o pagamento de dividendos de forma desproporcional à participação dos mesmos na sociedade, sobretudo quando há previsão no contrato social para tanto, o que se vislumbra na hipótese dos autos.

Em caso análogo, citado inclusive pelo recorrente, este relator foi o condutor do voto vencedor no sentido de que nas sociedades simples, a distribuição dos resultados sociais aos sócios deve ser feita de forma proporcional às respectivas cotas, podendo, entretanto, ser estipulada uma distribuição desproporcional, como se vê da interpretação combinada dos art. 1.007 do Código Civil, abaixo transcritos:

Art. 1.007. Salvo estipulação em contrário, o sócio participa dos lucros e das perdas, na proporção das respectivas quotas, mas aquele, cuja contribuição consiste em serviços, somente participa dos lucros na proporção da média do valor das quotas.

Há entendimento da própria Receita Federal do Brasil que corrobora o procedimento adotado por ocasião da distribuição de lucros aos seus sócios. É o que se extrai da Solução de Consulta nº 46/10, nos seguintes termos:

“SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 46, DE 24 DE MAIO DE 2010 IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS AOS SÓCIOS.

ISENÇÃO. A distribuição de lucros aos sócios é isenta de imposto de renda (na fonte e na declaração dos beneficiários), contanto que sejam observadas as regras previstas na legislação de regência, atinentes à forma de tributação da pessoa jurídica. Estão abrangidos pela isenção os lucros distribuídos aos sócios de forma desproporcional à sua participação no capital social, desde que tal distribuição esteja devidamente estipulada pelas partes no contrato social, em conformidade com a legislação societária.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº- 9.249/1995, art. 10; Decreto nº 3.000/1999 - Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, art. 39, inc. XXIX; Lei nº 10.406/2002, arts. 997, incs. IV e VII, 1.007, 1.008, 1.053 e 1.054; IN nº 93/1997, art. 48, caput, e §§ 1º a 8º.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS AOS SÓCIOS. NÃO INCIDÊNCIA. O sócio cotista que receba pro labore é segurado obrigatório do RGPS, na qualidade de contribuinte individual, havendo incidência de contribuição previdenciária sobre o pro labore por ele recebido. Não incide a contribuição previdenciária sobre os lucros distribuídos aos sócios quando houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho (pro labore) e a proveniente do capital social (lucro) e tratar-se de resultado já apurado por meio de demonstração do resultado do exercício.- DRE. Estão abrangidos pela não incidência os lucros distribuídos aos sócios de forma desproporcional à sua participação no capital social, desde que tal distribuição esteja devidamente estipulada pelas partes no contrato social, em conformidade com a legislação societária. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei No- 8.212/1991, art. 12, inc. V, alínea "f"; Decreto No- 3.048/1999 - Regulamento da Previdência Social - RPS, art. 201, caput e §§ 1º e 5º, incs. I e II; Lei No- 10.406/2002, arts. 997, incs. IV e VII, 1.007, 1.008, 1.053 e 1.054. 76.

Também é este o entendimento da Solução de Consulta nº 196/12, senão vejamos:

“SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 196 de 18 de Outubro de 2012 Contribuições Sociais Previdenciárias SOCIEDADE SIMPLES. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS RELATIVOS AO EXERCÍCIO DE PROFISSÕES LEGALMENTE REGULAMENTADAS CONTRIBUINTE INDIVIDUAL (SÓCIO). PRO-LABORE. REFORMA DA SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF09/DISIT N. 133/2012. (...) Não há dispositivo legal que determine

a obrigatoriedade de remuneração de sócios de sociedade simples mediante pro-labore. 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 pro-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 intersócios de que a sociedade não os remunerará pelo trabalho (pro-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. Decerto, previamente ao pagamento (ou crédito) deve haver a apuração do resultado que demonstre que houve lucro a ser distribuído.

No caso de pagamentos (ou créditos) durante o exercício (art. 201, § 5º, II, parte final, do Decreto n. 3.048/99), não se considera adiantamento de lucros se houver balanço (ou balancete) prévio ao pagamento, o qual demonstre que a distribuição de lucro decorra efetivamente do resultado positivo (lucro) apurado previamente. Decerto, também nessa hipótese persiste a necessidade de prévia discriminação em contrato social (CC, art. 997, VII) em que fique discriminado que a sociedade somente remunerará o(s) sócio(s)-administrador(es) por meio de distribuição de lucros. O desatendimento a qualquer desses requisitos implica a incidência da contribuição previdenciária.

(...)

Reforma-se, de ofício, a Solução de Consulta SRRF09/Disit n. 133/2012. 77.

Há também o entendimento da jurisprudência administrativa neste sentido:

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS E DIVIDENDOS.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. NÃO INCIDÊNCIA. Não incide contribuição social a título de distribuição de lucros e dividendos aos sócios da sociedade. Não existe norma que obrigue a percepção pelos sócios de verba mínima representativa de prólabore, podendo a remuneração decorrer apenas de distribuição nos lucros, não podendo esse fato ser tido como ausência de discriminação das verbas na contabilidade. (Acórdão 2403-001.958 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária / 2ª Seção CARF, em 13/03/2013)

Destaca-se que o artigo 1007 do Código Civil estabelece a regra geral de que o sócio participa dos lucros e das perdas, na proporção de suas respectivas quotas, isto é, a regra geral é no sentido dos lucros ou dividendos serem distribuídos de forma proporcional à participação daquele sócio no capital social da sociedade.

Nesse sentido, Arnaldo Wald aponta que “as partes têm liberdade para estipular as condições e o percentual de participação de cada sócio nos resultados sociais” (WALD, Arnaldo. Comentários ao Novo Código Civil. Volume XIV. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 157). Na mesma

linha, J. A. Penalva Santos assinala que *“a distribuição dos lucros entre os sócios obedece ao que constar da cláusula contratual; na sua falta, prevalece a regra da proporcionalidade”*. (SANTOS, J. A. Penalva. Comentários ao Código Civil Brasileiro. Volume IX. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 187).

Diante de tais disposições normativas, não resta dúvida de que o contrato social pode estabelecer a possibilidade de distribuição desproporcional dos lucros.

Sobre a tributação dos lucros ou dividendos, a Lei nº 9.249/95 adotou claramente o método de integração parcial de exclusão dos dividendos recebidos, isto é, o método de isenção na distribuição e recebimento dos dividendos, conforme pode ser observado em seu artigo 10:

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

Daí é possível observar que (i) os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, (ii) pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas (iii) tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, (iv) não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, (v) nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

Assim, sobre lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, verifica-se que a isenção pretendida irá abranger os resultados apurados a partir de janeiro de 1996. Inexiste qualquer vinculação de que os referidos lucros ou dividendos tenham sido efetivamente tributados, bastando que eles tenham sido apurados de acordo com a legislação comercial e contábil.

Também inexistente qualquer vinculação de que os referidos lucros ou dividendos tenham sido distribuídos de forma proporcional à participação de cada sócio no capital social.

Cumprido lembrar que a própria Receita Federal já manifestou o entendimento na Solução de Consulta n. 46/10 de que *“estão abrangidos pela isenção os lucros distribuídos aos sócios de forma desproporcional à sua participação no capital social, desde que tal distribuição esteja devidamente estipulada no contrato social, em conformidade com a legislação societária”*.

Conclusão:

Ante ao exposto, voto no sentido de conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares e no mérito Dar-lhe Provimento.

Assinado Digitalmente

Marcelo Freitas de Souza Costa

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Alfredo Jorge Madeira Rosa, redator designado

Ousarei divergir do ilustre Relator quanto ao julgamento de mérito do presente Recurso Voluntário.

Não se discute se, em tese, é possível a distribuição dos lucros de forma desproporcional ao capital do sócio. Tal questão se encontra pacificada pelo disposto no art. 1007 do Código Civil, como bem destacou o Relator.

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)

O Relatório Fiscal 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.

O contrato social autoriza de forma genérica que os sócios façam retiradas. Não há definição clara e objetiva de como se darão os pagamentos de cada sócio quanto aos valores de pró-labore em retribuição aos serviços prestados para ou pela sociedade. De mesmo modo, o contrato social não estipula regras ou critérios nos quais se dará a distribuição de lucros desproporcionais ao capital e proporcionais ao trabalho. Desta forma, é impossível aferir a correção dos valores pagos e contabilizados a cada título.

Por sua vez, o objeto dos contratos de prestação de serviço, assumidos pela recorrente, são basicamente de fornecimento de mão de obra, com prestação de serviços especializados de enfermagem. Esses serviços são prestados pelos “sócios” da recorrente.

Os normativos e decisões administrativas citados pelo recorrente 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.

A questão da 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, 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 especializados de enfermagem, 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 A questão aqui posta é que o Auditor-Fiscal fiscal cumpriu demonstrar que os lucros distribuídos tratavam-se de pró-labores disfarçados, conforme descreve o Relatório Fiscal (e-fls. 24 a 32 e 329 a 330, item II – DOS FATOS QUE LEVAM OS SÓCIOS AO RECEBIMENTO DE PRO-LABORE de e-fls. 24 a 27, item IV – DA REMUNERAÇÃO PAGA PELO TRABALHO DOS SÓCIOS – FUNDAMENTOS LEGAIS de e-fls.28 a 29, item V – DAS REMUNERAÇÕES E DAS PLANILHAS de e-fls. 29 a 30).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*. O Auditor-Fiscal fiscal cumpriu demonstrar que os lucros distribuídos tratavam-se de pró-labores disfarçados, conforme descreve o Relatório Fiscal (e-fls. 24 a 32 e 329 a 330, item II – DOS FATOS QUE LEVAM OS SÓCIOS AO RECEBIMENTO DE PRO-LABORE de e-fls. 24 a 27, item IV – DA REMUNERAÇÃO PAGA PELO TRABALHO DOS SÓCIOS – FUNDAMENTOS LEGAIS de e-fls.28 a 29, item V – DAS REMUNERAÇÕES E DAS PLANILHAS de e-fls. 29 a 30).

CONCLUSÃO

Voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Alfredo Jorge Madeira Rosa