



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 15586.001174/2009-70  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-002.672 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de abril de 2012  
**Matéria** REMUNERAÇÃO INDIRETA: PRO-LABORE.  
**Recorrente** CLÍNICA DE ACIDENTADOS DE VITÓRIA S/S LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

LANÇAMENTO. NULIDADE. AUSÊNCIA DA DEMONSTRAÇÃO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. VÍCIO DE NATUREZA MATERIAL. OFENSA AO ART. 142 DO CTN. Quando a fiscalização deixa de consignar no relatório fiscal, juntamente com os seus anexos, todas as informações de fato e de direito necessárias a plena compreensão dos fundamentos do lançamento, bem como aptas a demonstrar de forma clara e precisa a ocorrência do fato gerador das contribuições lançadas, deve ser acatado o pedido para o reconhecimento de ofensa ao art. 142 do CTN., declarando-se nula a parte do lançamento, que veio desprovida de provas que demonstrem o acerto das conclusões da fiscalização para considerar como incidentes, in casu, as contribuições previdenciárias.

PAGAMENTOS EFETUADOS A COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO. ART. 22, IV, DA LEI 8.212/91. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. Não cabe ao CARF a análise de constitucionalidade da legislação tributária.

SELIC. LEGALIDADE. De acordo com o enunciado de Súmula CARF n. 04, é legítima a aplicação da taxa SELIC para a cobrança de créditos tributários inadimplidos em época própria.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por unanimidade de votos em de dar provimento parcial ao recurso voluntário para anular, por vício material, o lançamento da rubrica remuneração de médicos sócios, mantidos os demais lançamentos. O Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo votou pelas conclusões.

Ana Maria Bandeira – Presidente Substituta

Igor Araújo Soares - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Ana Maria Bandeira, Jhonatas Ribeiro Da Silva, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Igor Araujo Soares.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por CLÍNICA DE ACIDENTADOS DE VITÓRIA SS LTDA, irresignada com o acórdão de fls. 355/369, por meio do qual fora mantida integralidade do Auto de Infração n. 37.249.081-6, lavrado para a cobrança de contribuições previdenciárias parte da empresa e destinadas ao financiamento do GILRAT, incidente sobre os seguintes fatos geradores:

- a-) Valores de alimentação in natura concedida a segurados empregados, sem que estivesse inscrita no PAT, os quais foram apurados da conta contábil referente a despesas de alimentação, levantamento ALI;
- b-) remuneração de contribuintes individuais autônomos que prestaram serviço à recorrente, levantamento AUT;
- c-) pagamento de serviços prestados à recorrente por intermédio de cooperativas de trabalho médico, levantamento COO;
- d-) remuneração de contribuintes individuais, sócios, que prestaram serviços à própria clínica, levantamento SOC;

Consta do relatório fiscal que o levantamento ALI foi apurado da análise de conta contábil referente às despesas incorridas com alimentação e que tal conta contém os gastos com alimentação de empregados e pacientes da clínica simultaneamente, sem a distinção de qual seria a parcela concedida aos empregados e a parcela concedida aos pacientes. Logo, os valores lançados foram apurados por aferição indireta em 20% de suas remunerações mensais.

Quanto ao levantamento AUT, apontou o relatório fiscal que este refere-se a pagamentos efetuados a contribuintes individuais autônomos que prestaram serviços à empresa, e esta deixou de recolher as contribuições integralmente em algumas competências e parcialmente em outras, sendo que tais levantamentos foram extraídos do livro razão, das contas serviços profissionais e assistência jurídica.

Já no que se refere ao levantamento SOC, aponta o fiscal autuante que refere-se a remuneração dos contribuintes individuais sócios da Clínica, pelos serviços prestados à mesma na forma de plantões ou atendimentos médicos ambulatoriais e de gerência / administração da Sociedade. Ademais, esclareceu a fiscalização que a recorrente, uma sociedade simples, tem por objeto social a prestação de serviço de ortopedia e traumatologia, e para cumprir sua atividade fim utiliza os sócios da empresa, todos qualificados como médicos, já que em seu quadro de empregados não constam tais profissionais, com exceção de uma médica infectologista registrada nas folhas de pagamento, a saber, Euzanete Maria Coser.

Apontou, ainda que o próprio Estatuto da Clínica, em seu artigo 28 materializa a necessidade de um corpo clínico a ser instalado das dependências da recorrente, o que não existia.

Não obstante, ainda quando ao levantamento SOC, o fiscal deixou claro que Clínica remunerou seus sócios-médicos de forma indireta, intermediada por empresas terceirizadas, cujos contratos de prestação de serviços foram apresentados e cujos dados foram pesquisados nos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil, sendo que os extratos cadastrais destas empresas identificam seus sócios, que coincidiram com os sócios da Clínica.

Sustentou, portanto ser incoerente a contratação de tais empresas, já que o corpo clínico (do qual fazem parte alguns dos sócios das empresas contratadas) possui caráter pessoal, já que é a pessoa física que se submete as ordens de controle impostas pela clínica. Da mesma forma também estendeu por desconsiderar a contratação das empresas terceirizadas pelo fato de que a clínica é constituída na forma de sociedade simples, situação que mais uma vez confirma o caráter pessoal dos sócios na participação e na prestação de serviços da Sociedade.

Indicou, também, que a terceirização, além de estranha e incoerente, apresenta parcialidade e favorecimento na remuneração às empresas contratadas, quando dispõe que os honorários médicos serão feitos através de repasse dos valores pagos pelas instituições conveniadas, conforme cláusula 3ª, 7º do Contrato de prestação de serviços, de modo que deixando de detalhar o modo como será feito este repasse, a clínica afirma que sua própria receita será repassada às terceirizadas sem nenhum ônus para estas.

O lançamento compreende as competências de 12/2004 e 10/2006, com a ciência do contribuinte acerca do lançamento efetivada em 11/07/2008 (fls. 01).

Em seu recurso, defende a recorrente a necessidade de anulação do Auto de Infração uma vez que falta clareza nas imputações lançadas no relatório fiscal do lançamento e ausência do preciso apontamento de quais os dispositivos legais infringidos, o que cerceou o seu direito ao contraditório e ampla defesa.

Que o artigo 116 do CTN não se trata de norma auto-aplicável, necessitando de regulamentação por Lei Ordinária, o que até o presente momento não foi levado a efeito, de modo que não pode a administração socorrer-se em tal fundamento para efetuar o lançamento e desconsiderar a distribuição de lucros efetuada pela recorrente por intermédio da terceirização do corpo clínico.

Argumenta que não existe legislação que proíba a recorrente de distribuir lucros a seus sócios da forma como fora realizado, ou seja, através do pagamento efetuado a uma empresa da qual o beneficiário da distribuição também é sócio.

Não há qualquer vínculo laboral entre os sócios e a empresa, motivo pelo qual não pode ser exigida deles a contribuição previdenciária.

Sustenta mesmo que se pudesse considerar que a distribuição de lucros efetuada fosse, de fato, pró-labore, jamais poderia a fiscalização entender que todos os valores recebidos representariam remuneração, pois, como o pró-labore corresponde ao salário de um administrador que viria a ser contratado para tal função (administrar), que o valor tributado deveria ser compatível com base no salário de mercado para este tipo de função.

Que demonstrou mediante documentação idônea a ocorrência de lucro e a possibilidade de sua distribuição entre os sócios, constituindo-se em forma lícita de remuneração dos sócios.

Narra também que a decisão de primeira instância quedou-se silente sobre o fato de que a fiscalização do INSS possui critérios legais, previstos justamente nos Decretos

3.048/99 e 3.452/00, para que seja arbitrado um valor de pró-labore quando a empresa, apesar de possuir faturamento, não tem registrada contabilmente a retirada e o sócio exerça atividade na empresa, conforme preconiza o artigo 201, parágrafo 3º do Decreto 3.452/2000.

Apontou que o pró-labore médio pago a administradores médicos ortopedistas é de R\$ 2.500,00, montante que deveria ser utilizado como base de cálculo das contribuições lançadas.

Houve omissão do v. acórdão recorrido quanto ao julgamento da questão referente a alegação de bi-tributação, pois o lucro somente pode ser tributado pela CSLL, conforme art. 195 da constituição Federal.

Defende a necessidade de realização de prova pericial para que se demonstre que todos os valores recebidos pelos sócios tratavam-se de distribuição de lucros e não de pró-labore, de modo que sejam afastadas as ficções e presunções utilizadas pela fiscalização quando do lançamento.

Por fim argúi a ilegalidade da SELIC e impossibilidade de tributação dos valores pagos a cooperativas de trabalho médico.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Igor Araújo Soares, Relator

**CONHECIMENTO**

Tempestivo o recurso, dele conheço.

**PRELIMINARES**

No que se refere ao lançamento das contribuições sobre a remuneração de contribuintes individuais, sócios da clínica, vejo que o assunto merece algumas considerações.

O relatório fiscal apontou que a recorrente é uma clínica constituída sob a forma de sociedade simples e que possui como objeto social a prestação de serviços de ortopedia e traumatologia.

Restou também apontado que a mesma, no cumprimento de sua atividade social, utiliza os próprios sócios da empresa, todos médicos, como mão de obra para trabalhos na clínica, cada um dentro de suas especialidades, já que em seu quadro de empregados não constam tais profissionais.

Ademais, quanto a remuneração dos sócios médicos, foi apurado que estes as recebiam através de outras empresas das quais também eram sócios, o que levou à conclusão de que os sócios médicos eram remunerados de forma indireta, mediante empresas terceirizadas.

Para concluir pela remuneração indireta, o fiscal considerou, ainda, que o próprio estatuto da clínica não prevê que o seu corpo clínico pudesse ser terceirizado para outra empresa, pois em seu artigo 28 estabelece normas pessoais de comportamento, sujeitando o médico infrator a diversas penalidades nos casos de sua inobservância, tais como advertência, repreensão por escrito, multa por atrasos e faltas injustificadas, suspensão e demissão.

Da análise de tal estrutura de pagamentos, a fiscalização estranhou a forma de organização da clínica, que por se tratar de uma sociedade simples, derivada da antiga sociedade civil, não exige uma atividade organizada, própria de uma organização societária sofisticada para atingir com êxito seus objetivos, bastando que os próprios sócios exerçam suas atividades pessoalmente e que sejam imprescindíveis para o bom funcionamento da sociedade.

Fora apontado, ainda que a forma de pagamento às contratadas era contabilizado da seguinte forma: (i) eram derivados da conta de despesas como SERVIÇOS PRESTADOS PJ e SERVIÇOS PROFISSIONAIS PJ e pagos nas seguintes modalidades de lançamentos contábeis:

- (i) lançamento a débito nas contas de fornecedores (prestadoras de serviços contratadas)
- (ii) lançamentos a débito na conta ADIANTAMENTO A FORNECEDORES;

(iii)

lançamento a débito nas contas de despesas supracitadas sendo todos os lançamentos a débito relacionados a crédito na conta bancos, pagos através de cheques e referenciados à notas fiscais cuja descrição foi invariavelmente “serviços médicos prestados”, de modo que o alegado repasse previsto nos contratos de prestação de serviços transitou pelas contas de receita e despesa da clínica, indicando sua remuneração às empresas terceirizadas.

Também restou consignado que alguns dos médicos, além de terem prestados serviços por intermédio de pessoas jurídicas, também exerciam atividades administrativas, todavia, sem a fixação de pró-labore no estatuto da recorrente.

Tais esclarecimentos foram necessários para que se possa analisar a contento a tese de defesa contida no recurso voluntário, que, da forma em que alegada, pode ser resumida na impossibilidade ou mesmo a insuficiência da descaracterização do pagamento de valores a título de participação nos lucros agora como remuneração de tais profissionais.

Entretanto, em momento algum o relatório fiscal se refere na descaracterização de valores de distribuição de lucros agora reenquadrados como de remuneração.

Da análise dos autos, depreendo que o que fez a fiscalização foi desconsiderar a personalidade jurídica das empresas que recebiam os pagamentos efetuados pela recorrente em favor dos sócios-médicos, entendendo ter havido dissimulação que atraía as disposições do art. 116 do CTN.

Todavia, o relatório fiscal, a meu ver, é falho, na medida em que, mesmo diante da conclusão do fiscal pela intermediação de pagamentos de pessoa físicas por pessoa jurídica, fato é que o lançamento se deu sem que houvesse uma correta correlação dos valores pagos às pessoas jurídicas com os trabalhos que foram prestados na clínica recorrente.

Simplemente todo o valor pago foi objeto de tributação.

Ou seja, por mais que eventualmente a forma de organização societária adotada pela recorrente não fosse a considerada como mais correta, mesmo assim, a fiscalização, ainda para que pudesse levar a efeito o lançamento, da forma como o fez, deveria demonstrar que as pessoas jurídicas utilizadas para o recebimento dos pagamentos da suposta remuneração, de fato, somente existiam para aquela única finalidade, se caracterizavam como de fachada, demonstrando, assim, a toda evidência, a plena descaracterização do contrato de prestação de serviços formulado entre a recorrente e as empresas beneficiárias dos pagamentos efetuados e considerados como remuneração de pessoas físicas.

Ora, no caso dos autos, a desconsideração do contrato havido deveria ter sido efetuado com o devido apontamento dos valores pagos mediante nota fiscal com os serviços que os médicos sócios, prestaram a tomadora. Todavia, em momento algum o relatório fiscal fez a clara e precisa correlação entre tais valores.

No caso, houve a reclassificação de um negócio jurídico efetuado pelas partes, que se pode identificar como a prestação de serviços de uma pessoa jurídica uma pessoa

jurídica a outra, situação esta plenamente possível em nosso ordenamento, ainda mais em se tratando da contratação de serviços médicos de uma sociedade simples, que possui o caráter de pessoalidade na prestação dos serviços, de se caracterizar como uma sociedade não empresária, mas de capital intelectual.

O fato de possuir em seu quadro sócios em comum com as pessoas jurídicas que receberam os pagamentos objeto do lançamento efetuado, por si só, não serve para caracterizar a ocorrência de fraude à legislação previdenciária, senão com a plena e certa demonstração de que a pessoa jurídica beneficiária dos pagamentos fora constituída de forma irregular apenas para que houvesse a furtiva tentativa de escapar da tributação das contribuições previdenciárias ora objeto de discussão.

O conjunto de provas constante nos autos, que entendo insuficientes, não podem levar à conclusão da recorrente ter agido com intuito de dolo, fraude ou mesmo de simulação, pela criação de uma pessoa jurídica para simplesmente furtar-se ao pagamento de tributos.

As empresa beneficiária, em sua maioria, são sociedades formada exclusivamente por profissionais médicos, inscritos no CRM e organizados para uma mesma finalidade, qual seja, a de prestarem os seus serviços e por tais motivos, virem a auferir o resultado decorrente de sua prestação, qual seja, a renda.

O auferimento de receitas pela sociedade simples, em decorrência da prestação de serviços intelectuais pelos sócios, é a consequência lógica de sua forma de organização, além de ser uma das próprias finalidades de sua constituição. E tais receitas, após efetuados os balanços, em caso de ser verificado o lucro, serão distribuídas aos seus sócios, de acordo com as regras dispostas no seu contrato social.

Mais um motivo nos mostra que o lançamento, da forma como efetuado, deveria, por qualquer das óticas que se analise a presente situação, demonstrar a efetiva correlação da totalidade dos valores das notas fiscais pagas, com o trabalho prestado para a tomadora dos serviços, afastando-os, mesmo da natureza de distribuição de lucros, o que, em momento algum fora levado a efeito.

Entendo, por conseguinte, que restou violado no presente caso as disposições do art. 142 do CTN, a seguir:

*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.*

O lançamento que ora se analisa é impreciso, pois veio desacompanhado de elemento nuclear à caracterização do fato gerador das contribuições, qual seja, a devida demonstração seja mesmo da prestação dos serviços, da correlação dos serviços prestados com os valores percebidos e mesmo da demonstração de que as pessoas jurídicas beneficiárias dos pagamentos existiam, exclusivamente para o fim de furtar a recorrente ao pagamento de contribuições previdenciárias.

Logo, entendo que a rubrica remuneração de médicos-sócios, deve ser anulada, pela ocorrência de vício material.

Passo ao mérito.

### MÉRITO

Inicialmente, pretende a recorrente que seja afastado o lançamento em razão de entender que o art. 22, IV, da Lei 8.212/91 está em desacordo com dispositivos constitucionais em vigor, devendo, portanto sua aplicação ser mitigada.

Vejamos a legislação sobre o assunto:

*Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de*

*IV - quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados (por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho. (Incluído pela Lei nº 9.876, de 26/11,1999). (grifei)*

*Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 8.620 de 05/01/1993) '*

*I - a empresa é obrigada a:*

*[...]*

*b) recolher os valores arrecadados na forma da alínea "a" deste inciso, a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22 desta Lei," assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da competência', (Nova redação dada pela Lei nº 11.933, de 28/04/2009) (grifei)*

*DECRETO nº 3.048 DE 06/05/1999*

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

*III quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhes são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, observado, no que couber, as disposições dos arts 70 e 80 do art. 219 (Redação dada pelo Decreto nº3.265. de 29/11/99)*

*Art.216. A arrecadação e o recolhimento das contribuições e de outras importâncias devidas à seguridade social, observado o que a respeito dispuserem o Instituto Nacional do Seguro Social e a Secretaria da Receita Federal, obedecem às seguintes normas gerais: 4, I - a empresa obrigada a:*

*[...]*

*b) recolher o produto arrecadado na forma da alínea "a" e as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, inclusive adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, acordo ou convenção coletiva, aos segurados empregados, contribuinte individual e trabalhador avulso à seu serviço, e sobre o valor bruto da nota fiscal <sup>126</sup>fatura de serviço, relativo a serviços que lhe tenham sido prestados por cooperados, Dot- intermédio de cooperativas de trabalho, até o dia vinte do*

Em que pesem as argumentações objeto do recurso voluntário, tenho que não mereçam prosperar, comungando do entendimento proferido quando do julgamento ocorrido em primeira instância.

A sustentada inconstitucionalidade do art. 22, IV, da Lei 8.212/91, de fato não pode ser analisada por este Eg. Conselho, em respeito à competência privativa do Poder Judiciário, já que, o afastamento da aplicação da Legislação referente, indubitavelmente, ensejaria o reconhecimento de inconstitucionalidade de lei em vigor, conforme previsto nos artigos 97 e 102, I, "a" e III, "b" da Constituição Federal, o que é vedado a este Eg. Conselho.

Sobre o tema, o CARF consolidou referido entendimento por meio do enunciado da Súmula n. 02, a seguir:

***“Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”***

Neste tocante, deve ser mantido o lançamento.

Por fim, Também não merece guarida o pedido de reconhecimento da ilegalidade da taxa SELIC, discussão que já ensejou calorosos debates e levou este Eg. Conselho a editar o enunciado de Súmula n. 04, a seguir transcrito:

***Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.***

Ante todo o exposto, voto no sentido de **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao recurso voluntário para anular o lançamento da rubrica remuneração de médicos-sócios, mantidos os demais lançamentos.

É como voto.

Igor Araújo Soares