



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10340.720019/2023-73
ACÓRDÃO	2302-003.927 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de dezembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	IOP-PRODUTOS E SERVICOS DE QUIMIOTERAPIA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2020

NATUREZA JURÍDICA DOS RENDIMENTOS PAGOS AOS SÓCIOS. VERDADE MATERIAL.

Os rendimentos pagos para o sócio cotista em contrapartida a serviços prestados para a empresa possuem natureza jurídica de remuneração, mesmo que pagos, de maneira dissimulada, na forma de distribuição de lucros.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2020

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INOVAÇÃO RECURSAL. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.

A impugnação instaura a fase litigiosa do procedimento fiscal e é o momento no qual o contribuinte deve aduzir todas as suas razões de defesa, não se admitindo a apresentação em sede recursal de argumentos não debatidos na origem, salvo nas hipóteses de fato superveniente ou questões de ordem pública.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. FORO INADEQUADO.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei tributária. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilização funcional. O foro adequado para se questionar constitucionalidade de lei é o Poder Judiciário.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade e por afastar a preliminar de nulidade para, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Johnny Wilson Araújo Cavalcanti – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevich, Johnny Wilson Araújo Cavalcanti (Presidente), ausente o conselheiro Marcelo Freitas de Souza Costa.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o acórdão 108-041.946 – 26ª TURMA/DRJ08, cuja decisão foi proferida em sessão ocorrida em 27 de fevereiro de 2024, que julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário exigido.

A recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância em 05/03/2024, doc. fl. 714, tendo interposto recurso voluntário em 01/04/2024, acostado às fls. 718 a 761.

1. AUTUAÇÃO

Em 03/01/2023 o crédito tributário foi constituído de ofício. Por sua clareza e precisão, adoto excertos do relatório da decisão de primeira instância, às folhas 686 a 704, para descrever a autuação:

Trata, os autos, de constituição de contribuições devidas para a Seguridade Social correspondentes à contribuição previdenciária - quota patronal - lançadas em face da contribuinte acima identificada resultante da constatação da existência de pagamento de remuneração a contribuintes individuais que não foram oferecidos à tributação.

O crédito tributário assim constituído importa em R\$ 14.488.487,32 (Quatorze milhões, quatrocentos e oitenta e oito mil, quatrocentos e oitenta e sete reais e trinta e dois centavos) e é composto, além da contribuição previdenciária reputada por devida, também pela multa para os lançamentos de ofício, qualificada e agravada, de 225%, e pelos juros de mora até o momento de sua constituição.

O fundamento legal reportado para enquadramento da infração dá-nos conta do art. 22, III da Lei nº 8.212/91 e do Decreto nº 3.048/99, art. 12, I, parágrafo único e do art. 201, II, §§ 1º, 2º, 3º, 5º e 8º.

Do Relatório Fiscal

Consoante o Relatório Fiscal de fls. 58-65 a empresa, que atuava no segmento de atividade médica ambulatorial com recursos para realização de procedimentos cirúrgicos, dentre outras atividades, tais como serviços de quimioterapia, fisioterapia, psicologia e nutrição, remunerava os sócios que laboravam como médicos na empresa à guisa de “distribuição de lucros e dividendos”, quando parte desta operação “não foi de retorno pelo capital investido, mas decorrente da retribuição pelos seus trabalhos prestados.”

Nesse compasso, constatou que foram declaradas nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) da empresa fiscalizada as remunerações de diversos trabalhadores (fisioterapeutas, nutrólogos, psicólogos etc.), porém nelas não constaram remunerações de profissionais médicos (Código Brasileiro de Ocupação nº 2251), embora a empresa elencasse cerca de 60 profissionais da medicina integrantes de seu corpo clínico. A empresa fiscalizada esclareceu que os médicos faziam parte do seu quadro societário e eram remunerados mediante participação nos lucros da sociedade, conforme aprovado em assembleia extraordinária.

Mais, da análise dos registros contábeis, identificou-se “relevante desproporcionalidade entre o percentual das quotas sociais e as parcelas de lucros concedidas aos sócios-médicos da empresa no período de 2018 a 2020,” concluindo-se que “tais valores na realidade representam a justa e proporcional retribuição pelo labor de cada profissional médico.” Nesse contexto, municiado por planilha demonstrativa dos lucros distribuídos fornecidos pela empresa (arquivo Excel não paginável às fls. 70), na qual constam, para cada um dos sócios, as parcelas dos lucros distribuídos “proporcional às quotas”, “proporcional à produção encaminhado” (pagamento ao médico que encaminha o procedimento) e “proporcional à produção realizado” (pagamento ao médico que realiza o procedimento), apenas estes dois últimos – valores contraprestativos do labor realizado - foram tributados.

Ainda, reporta que os sócios administradores foram declarados nas GFIPs como tendo recebido mensalmente os salários-mínimos à época tendo seus valores deduzidos dos lucros distribuídos, fato que demonstra a indistinção entre as remunerações do trabalho e do capital.

A Auditoria atesta que a empresa deixou de apresentar no prazo as Folhas de Pagamento dos segurados a seu serviço no formato preconizado, tendo sido reintimada por duas vezes, e faz, ainda, diversas menções ao procedimento fiscal anterior, anexando aos autos o Relatório Fiscal explicativo do ocorrido no PAF 10340.720230/2021-24, para concluir que “nos dois procedimentos de fiscalização, os atos da IOP indicaram a intenção de obstar/retardar o curso das ações fiscais, seja deixando de apresentar memoriais explicativos de cálculo que possuía, seja postergando ao máximo a entrega de documentos solicitados (...) atos que “evidenciam o dolo quanto à sonegação fiscal ora desvelada pelo Fisco”.

Dessarte, a multa restou qualificada frente a ocorrência das situações previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 (sonegação, fraude e conluio) além de ter sido agravada em 50%, “tendo em vista que o contribuinte não atendeu, no prazo marcado, às intimações para prestar esclarecimentos e para apresentar arquivos solicitados pela fiscalização, na forma do art. 44, §2º, da Lei nº 9.430/96”.

Por fim, de relevante para o julgamento, informa a emissão de Representação Fiscal para Fins Penais tendo em vista a ocorrência, em tese, do crime de sonegação previdenciária.

2. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

A impugnação foi considerada tempestiva e foi conhecida pelo órgão de primeira instância. A preliminar de nulidade foi afastada no voto vencedor e na decisão de mérito, por unanimidade, a impugnação foi julgada improcedente, sendo mantido o crédito tributário.

A seguir transcreve-se a ementa da decisão de piso:

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/10/2020

JURISPRUDÊNCIAS ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. NÃO VINCULAÇÃO.

As referências a entendimentos proferidos em outros julgados administrativos ou judiciais não vinculam os julgamentos administrativos emanados em primeiro grau pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento, salvo nos casos de decisão judicial proferida no âmbito de Recurso Especial repetitivo ou de Recurso Extraordinário com repercussão geral reconhecida, após a competente manifestação da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional nesse sentido.

TRÂNSITO EM JULGADO ADMINISTRATIVO.

Opera-se o trânsito em julgado administrativo acerca de matéria que não tenha sido especificamente impugnada na peça recursal da contribuinte.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. PRINCÍPIOS DA VEDAÇÃO AO CONFISCO, RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIAÇÃO.

Os princípios constitucionais da proporcionalidade, razoabilidade e vedação ao confisco são dirigidos ao legislador e ao Poder Judiciário, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa nos moldes da legislação que a instituiu.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. ARGÜIÇÃO.

É vedado a autoridade julgadora afastar a aplicação de leis, decretos e atos normativos por alegações de inconstitucionalidade ou ilegalidade.

INTIMAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

As intimações relacionadas com o processo administrativo-fiscal são endereçadas ao sujeito passivo no domicílio tributário por ele eleito.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/10/2020

NULIDADE. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL.

Inexiste nulidade por violação do disposto no art. 142 do CTN, notadamente por erro na determinação da matéria tributável, se o auto de infração ostentar os requisitos legais, com a apuração inequívoca do tributo devido e a fundamentação do feito for suficiente em todos os aspectos.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS.

A emissão de Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP) constitui dever funcional dos Auditores-Fiscais, não cabendo no julgamento administrativo a apreciação do conteúdo desta peça, a qual será enviada às autoridades competentes em momento oportuno.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/10/2020 CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. SÓCIO QUOTISTA.

A pessoa física que presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego, vincula-se à Previdência Social como segurado obrigatório na condição de contribuinte individual.

O sócio quotista que recebe remuneração decorrente de seu trabalho prestado para empresa da qual é sócio vincula-se como segurado obrigatório da Previdência Social na condição de contribuinte individual em relação a tais rendimentos.

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

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SONEGAÇÃO. FRAUDE.

A multa para os lançamentos de ofício será majorada sempre que se encontrar caracterizada a prática de sonegação, assim entendida como toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte de Autoridade Administrativa da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/10/2020

APLICAÇÃO RETROATIVA DE LEI TRIBUTÁRIA.

A lei aplica-se a ato ou fato pretérito quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a lei vigente ao tempo de sua prática.

REINCIDÊNCIA. NOVO CRITÉRIO JURÍDICO.

A aplicação da reincidência nas práticas capazes de majorar a multa de ofício qualificada somente é possível a partir da vigência da Lei que a instituiu como novo critério jurídico.

3. RECURSO VOLUNTÁRIO

Concluído o julgamento de primeira instância a contribuinte foi regularmente cientificada da decisão em 05/03/2024, fl. 714, apresentando Recurso Voluntário em 01/04/2024, acostado às folhas 718 a 761. O recurso é tempestivo, conforme despacho à fl. 768.

A seguir são apresentadas as alegações da recorrente. Aduz preliminarmente:

II - PRELIMINAR NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - VÍCIO MATERIAL NO PROCEDIMENTO FISCAL - ERRO DE DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL

III - DO MÉRITO - RAZÕES DO PEDIDO DE REFORMA

1. CONFLITO APARENTE DE NORMAS CÓDIGO CIVIL - DECRETO 3.048/99 - NÃO INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS NA DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. SOCIEDADE EMPRESÁRIA. LIBERDADE DE PACTUAÇÃO NO CONTRATO SOCIAL E APROVADA PELA ASSEMBLEIA GERAL ORDINÁRIA. INEXISTÊNCIA DE IRREGULARIDADES NA CONTABILIDADE. EMPRESA REGULAR PERANTE O FISCO. LUCROS EFETIVADOS
2. DA DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA
3. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL Nº 5032052-29.2021.4.04.7000 - PERÍCIA CONCLUIU NÃO HAVER QUALQUER IRREGULARIDADE NA DISTRIBUIÇÃO DE LUCRO QUE JUSTIFIQUE A INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA
4. DA IRREGULARIDADE QUANTO À APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO DE 150% JUROS DE MORA E DEMAIS ENCARGOS - DO CARÁTER CONFISCATÓRIO - INEXISTÊNCIA DE BASE DE CÁLCULO PARA APLICAÇÃO DA MULTA
5. INCONSTITUCIONALIDADE DA MULTA NO PATAMAR DE 150% - CARÁTER NITIDAMENTE CONFISCATÓRIO - INEXISTÊNCIA DE MÁ-FÉ DO CONTRIBUINTE (RE 833.106/GO)
6. RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA - LEI Nº 14.689/2023. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA DEVE SER REDUZIDA A 100%

Conclui o recurso requerendo o acolhimento da preliminar e o provimento do recurso voluntário. Requer, ainda, a anulação da multa agravada ou sua redução para o percentual de 20% ou de 75% ou mesmo de 100%.

4. CONTRARRAZÕES AO RECURSO VOLUNTÁRIO

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Johnny Wilson Araújo Cavalcanti, Relator.

O recurso é tempestivo e dele conheço em parte.

Quanto à alegação de inconstitucionalidade da multa qualificada e agravada e de haver afronta ao art. 150, IV da CF/1988, faz-se oportuno o exame dos artigos 98 e 99 do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023, que regulam a atividade das turmas de julgamento em relação a essa matéria. *In verbis*:

Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que:

I - já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado, ou em controle difuso, com execução suspensa por Resolução do Senado Federal; ou II - fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal; b) Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária; c) dispensa legal de constituição, Ato Declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou parecer, vigente e aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Art. 99. As decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos

repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica nos casos em que houver recurso extraordinário, com repercussão geral reconhecida, pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, sobre o mesmo tema decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, na sistemática dos recursos repetitivos.

Nesse mesmo sentido se apresenta a Súmula CARF nº 2, a seguir transcrita;

Súmula CARF nº 2 Aprovada pelo Pleno em 2006

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

Dessa forma, não cabe ao órgão julgador de segunda instância afastar a aplicação de norma que esteja com sua vigência plena. Da mesma forma, a Súmula CARF nº 2, apenas reconhece que o tribunal administrativo e seus membros não possuem competência para declarar a inconstitucionalidade de lei.

Portanto, não conheço das alegações de inconstitucionalidade.

1. PRELIMINAR

A recorrente alega, preliminarmente, nulidade do auto de infração por erro na determinação da matéria tributável. Alega que o auto de infração faz menção ao art. 201, §5º do Decreto nº 3.048/1999. Alega que foi equivocado o enquadramento como sociedade civil prestadora de serviços e não como sociedade empresária LTDA.

Não assiste razão a recorrente.

Nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, que rege o processo administrativo fiscal, são nulos os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

No presente caso, contata-se que o lançamento foi lavrado por autoridade competente, assim como está de acordo com os requisitos formais previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972.

Embora a recorrente alegue erro na qualificação do contribuinte, não é o que se verifica no Auto de Infração e no Relatório Fiscal. Em ambos os documentos a recorrente está perfeitamente identificada. Destaco trecho do Relatório Fiscal, onde a autoridade fiscal corretamente qualifica a empresa e a sua área de atuação:

2. O sujeito passivo, doravante denominado IOP, é empresa que atuou no segmento de atividade médica ambulatorial com recursos para realização de procedimentos cirúrgicos, dentre outras atividades, tais como serviços de quimioterapia, fisioterapia, psicologia e nutrição. Desta forma, contratou segurados filiados obrigatoriamente ao Regime Geral de Previdência Social

(RGPS). As contribuições sociais patronais decorrentes da remuneração de contribuintes individuais são objeto do presente PAF.

Ao se examinar o Relatório Fiscal, não se verifica a alegação da recorrente de que a empresa teria sido enquadrada como sociedade simples. Ao contrário, o Relatório Fiscal é claro ao demonstrar que no exame das GFIP se identificou que são contratados profissionais de diversas áreas e que a empresa atua em diversas especialidades, como os serviços de quimioterapia, fisioterapia, psicologia e nutrição, descritos acima.

Nesse sentido, está correta a decisão de piso ao destacar que não existe nenhuma contradição na fundamentação legal realizada pela autoridade fiscal, fl. 695, *in verbis*:

Em momento algum, ao contrário do alegado pela Impugnante, a empresa restou caracterizada pela Auditoria como uma Sociedade Simples, em detrimento do tipo societário que lhe é peculiar, Sociedade Empresária. A menção ao regramento previsto no art. 201, II2 do Decreto nº 3.048/99 e seus §§ - presente unicamente no tópico ENQUADRAMENTO LEGAL DA INFRAÇÃO do Auto de infração correspondente - se coadunam com o quanto disposto na Lei nº 8.212/91, em seu art. 22, III, também apresentado por fundamentação. Confira-se:

Compulsando-se os autos, verifica-se que a recorrente participou ativamente da fase procedimental, sendo cientificada do início do procedimento fiscal e dos demais atos, bem como apresentando documentos, embora não tenha apresentado toda a documentação requerida pela autoridade fiscal. Verifica-se que o auto de infração foi constituído por autoridade competente, que houve a descrição dos fatos e a devida fundamentação legal. A autuada foi regularmente cientificada do lançamento. Da mesma forma, iniciada a fase litigiosa, nos termos do art. 14 do Decreto nº 70.235/1972, a contribuinte apresentou impugnação, que foi regularmente apreciada pelo órgão julgador de primeira instância. A recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância e apresentou recurso voluntário.

Com efeito, os documentos acostados aos autos comprovam que os atos foram devidamente motivados, que não houve preterição do direito de defesa, bem como que direito ao contraditório e à ampla defesa foi vigorosamente exercido pela recorrente. Assim, não assiste razão a recorrente sobre qualquer nulidade.

Rejeito, portanto, a preliminar de nulidade.

2. MÉRITO

1.CONFLITO APARENTE DE NORMAS CÓDIGO CIVIL - DECRETO 3.048/99 - NÃO INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS NA DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. SOCIEDADE EMPRESÁRIA. LIBERDADE DE PACTUAÇÃO NO CONTRATO SOCIAL E APROVADA PELA ASSEMBLEIA GERAL ORDINÁRIA. INEXISTÊNCIA DE IRREGULARIDADES NA CONTABILIDADE. EMPRESA REGULAR PERANTE O FISCO. LUCROS EFETIVADOS

A situação fática foi muito bem delimitada na decisão de piso, cujo excerto se apresenta a seguir, fl. 693:

Tratam os autos da constituição das contribuições sociais previdenciárias – quota patronal - sobre fato gerador não oferecido à tributação, a saber, os pagamentos efetuados a pessoas físicas que prestaram serviços à empresa autuada. Insta esclarecer que as pessoas físicas que receberam tais pagamentos eram sócios quotistas da empresa autuada e os serviços por eles prestados o foram na condição de profissionais da medicina.

Tais pagamentos foram efetuados, contabilizados e receberam tratamento tributário por parte da empresa contribuinte como se tivessem a natureza jurídica de distribuição de lucros, no entanto a Auditoria os caracterizou como tendo caráter remuneratório e, nesta condição, tributáveis. Nesse compasso, foram considerados segurados obrigatórios da Previdência Social na qualidade de Contribuintes Individuais.

O caso em exame não tem por objeto o conflito de normas. Não se contesta a autonomia da empresa para distribuir os lucros nos limites estabelecidos em lei. Da mesma forma, não se contesta a possibilidade de a empresa distribuir lucros de forma desproporcional às quotas dos sócios, na forma prevista no Contrato Social e nos limites da legislação que rege a matéria.

A questão central do presente caso consiste em se definir se a remuneração paga pela empresa para seus sócios em retribuição de serviços prestados para a empresa na forma de lucros distribuídos possui natureza remuneratória e, dessa forma, integraria o salário de contribuição ou se teria a natureza jurídica de participação nos resultados da empresa e, dessa forma, não integraria o salário de contribuição, conforme previsto no §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991.

Visto sob outro prisma, a questão diz respeito a se definir se estaria na autonomia empresarial a possibilidade de alterar a natureza jurídica de remuneração paga aos sócios em retribuição do trabalho, para participação nos lucros e resultados, por meio de previsão no Contrato Social da empresa.

A resposta para a controvérsia, por certo, compreende a análise da contribuição da empresa para a Seguridade Social. No art. 195 da CF/1988, o legislador constituinte estabeleceu que a seguridade social seria financiada por toda sociedade, em particular, pelo empregador, pela empresa e entidade a ela equiparada, cuja base de incidência sobre a folha de salário e demais rendimentos do trabalho se deu de forma ampla, abrangendo os rendimentos do trabalho pagos ou creditados a qualquer título, *in verbis*:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e **demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título**, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (Vide Emenda Constitucional nº 132, de 2023) Vigência

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (grifo nosso)

O legislador ordinário, em sintonia com a Constituição, também estabeleceu que a contribuição da empresa incidente sobre a folha de salários se daria sobre as remunerações pagas a qualquer título, nos termos do art. 22, I da Lei nº 8.212/1991, cujo inciso I se reproduz a seguir:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a **qualquer título**, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, **destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma**, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (Vide Lei nº 13.189, de 2015) (grifo nosso)

É de se destacar do disposto no art. 22, I da Lei nº 8.212/1991, acima reproduzido, que integram a base de incidência as remunerações pagas a qualquer título, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma.

Noutro sentido, as rubricas que deveriam ser excluídas da remuneração foram expressamente relacionadas no §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991. Conforme dispõe o §2º do art. 22, do citado diploma legal, a seguir transcrito, dentre elas consta a parcela relativa à participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica.

§ 2º Não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do art. 28.

Ainda examinando a legislação, o sócio cotista é segurando obrigatório da Previdência Social na qualidade de segurado individual, conforme dispõe o Art. 12, V, f) da Lei nº 8.212/1991, a seguir transcrita:

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

(...)

V - como contribuinte individual: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

(...)

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; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999). (grifo nosso)

Desta feita, depreende-se dos dispositivos citados, que a regra é que a remuneração paga a qualquer título, destinada a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, deve integrar a base de incidência da contribuição previdenciária da empresa. Sendo excepcionados os rendimentos do capital pagos a título de distribuição de lucros ou resultados da empresa, nos termos do disposto na alínea j) do §9º do Art. 28 da Lei nº 8.212/1991. Assim como o sócio cotista que recebe remuneração pelo seu trabalho é segurado obrigatório da previdência social.

Por certo que havendo o auferimento de remuneração pelo sócio cotista em retribuição a serviços prestados para a empresa, resta caracterizado o fato gerador da contribuição previdenciária devida pela empresa, haja vista ter ocorrido a situação definida em lei, nos termos do art. 114 do CTN. A remuneração do sócio cotista, na forma de distribuição de lucros, de valores que tenham por fim retribuir o trabalho prestado pelo sócio, representa um mecanismo para tentar ocultar a ocorrência do fato gerador, portanto, uma fraude.

Entendo, dessa forma, que convenções particulares não podem ser utilizadas para alterar a natureza jurídica do pagamento e, assim, dissimular o fato gerador de um tributo. Desse modo, nos termos do parágrafo único do art. 116 do CTN, a autoridade tributária 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.

A matéria em questão já foi objeto de apreciação pelo presente colegiado, que exarou o acórdão 2302-003.895 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA, cujo excerto da ementa se apresenta a seguir:

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.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Quando as provas carreadas aos autos evidenciam a intenção dolosa de impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação

tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais de modo a reduzir o montante do imposto devido, é cabível a duplicação do percentual da multa.

Seguindo com o exame dos fatos descritos no Relatório Fiscal, a autoridade fiscal constatou que as remunerações dos profissionais médicos não haviam sido declaradas em GFIP, conforme excerto a seguir, fl. 59/60:

7. Inicialmente constatou-se que foram declaradas, nas GFIPs da empresa (informações gerais da GFIP no anexo I), remunerações de diversos trabalhadores nas atividades de fisioterapia, nutrição, psicologia, farmácia, dentre outros profissionais da área de saúde (planilha de trabalhadores no anexo II). Porém, essas declarações não apresentavam remunerações de profissionais médicos (Código Brasileiro de Ocupação CBO nº 2251), embora a empresa elencasse, em sua página eletrônica na *internet*, cerca de 60 médicos como integrantes de seu corpo clínico. Questionada acerca do fato durante a primeira fiscalização, e intimada a apresentar explicações sobre a remuneração destes profissionais, respondeu que todos os médicos faziam parte do quadro societário da empresa e eram remunerados mediante participação nos lucros da sociedade, conforme aprovado em assembleia extraordinária.

A recorrente foi intimada a apresentar os memoriais de cálculo das distribuições de lucros e dividendos, bem como a explicação detalhada dos critérios individuais de valores distribuídos para cada sócio no período investigado. Na resposta, doc. fl. 54, a recorrente afirma:

Anexo os itens solicitados do 01 ao 04, bem como arquivo zipado das planilhas de distribuição de lucros, dos meses janeiro de 2018 a dezembro de 2020, auto explicativas da forma da distribuição de lucros, sendo **proporcional às quotas, pelas produção dos sócios pelo encaminhamento do paciente ao tratamento e também pela produção da prescrição do tratamento da aplicação da quimioterapia, realizados pelo colaboradores**, Farmacêuticos, Enfermeiros e demais, totalizadora dos exercícios de 2018, 2019 e 2020. (grifo nosso)

No anexo VI do Relatório Fiscal consta o Décimo Instrumento de Alteração Contratual da recorrente, de onde se destaca a Cláusula Quarta, na qual o item 3 da Cláusula Nona da oitava alteração contratual passa a vigorar conforme a seguir:

3 – Os lucros serão distribuídos da seguinte forma: uma parcela será distribuída entre os sócios na proporção de suas quotas sociais; outra parcela será distribuída proporcionalmente ao **TRABALHO PRESTADO à sociedade pela produção de cada sócio**, obedecendo aos limites fixados em assembleias de sócios e outra parcela será reservada especialmente para aumento de capital. (grifo nosso)

Portanto, o Contrato Social da empresa recorrente previa que uma parcela da distribuição dos lucros ocorreria em contrapartida do trabalho prestado pelo sócio, na proporção da sua produção.

Na planilha constante do Anexo IV do Relatório Fiscal juntada aos autos, termo fl. 70, apresentada pela recorrente para a fiscalização, onde são apresentados os cálculos dos valores destinados a cada sócio no período, verifica-se que a empresa efetuou pagamento, no ano de 2020, para 38 sócios. Nessa planilha são relacionados os pagamentos que representam contraprestação dos serviços prestados pelos sócios, conforme descrito no excerto do Relatório Fiscal, doc. fl. 61/62:

Na presente ação fiscal, pela inevitável inferência de que tais documentos existem, não restou alternativa à IOP senão fornecer à fiscalização os cálculos (planilha do anexo IV) nos quais constam discriminadas as parcelas de “lucros” concedidas em decorrência do trabalho prestado e aquelas em virtude do capital investido. Desta forma, no presente PAF foram tributadas somente as verbas de natureza contraprestativa, relacionadas nas colunas “Valor Encam” (pagamento ao médico que encaminha) e “Valor fez” (pagamento ao médico que executa), conforme consolidação no anexo V. Estes pagamentos estão previstos contratualmente na 26ª Ata de Reunião dos Sócios e na 10ª alteração do Contrato Social. A 26ª Ata de Reunião dos Sócios estabeleceu que os lucros apurados devem ser divididos em 4 partes iguais, quais sejam: i) reinvestimento na sociedade; ii) **distribuição proporcional às quotas sociais de seus sócios**, iii) **pagamento de médico encaminhador**; e iv) **pagamento de médico executor de quimioterapia**.

Portanto, de acordo com a planilha apresentada pela recorrente, além da remuneração do capital calculada de forma proporcional à quantidade de quotas, cada sócio era remunerado em contrapartida do trabalho prestado na forma de médico encaminhador e de médico executor da quimioterapia.

Prossegue o Relatório Fiscal:

12. As participações dos sócios foram lançadas pelo contribuinte nas contas contábeis denominadas “120103 - LUCROS DISTRIB NO EXERCÍCIO” (em 2018) e “240302 - LUCROS DISTRIBUIDOS” (em 2019 e 2020), subdivididas em contas intituladas com o nome de cada um dos sócios (planilhas do anexo VII)

13. Os sócios administradores SERGIO BRUNO BONATTO HATSCHBACH, JOHNNY FRANCISCO CORDEIRO CAMARGO, ANA LUIZA GOMES DE MORAIS WIERMANN, CLARICE NANA YAMANOUCHI e LUIZ ANTONIO NEGRAO DIAS foram declarados nas GFIPs como tendo recebido mensalmente os salários-mínimos à época, valores estes que foram lançados a crédito nas contas contábeis “120103” relativas a cada um deles, sendo deduzidos de seus lucros distribuídos. Tal procedimento contábil demonstra a indistinção entre as remunerações do trabalho e do capital e reafirma a conduta do contribuinte no intuito de esconder o fato jurídico tributário e com isso evitar o pagamento de tributos.

Os documentos acostados aos autos e a planilha de cálculo dos lucros distribuídos, apresentada pela recorrente, comprovam que parcela dos valores pagos a título de distribuição de

lucros eram remunerações resultante do trabalho prestado pelos sócios. Assim, o que se constata no caso em tela é que a recorrente se utilizou do mecanismo de efetuar pagamentos na forma de distribuição de lucros, quando tais valores, em verdade, correspondiam a pagamentos efetuados em função de serviços prestados por quase 40 sócios para a empresa.

Ressalta-se que a inserção, no Contrato Social da empresa, de previsão de pagamento de parcela remuneratória resultante da contrapartida do trabalho prestado na forma de distribuição de lucros não tem o condão de alterar a natureza jurídica de remuneração para distribuição de lucros. Ao contrário, trata-se de artifício utilizado pela empresa da dissimular a remuneração de seus sócios que prestam serviços para a empresa, e evitar, dessa forma, o pagamento dos tributos resultantes dessa remuneração.

Ainda quanto à alegação de conflito de normas, está perfeito o entendimento manifestado na decisão do órgão de primeira instância, fl. 698:

Afasto-se, pois, qualquer ênfase atribuída pela Defendente em torno de conflitos de normas – inexistentes – ou a impossibilidade de distribuição de lucros em quotas desproporcionais ao Capital integralizado.

Isto porque, em que pese o regramento geral para a distribuição de lucros de uma sociedade empresária prever que ela seja feita na proporção de sua participação no capital social da empresa, o próprio Código Civil⁴ estipula a possibilidade de uma estipulação contrária mediante previsão contratual.

No entanto, consoante a dicção da cláusula contratual acima transcrita, a participação nos lucros, efetivamente considerada, é feita proporcionalmente à participação societária de cada qual. O que diverge é a parcela remuneratória, que retrata a contraprestação de alguns médicos-sócios pelos serviços prestados à empresa.

Ora, a atividade remunerada, a qualquer título, é fato gerador de Contribuição Previdenciária, de maneira que, se trabalhou, está filiado compulsoriamente a um regime previdenciário, no caso em apreço, ao RGPS - Regime Geral da Previdência Social, na categoria de Contribuinte Individual. Confira-se:

Pelo exposto, não assiste razão a recorrente.

2.DA DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA

A recorrente alega haver previsão no Contrato Social para distribuição desproporcional de lucros. Alega que a fiscalização não considerou os lucros existentes em caixa. Alega que a fiscalização não considerou repasses recebidos de empresas das quais a recorrente figura como sócia. Alega que a fiscalização não teria considerado os valores recebidos pela diretoria a título de pró-labore e que alguns médicos não exercem qualquer serviço para a recorrente.

Conforme já exposto, a questão versa sobre a remuneração de serviços prestados pelos sócios na forma de distribuição de lucros. Conforme informado pela recorrente em seu

recurso, parte dos sócios prestavam serviço para a recorrente, e pelo que se constata dos documentos acostados aos autos, essa parcela era paga na forma de distribuição de lucros. Portanto, o fato de o Contrato Social prever a distribuição desproporcional dos lucros não altera a infração apurada no lançamento fiscal.

Da mesma forma, a alegação de que a recorrente possuía lucros a distribuir ou que era remunerada por outra pessoa jurídica da qual era sócia são fatos irrelevantes para o presente lançamento fiscal, haja vista que a fiscalização não contestou a existência de lucro. Ressalta-se que os valores utilizados na base de cálculo do lançamento foram informados pela recorrente e constam do anexo IV do Relatório Fiscal. A autoridade fiscal destaca que “no presente PAF foram tributadas somente as verbas de natureza contraprestativa, relacionadas nas colunas “Valor Encam” (pagamento ao médico que encaminha) e “Valor fez” (pagamento ao médico que executa), conforme consolidação no anexo V. Estes pagamentos estão previstos contratualmente na 26ª Ata de Reunião dos Sócios e na 10ª alteração do Contrato Social”.

Quanto ao pró-labore recebido pelos sócios administradores, os valores foram considerados pela fiscalização e deduzidos dos lucros distribuídos, conforme relatado no parágrafo 13 do relatório fiscal reproduzido acima.

Portanto, não assiste razão a recorrente.

3. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL Nº 5032052-29.2021.4.04.7000 - PERÍCIA CONCLUIU NÃO HAVER QUALQUER IRREGULARIDADE NA DISTRIBUIÇÃO DE LUCRO QUE JUSTIFIQUE A INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Conforme bem colocado pela recorrente, a referência a entendimentos manifestados em decisões de outros processos administrativos ou em julgados em processos judiciais não vinculam os julgamentos administrativos.

Portanto, manifestação pericial em processo judicial que não esteja vinculado ao caso em análise não vincula este colegiado. Dessa forma, não assiste razão a recorrente sobre qualquer alegação que tenha por fundamento fatos examinados em processo judicial, cujo objeto não esteja vinculado ao presente lançamento fiscal.

4. DA IRREGULARIDADE QUANTO À APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO DE 150% JUROS DE MORA E DEMAIS ENCARGOS - DO CARÁTER CONFISCATÓRIO - INEXISTÊNCIA DE BASE DE CÁLCULO PARA APLICAÇÃO DA MULTA

5. INCONSTITUCIONALIDADE DA MULTA NO PATAMAR DE 150% - CARÁTER NITIDAMENTE CONFISCATÓRIO - INEXISTÊNCIA DE MÁ-FÉ DO CONTRIBUINTE (RE 833.106/GO)

Quanto à alegação de inconstitucionalidade, o CARF não possui competência para declarar inconstitucionalidade de lei. Matéria não conhecida.

Quanto à qualificação e o agravamento da multa, a recorrente alega não agiu de má-fé ou de maneira dolosa e que não se negou a fornecer qualquer documento.

Nesse ponto, adoto como razão de decidir os fundamentos da decisão de primeira instância, a seguir transcritos, nos termos do §12 do art. 114 do RICARF:

Da multa qualificada e agravada

A Auditoria qualificou e agravou a multa de ofício nos termos da legislação de regência, então vigente, por ter identificado os elementos qualificadores de sonegação e fraude na forma de distribuição dos lucros e por ter a empresa não entregue, ao tempo e ao modo, os arquivos de folha de pagamento em meio digital, para a qual foi intimada em três oportunidade (Termo de Início do Procedimento Fiscal, Termo de Intimação Fiscal nº 1 e Termo de Intimação Fiscal nº 2, às fls. 46-56).

Pois bem, a Impugnante não infirma com especificidade as condutas e omissões que lhes são imputadas, limitando-se a arguir, de forma abrangente, a inconstitucionalidade dos consectários legais, porquanto entende feridos os princípios constitucionais tributários do não-confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade.

Dessarte, em relação a ocorrência das condutas ensejadoras da qualificação e do agravamento, aplica-se o trânsito em julgado administrativo, com fulcro no artigo 175 do já citado Decreto nº 70.235/72, posto que não foram contestados com especificidade.

Quanto aos princípios constitucionais aventados por feridos, trata-se de simples aplicação do dispositivo legal vigente ao caso concreto, de maneira que não há o que apreciar no âmbito da legalidade/constitucionalidade, posto que o reconhecimento de inconstitucionalidades das normas regulamentares vigentes compete exclusivamente aos órgãos competentes do Poder Judiciário, por meio do controle difuso como pelo concentrado, este último a cargo do Supremo Tribunal Federal – STF.

Ademais, cumpre destacar que tais vedações constitucionais dirigem-se ao legislador no momento de criação do tributo ou lei, de modo que, vencida esta etapa, não se configuram a sua violação quando da aplicação da lei tributária vigente. Nesse sentido, o artigo 26-A do já amplamente citado Decreto nº 70.235/726.

Tampouco existe hipótese legal legítima para restringir o percentual da multa aplicada a 20%, como requer a Impugnante, de maneira que ela não se aplica.

6. RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA - LEI Nº 14.689/2023. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA DEVE SER REDUZIDA A 100%

Em síntese, a recorrente faz menção a Lei nº 14.689/2023 e alega que a multa deve ser reduzida para 100%.

Ao se examinar a decisão do órgão a *quo*, verifica-se que a decisão reconhece a retroatividade benigna em favor da recorrente. Conforme excerto a seguir:

Portanto, o referido § 1º daquele art. 44, que à época do lançamento previa que, se configuradas as hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, o percentual da multa de ofício prevista no inciso I do “caput” deveria ser duplicado, estabelecendo, portanto, a multa qualificada no percentual de 150%, **passou a prever que essa multa qualificada passaria a ser apurada nos percentuais de 100% (cem por cento) ou de 150% (cento e cinquenta por cento), nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.**

Após verificado que não se trata de caso de reincidência, prossegue a decisão:

Com efeito, em não se configurando, no caso, a hipótese de reincidência prevista pelo parágrafo 1-A acima transcrito, sob inteligência do artigo 106, II, c, do CTN8, que prevê a aplicação de penalidade menos severa a ato ou fato pretérito não definitivamente julgado, **cumpre-se reduzir a qualificadora da penalidade a 100% das contribuições objeto do lançamento, o que vai levar a penalidade de 225% para a 150% sobre a diferença da contribuição cobrada, considerando-se, também, o agravamento, conforme abaixo:**

Portanto, está correta a decisão do órgão de primeira instância que reduziu a multa, que foi qualificada e agravada, do percentual de 225% para 150%.

Assim, não assiste razão a recorrente.

3. CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade e por afastar a preliminar de nulidade para, no mérito, negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Johnny Wilson Araújo Cavalcanti – Relator