



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

|                   |  |
|-------------------|--|
| <b>PROCESSO</b>   | 15586.720074/2016-75                                 |
| <b>RESOLUÇÃO</b>  | 2402-001.387 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>  | 09 de maio de 2024                                   |
| <b>TIPO</b>       | CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA                |
| <b>RECORRENTE</b> | VALDECIR ARIVABENE                                   |
| <b>RECORRIDA</b>  | FAZENDA NACIONAL                                     |

### RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento em diligência, para que a unidade preparadora da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil instrua os autos com as informações solicitadas, nos termos do voto que segue na resolução. Vencida a Conselheira Ana Cláudia Borges de Oliveira, que votou na reunião de novembro de 2023. Designado redator do voto vencedor o conselheiro Gregório Rechmann Júnior.

*Assinado Digitalmente*

Gregório Rechmann Junior – Redator *ad hoc* e do voto vencedor

*Assinado Digitalmente*

Francisco Ibiapino Luz – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores André Barros de Moura (suplente convocado), Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Marcus Gaudenzi de Faria e Rodrigo Duarte Firmino. Ausente, justificadamente, o conselheiro João Ricardo Fahrion Nuske.

### RELATÓRIO

Tendo sido designado redator ad hoc, adoto, na íntegra, o relatório apresentado pela Conselheira Ana Cláudia Borges de Oliveira na sessão de julgamento de novembro de 2023.

Trata-se de recurso voluntário interposto do Acórdão nº 01-33.625 (fls. 500 a 508) que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito lançado por meio do Auto de Infração DEBCAD nº 51.084.375-1 (fls. 3 a 11), relativo às contribuições devidas à seguridade social incidentes sobre as remunerações dos contribuintes individuais sócios e sócios administradores da empresa CLINIC CENTER S/S LTDA.

Este Processo Administrativo Fiscal compreende as contribuições sobre as remunerações do Sócio **Kaio Roger de Souza Pinto**, no período de 08/2013 a 08/2014, que foi arrolado como responsável solidário, conforme menção reproduzida no Relatório Fiscal (fls. 12 a 22):

O art. 124, inciso II, da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional-CTN), transcrito abaixo, prescreve que são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por Lei e o inciso I do citado artigo normatiza que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, que no caso aqui apresentado é o Sr **Valdecir Arrivabeni**, sócio - Administrador da empresa CLINIC CENTER a partir de 09/02/2011 e o Sr **Kaio Roger de Souza Pinto**, Sócio da empresa a partir de 11/11/2013. A seguir transcrevemos o citado artigo e inciso do CTN e os artigos e parágrafos da Lei Complementar 123/2006 e Instrução Normativa RFB 1.470/2014:

(...) Considerando que o registro do distrato acarreta a extinção da personalidade jurídica da sociedade, temos que a responsabilidade tributária caberá aos sócios e sócios - administradores da empresa. Neste Auto de Infração a responsabilidade caberá ao Sr **Valdecir Arrivabeni** e a Sr **Kaio Roger de Souza Pinto**.

(...) Constitui Fato Gerador do crédito lançado as remunerações pagas mensalmente o Sócio **kaio Roger de Souza Pinto** a título de **Distribuição de Lucro**, enquadradas no conceito de Salário de Contribuição contido no art. 28, inciso III, da Lei 8.212/91 e no art. 214, inciso III, do Regulamento da Previdência Social — RPS, aprovado pelo Decreto nº 3048/99 e não declaradas em GFIP — Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social . As contribuições estão descritas no relatório DD - Discriminativo do Débito e integram o Levantamento **B3 - Distribuição Lucro Kaio Roger de Souza**.

(...)

7. Sobre as remunerações dos Contribuintes Individuais Sócios e Sócios - Administradores

7.1. A remunerações pagas pela empresa ao Sócio — Administrador e demais sócios a título de Distribuição de Lucros, tiveram por base as remunerações pagas aos mesmos por escala cumprida de plantões. No Anexo denominado Relação de Pagamentos 2013 e 2014 está demonstrado mensalmente a relação direta entre as escala de plantões e as Distribuições de Lucros. Em alguns casos excepcionais

as remunerações de plantões são pagas no mês seguinte, mas sempre têm por base o cumprimento de plantões no Pronto Socorro. A relação de pagamentos constante do Anexo Relação de Pagamentos 2013 e 2014 demonstra inclusive que estas remunerações têm por base o Valor/Hora para remuneração dos plantões. Fica demonstrado claramente que a Distribuição de Lucro, no caso, não se trata de uma Remuneração de Capital, mas sim de Trabalho.

7.1.1. Os profissionais médicos recebem os adiantamentos de lucros única e exclusivamente por sua atividade laboral nos plantões. **Na maioria dos casos a Distribuição de Lucros se dá antes da admissão dos médicos no sociedade, conforme será demonstrado em muitos dos demais Autos de Infração constituídos, o que comprovaria tratar-se de remuneração de trabalho.** O Sr **Kaio Roger de Souza Pinto** foi admitido na sociedade em 11/11/2013 . Seus recebimentos de Distribuição de Lucros tiveram início na competência 08/2013.

A impugnação foi julgada improcedente em decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2013 a 31/08/2014

PESSOA JURÍDICA. EXTINÇÃO E BAIXA. RESPONSABILIDADE.

Deve ser atribuída responsabilidade solidária aos empresários, aos titulares, aos sócios e aos administradores quando apuradas novas obrigações após a baixa da pessoa jurídica.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que deu origem ao fato gerador da obrigação.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. PRÓ-LABORE.

As importâncias pagas aos sócios registradas como distribuição de lucros mas que configurem retribuição do trabalho prestado devem ser consideradas pagamentos a título de pró-labore, incidindo sobre elas a contribuição previdenciária social.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. VINCULAÇÃO.

As decisões judiciais e administrativas não vinculam automaticamente a Administração Tributária Federal, exceto nas hipóteses previstas em lei.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVAS.

O contribuinte deve apresentar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir no momento da impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

RESOLUÇÃO 2402-001.387 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 15586.720074/2016-75

DOCUMENTO VALIDADO

O recorrente **Kaio Roger de Souza Pinto** foi intimado em 26/04/2017 (fl. 513) e apresentou recurso voluntário em 08/05/2017 (fls. 516 a 539) sustentando, em síntese: a) ilegitimidade passiva; b) os valores recebidos a título de distribuição de lucros não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

O Sr. VALDECIR ARRIVABENI foi intimado em 14/11/2017 (fl. 560) e não apresentou recurso (fl. 561)

Na sessão de 07/03/2023, esta Turma julgadora concluiu pela conversão do julgamento em diligência (Resolução nº 2402-001.213 – fls. 566 a 573) para a Unidade de Origem informar se, à época dos fatos geradores, a CLINIC CENTER S/S LTDA estava realmente enquadrada como **pequena empresa ou microempresa (ME)**.

Como resposta, sobreveio a Informação Fiscal (fls. 576 a 580 e documentos) com a anotação de que, para o período de 08/2013 a 08/2014, a empresa citada era enquadrada como empresa de pequeno porte, todavia sua tributação era pelo regime do Lucro Presumido, e não pelo regime do SIMPLES.

Não houve intimação das partes e os autos vieram a julgamento.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Redator ad hoc

Conforme exposto no relatório supra, fui designado redator ad hoc do presente Acórdão, tendo em vista que a conselheira Ana Cláudia Borges de Oliveira, então relatora deste processo, não mais integrava este Colegiado na sessão de maio de 2024.

Assim, reproduzo, na íntegra, o voto apresentado pela referida conselheira na sessão de novembro de 2023, *in verbis*:

### **Da admissibilidade**

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade; assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

### **Das alegações recursais**

#### **1. PRELIMINAR**

Nos termos acima mencionados, as partes não foram intimadas quanto aos resultados da diligência para, querendo, apresentarem manifestação.

Nos termos do § 3º do art. 59 do Decreto 70.235/72, as nulidades não devem ser proferidas, caso o julgamento do mérito seja favorável ao contribuinte.

Assim, passo à análise do mérito.

## 2. Da Responsabilidade Solidária - Da responsabilidade do sócio após a baixa da pessoa jurídica

Sustenta o recorrente - Kaio Roger de Souza Pinto – ilegitimidade passiva e ausência de responsabilidade pelo débito discutido.

Tratando-se de matéria preliminar ao julgamento do mérito, na sessão de 07/03/2023, esta Turma julgadora concluiu pela conversão do julgamento em diligência (Resolução nº 2402-001.213 – fls. 566 a 573) para a Unidade de Origem informar se, à época dos fatos farradores, a CLINIC CENTER S/S LTDA estava realmente enquadrada como **pequena empresa ou microempresa (ME)**.

Como resposta, sobreveio a Informação Fiscal (fls. 576 a 580 e documentos) com a anotação de que, para o período de 08/2013 a 08/2014, a empresa citada era enquadrada como empresa de pequeno porte, todavia sua tributação era pelo regime do Lucro Presumido, e não pelo regime do SIMPLES.

A conversão do julgamento em diligência foi pautada pelo fato de que a Fiscalização concluiu pela responsabilidade solidária de VALDECIR ARRIVABENI e do RECORRENTE com base nos arts. 124, I, do CTN; 9º, §§ 4º e 5º, da Lei Complementar nº 123/2006 e 25 da Instrução Normativa RFB nº 1.470, de 30 de maio de 2014, nos termos reproduzidos no Relatório Fiscal (fls. 12 a 22):

O art. 124, inciso II, da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional-CTN), transcrito abaixo, prescreve que são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por Lei e o inciso I do citado artigo normatiza que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, que no caso aqui apresentado é o Sr **Valdecir Arrivabeni**, sócio - Administrador da empresa CLINIC CENTER a partir de 09/02/2011 e o Sr **Kaio Roger de Souza Pinto**, Sócio da empresa a partir de 11/11/2013. A seguir transcrevemos o citado artigo e inciso do CTN e os artigos e parágrafos da Lei Complementar 123/2006 e Instrução Normativa RFB 1.470/2014:

(...) Considerando que o registro do distrato acarreta a extinção da personalidade jurídica da sociedade, temos que a responsabilidade tributária caberá aos sócios e sócios - administradores da empresa. Neste Auto de Infração a responsabilidade caberá ao Sr **Valdecir Arrivabeni** e a Sr **Kaio Roger de Souza Pinto**.

(...) Constitui Fato Gerador do crédito lançado as remunerações pagas mensalmente o Sócio **kaio Roger de Souza Pinto** a título de **Distribuição de Lucro**, enquadradas no conceito de Salário de Contribuição contido no art.28 , inciso III , da Lei 8.212/91 e no art. 214, inciso III, do Regulamento da Previdência Social — RPS, aprovado pelo Decreto nº 3048/99 e não declaradas em GFIP — Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social . As contribuições estão descritas no relatório DD-

Discriminativo do Débito e integram o Levantamento **B3 — Distribuição Lucro Kaio Roger de Souza.**

(...)

7. Sobre as remunerações dos Contribuintes Individuais Sócios e Sócios - Administradores

7.1. A remunerações pagas pela empresa ao Sócio-Administrador e demais sócios a título de Distribuição de Lucros, tiveram por base as remunerações pagas aos mesmos por escala cumprida de plantões. No Anexo denominado Relação de Pagamentos 2013 e 2014 está demonstrado mensalmente a relação direta entre as escala de plantões e as Distribuições de Lucros. Em alguns casos excepcionais as remunerações de plantões são pagas no mês seguinte, mas sempre têm por base o cumprimento de plantões no Pronto Socorro. A relação de pagamentos constante do Anexo Relação de Pagamentos 2013 e 2014 demonstra inclusive que estas remunerações têm por base o Valor/Hora para remuneração dos plantões. Fica demonstrado claramente que a Distribuição de Lucro, no caso, não se trata de uma Remuneração de Capital, mas sim de Trabalho.

7.1.1. Os profissionais médicos recebem os adiantamentos de lucros única e exclusivamente por sua atividade laborai nos plantões. **Na maioria dos casos a Distribuição de Lucros se dá antes da admissão dos médicos na sociedade, conforme será demonstrado em muitos dos demais Autos de Infração constituídos, o que comprovaria tratar-se de remuneração de trabalho.** O Sr **Kaio Roger de Souza Pinto** foi admitido na sociedade em 11/11/2013. Seus recebimentos de Distribuição de Lucros tiveram início na competência 08/2013.

O art. 142 do CTN estabelece como um dos requisitos do lançamento, a perfeita identificação do sujeito passivo, inadmitindo a exigência de tributo de quem não tem relação qualquer relação com o fato gerador.

O art. 121 do mesmo Código define como sujeito passivo da obrigação principal a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou da penalidade tributária, que pode ser: i) o **contribuinte**, quando tenha relação **pessoal e direta** com a situação que constitui o fato gerador ou; ii) **responsável**, quando, sem revestir a condição de contribuinte, tem a obrigação por decorrência de disposição expressa de lei. Essa é a teoria dualista da obrigação tributária, que separa o **dever pelo pagamento do débito** (*schuld*), da **responsabilidade pelo pagamento do débito** (*haftung*)<sup>1</sup>.

Assim, a sujeição passiva da obrigação tributária pode recair sobre o contribuinte (aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador) ou sobre o responsável (um terceiro que, de alguma forma, possui algum vínculo com o fato gerador). Para este, a atenção volta-se ao art. 128 do CTN, segundo o qual a lei pode atribuir, de modo expresse,

<sup>1</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2022, p. 622.

a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte, ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

No caso, o lançamento refere-se às contribuições devidas à seguridade social incidentes sobre os valores que os sócios receberam como distribuição de lucros e a Fiscalização considerou como remuneração, pelo trabalho, e não pelo capital sob o fundamento de que tinham relação direta com a escala de plantões, nos termos do item 7.1 do Relatório Fiscal.

A controvérsia cinge-se, então, a trazer a esse *decisum* resposta aos seguintes questionamentos, abaixo enumerados para melhor elucidar a questão:

- (i) Os valores recebidos pelos sócios como distribuição de lucros podem ser considerados e tributados como se remuneração pelo trabalho fossem, sob o fundamento de que tinham correspondência com a escala de plantões?
- (ii) Caso conclua-se que os valores recebidos pela distribuição de lucros era, de fato, remuneração pelo trabalho (e não pelo capital), o sócio recorrente tem responsabilidade e, assim, legitimidade passiva para responder pelo recolhimento das contribuições previstas no art. 22, III, da Lei nº 8.212/91?
- (iii) Por fim, é possível imputar à sociedade simples, que opta pela tributação pelo regime do Lucro Presumido e tenha receita bruta igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais) ao ano, as infrações ou desvantagens previstas na Lei Complementar nº 123/2006, que rege o regime tributário do SIMPLES?

Passemos, então, à análise de cada ponto.

- i. Os valores recebidos pelos sócios como distribuição de lucros podem ser considerados e tributados como se remuneração pelo trabalho fossem, sob o fundamento de que tinham correspondência com a escala de plantões?*

Os sócios recebem valores decorrentes da prestação de serviços – a **remuneração pelo trabalho**; bem como pela remuneração pelo capital – **é a distribuição dos lucros**, nesta hipótese a empresa distribui parte do lucro, proporcional à participação no capital social, e não tem caráter salarial, restando isenta da incidência de contribuições previdenciárias e imposto de renda, ao contrário do valor recebido pelos serviços prestados, que ficam sujeitos à incidência de contribuição previdenciária e imposto de renda.

Nos termos da jurisprudência pacífica do CARF, “o valor pago a título de distribuição de lucros, quando caracterizado como remuneração por serviços prestados pelo sócio, possui natureza remuneratória, sujeito à incidência de contribuição previdenciária devida pela empresa sobre a remuneração do segurado contribuinte individual. Para fins previdenciários, é vedado o pagamento apenas de distribuição de lucros ao sócio que presta serviços à empresa” (Acórdão nº 2201-010.345, Rel. Cons. Francisco Nogueira Guarita, publicado em 1º/05/2023).

No caso, a Fiscalização esclareceu que não havia apenas a distribuição de lucros aos sócios, que também Relação de Pagamentos recebiam remuneração pelos serviços prestados. Ou

seja, havia recebimento de valores a título de distribuição de lucros e a título de remuneração pelos serviços prestados.

Confira-se trecho do Relatório Fiscal:

7.1. A remunerações pagas pela empresa ao Sócio-Administrador e demais sócios a título de Distribuição de Lucros, **tiveram por base as remunerações pagas aos mesmos por escala cumprida de plantões**. No Anexo denominado Relação de Pagamentos 2013 e 2014 está demonstrado mensalmente a relação direta entre as escala de plantões e as Distribuições de Lucros.

Com essa premissa, pode-se afirmar que *“quando não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social, a base de cálculo das contribuições relativas aos sócios da sociedade simples corresponde aos valores totais pagos ou creditados. **O rateio dos lucros auferidos é de livre disposição pelos sócios da pessoa jurídica. Uma vez previsto no estatuto ou contrato social e comprovado na escrituração contábil, somente se procede a desconsideração dos métodos eleitos em caso de comprovada simulação ou fraude**”* (Acórdão nº 2402-003.821, Rel. Com. Julio Cesar Vieira Gomes, publicado 29/01/14).

Veja-se. Os sócios têm a liberdade, desde que haja previsão no estatuto ou no contrato social e comprovado na escrituração contábil, de realizarem o rateio dos lucros como entenderem correto. O fato da distribuição dos lucros ter alguma relação com os valores recebidos a título de remuneração pelos serviços prestados pelos sócios, não é capaz, *por si só*, de descaracterizar os valores de distribuição de lucros e atribuí-los a natureza de remuneração, para atrair a incidência das contribuições previdenciárias lançados no auto de infração.

No caso, a Fiscalização informou que a empresa, de fato, fez essa previsão no seu contrato social. Confira-se (fl. 18):

7.1.3. A empresa , em seu Contrato Social , na cláusula sétima, parágrafo segundo , dispõe :

“ Os lucros e as perdas , após serem feitas as provisões de lei e tecnicamente recomendados , a qualquer momento , terão o destino que os quotistas indicarem e em

havendo distribuição sob qualquer forma , estas não precisarão ser na proporção da participação societária de cada um , salvo deliberação em contrário . ” Esta cláusula sétima foi escrita e ratificada em todos os contratos sociais da empresa .

7.1.4. A empresa pelo menos aparentemente procura se esquivar de suas obrigações para com a Lei e, conseqüentemente, com seus sócios . O artigo 1007 do novo Código Civil , Lei 10.406, de 10/01/2002, assim dispõe :

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

O próprio art. 1.007 do Código Civil, colacionado pela Fiscalização como fundamento jurídico, diz claramente SALVO ESTIPULAÇÃO EM CONTRÁRIO...e foi exatamente o que fez a empresa, estipulou em contrário em previsão do seu contrato social.

Com relação à comprovação na escrituração contábil, a Fiscalização Tributária entendeu que o requisito não foi atendido porque os valores distribuídos foram **calculados** com base proporcional aos plantões serviços. Ocorre que, a exigência é de que os valores distribuídos

estejam demonstrados e comprovados dentro da escrituração contábil da empresa. O cálculo de tais valores, atendendo aos dispositivos legais transcritos, podem ser estipulados pelo contrato social da empresa e, assim o foram.

Outrossim, não caberia a esta instância julgadora a análise da escrituração contábil da empresa pois, numa suposta constatação de que a empresa não indicou tais valores na escrita fiscal, utilizar-se desse fato para fundamentar o lançamento seria sinônimo de alteração dos critérios jurídicos do lançamento, o que não é permitido.

De acordo com o art. 146 do CTN<sup>2</sup>, a modificação dos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa somente pode ser efetivada **quanto a fato gerador ocorrido após à sua introdução**. A vedação deve ser aplicada diante de um mesmo cenário fático, do mesmo contribuinte e em relação a período já fiscalizado.

Assim, o que tal dispositivo estabelece é que, uma vez promovido um lançamento tributário, a qualificação jurídica a ele atribuída (CRITÉRIOS JURÍDICOS ADOTADOS PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA) não pode ser alterada em relação aos mesmos fatos geradores e ao mesmo sujeito passivo. O ordenamento jurídico apenas permite que em períodos de apuração diferentes ocorram mudanças nos fundamentos da autuação, até porque no Direito podem ocorrer mudanças interpretativas em virtude da sua construção dialética, o que se distingue da presente hipótese<sup>3</sup>. Nesse sentido, Thaís de Laurentiis pontua, em passagem que acolhe a doutrina de Rubens Gomes de Sousa, que “além dos casos em que haja fraude ou ocultação de informações pelo sujeito passivo da obrigação tributária, somente pode haver revisão do lançamento tributário na hipótese de erro de fato, nunca de erro de direito ou alterações dos critérios jurídicos utilizados no lançamento”<sup>4</sup>. Logo, o lançamento regularmente constituído não pode ser alterado por mudança do critério jurídico utilizado pela administração.

Transcrevo, aqui, trecho do voto proferido no Acórdão nº 2402-003.821, o qual incluo como razões de decidir.

Entendo que a questão principal do presente processo é a discussão quanto à desconsideração como distribuição de lucros dos valores rateados entre os sócios de sociedade simples de prestação de atividade profissional regulamentada. A fiscalização, a partir do fato de que a prestação dos serviços advocatícios é exclusiva dos próprios sócios, entendeu que os valores distribuídos e rateados entre os sócios seriam na verdade remuneração pelo trabalho e não pelo capital. Apoiou-se também na desproporção entre os lucros auferidos em relação ao valor

<sup>2</sup> Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

<sup>3</sup> <https://www.conjur.com.br/2020-dez-02/direto-carf-alteracao-criterio-juridico-jurisprudencia-carf#:~:text=A%20modifica%C3%A7%C3%A3o%20de%20crit%C3%A9rio%20jur%C3%ADico%20adotado%20pela%20a%20autoridade,se%20resulte%20em%20valores%20inferiores%20%C3%A0%20quele%20originalmente%20lan%C3%A7ado.>

<sup>4</sup> GALKOWICZ, Thaís de Laurentiis. Mudança de critério jurídico pela administração tributária: regime de controle e garantia do contribuinte. 2022. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022, p. 209.

do capital subscrito e, principalmente, no critério adotado de rateio de acordo com a produção do sócio, sem correspondência ao percentual de quotas no capital social da pessoa jurídica. Destaco nas transcrições do relatório fiscal essas considerações:

(...)

O Regulamento da Previdência Social ao dispor sobre as sociedades simples, somente nos casos de falta de discriminação contábil dos valores correspondentes à distribuição de lucros é que considera como remuneração pelo trabalho o valor total pago aos sócios:

*Decreto nº 3.048/99:*

*Artigo 201 (...)*

*§5 No caso de sociedade civil de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas, a contribuição da empresa referente aos segurados a que se referem as alíneas "g" a "i" do inciso V do art. 9º, observado o disposto no art. 225 e legislação específica, será de vinte por cento sobre: (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)*

*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 tratarse De adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003)*

Pelo exame dos documentos juntados pelo recorrente às fls. 185 a 191, constato que há discriminação entre a remuneração do trabalho e do capital. Os fundamentos adotados pela fiscalização foram outros. Entendeu que na verdade os valores distribuídos a título de lucros teriam características de remuneração pelo trabalho, já que não guardavam correspondência com a proporção de quotas de cada sócio.

Ora, essa questão que de fato está comprovada nos autos suscita uma discussão interna entre os sócios da pessoa jurídica, mas não guarda relação e, portanto, é insuficiente para afastar a autonomia de vontade da sociedade nos limites conferidos pela lei.

Em nosso ordenamento jurídico não há norma proibitiva de uma desproporção eleita pelos sócios entre a remuneração do trabalho a título de *pró-labore* e a remuneração do capital a título de lucros distribuídos.

As sociedades simples demandam menores investimentos iniciais para início de suas atividades e também custos operacionais reduzidos, o que implica uma subscrição de capital social muitas vezes simbólicos. Daí, seria natural, assim, que os lucros apurados superem mensalmente o valor do capital social. Essa é uma

característica natural dessas sociedades e não há nada que desabone seu funcionamento a opção de remunerar sócios a título de pro-labore com valores reduzidos.

Em pesquisa à jurisprudência deste CARF identifiquei precedente da Primeira Turma desta Câmara que adotou o mesmo entendimento:

*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso.*

...

*Entendo que a sociedade simples é diferenciada da sociedade empresária. É forma de organização afeta a categorias de profissionais liberais, unidos pela força de seu trabalho e conhecimentos, que exercerão o objeto social da pessoa jurídica por eles formada.*

*Portanto, outra não pode ser a conclusão, senão pela possibilidade de seus sócios exercerem pessoalmente o seu objeto social, pois não há como concebermos que uma sociedade de advogados poderá prestar serviços advocatícios sem que algum advogado o exerça. Seja ele o próprio sócio (sociedade simples), sem que esteja a agir em nome próprio, auferindo rendimentos do trabalho, mas em prol da sociedade constituída.*

*É exatamente por isso, que nas sociedades simples, normalmente, o objeto social está intimamente ligado com a prestação de serviço em si. Melhor dizendo, o trabalho realizado pelos sócios da sociedade simples é o que dá vazão ao objeto da empresa, posto que é traduzido em trabalho intelectual, gerando, conseqüentemente, o produto da sociedade e seus possíveis lucros.*

*(Acórdão nº 2401002.910 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Processo nº 10140.722271/201130).*

*Em razão do exposto, voto pelo provimento ao recurso.*

Importante frisar, ainda, que a Fiscalização concluiu, em questionáveis termos, que os valores de distribuição de lucros tinham relação com a escala de plantões e, mesmo assim, às vezes, eram recebidos antes mesmo da própria realização dos próprios plantões. Se os valores recebidos a título de distribuição de lucros tinham relação com os plantões realizados, como tais valores eram calculados antes mesmo da ocorrência de um evento futuro e incerto?

Constou no relatório fiscal que, “7.1.1. Os profissionais médicos recebem os adiantamentos de lucros única e exclusivamente por sua atividade laboral nos plantões. **Na maioria dos casos a Distribuição de Lucros se dá antes da admissão dos médicos na sociedade, conforme será demonstrado em muitos dos demais Autos de Infração constituídos, o que comprovaria tratar-se de remuneração de trabalho.** O Sr Kaio Roger de Souza Pinto foi admitido na sociedade em 11/11/2013. Seus recebimentos de Distribuição de Lucros tiveram início na competência 08/2013” (grifo nosso). Não se pode admitir o lançamento como realizado, quando a

Fiscalização não se desincumbiu do ônus a ela imputado, utilizando-se de termos imprecisos como “na maioria das vezes”

A autoridade fiscal, ao exercer a fiscalização acerca do efetivo recolhimento tributário, possui o dever de investigar a relação entre a empresa e as pessoas que a ela prestam serviços e a natureza das verbas pagas. Caso constate enquadramento errôneo, a fiscalização deve proceder a autuação, a fim de que seja efetivada a arrecadação. Todavia, a constatação deve ser feita de forma clara, precisa, com base em provas; não sendo válido o lançamento que se baseia em indícios ou presunções. Esse é o entendimento do CARF no sentido de que é ônus da fiscalização munir o lançamento com todos os elementos de prova dos fatos constituintes do direito da Fazenda. Na ausência de provas, o lançamento tributário deve ser cancelado (Acórdão nº 3301-003.975, publicado em 05/10/2017).

O art. 28, § 9º, alínea *j*, da Lei nº 8.212/91 determina que os valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica, não integram o salário de contribuição para fins de incidência de contribuições devidas à seguridade social. A Solução de Consulta nº 46, de 24 de maio de 2010, assim informa:

ASSUNTO: 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 nº8.212/1991, art. 12, inc. V, alínea “f”; Decreto nº3.048/1999 - Regulamento da Previdência Social - RPS, art. 201, caput e §§ 1º e 5º, incs. I e II; Lei nº10.406/2002, arts. 997, incs. IV e VII, 1.007, 1.008, 1.053 e 1.054.

Assim, os valores percebidos pelos sócios a título de distribuição de lucros devidamente discriminados dos rendimentos do trabalho, não podem compor a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Ademais, as remunerações por pró labore e participação nos resultados devem restar cabalmente discriminadas, de maneira a evitar a incidência da contribuição previdenciária sobre o total dos valores pagos aos sócios à luz do disposto no inciso II do §5º do artigo 201 do Regulamento da Previdência Social. Não há previsão constitucional para a incidência de contribuições previdenciárias em relação ao lucro distribuído aos sócios.

Nesse sentido:

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2014 DISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA. FISCO E INTERESSADO. DOLO, SIMULAÇÃO OU CONLUÍO. IMPROCEDÊNCIA. Para caracterização dos artigos 71 a 73, da Lei 4.502/64, o fisco deve apontar os elementos que podem caracterizar o ilícito tributário, diante de ocorrência de dolo, simulação ou conluio. A prova nesse caso deve ser atribuída a quem acusa o ilícito praticado, diante do que dispõe o artigo 9º do Decreto 70.235/72, onde a autuação deverá estar instruída com todos elementos de prova indispensáveis à comprovação da fraude fiscal praticada. Portanto, não ocorrendo as características de fato e de direito, a acusação do ilícito e a multa qualificada devem ser afastadas.

HONORÁRIOS MÉDICOS. CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. EMPRESA CONTRATANTE. LEGITIMIDADE PASSIVA.

A empresa que remunera profissionais a seu serviço é sujeito passivo na condição de contribuinte dos créditos tributários incidentes a cargo da pessoa jurídica.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. REMUNERAÇÃO DOS SÓCIOS. PRÓ LABORE E DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. NECESSIDADE DISCRIMINAÇÃO. As remunerações feitas por meio de pró labore e participação nos resultados (lucros) devem restar cabalmente discriminadas, de maneira a evitar a incidência da contribuição previdenciária sobre o total dos valores pagos aos sócios à luz do disposto no inciso II do §5o do artigo 201 do Regulamento da Previdência Social. 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 pró labore, podendo a remuneração decorrer apenas de distribuição nos lucros, não podendo esse fato ser tido como ausência de discriminação das verbas na contabilidade. RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS. ART. 135, INCISO III, do CTN. INOCORRÊNCIA. Para que os interessados possam ser responsabilizados existe a necessidade de que haja a compreensão integral da acusação e conexão dos fatos lançados, a fim de que se apure também a responsabilização do art. 135, inciso III, do CTN, a fim de que seja constatada a infração a estatuto ou lei. Incorrendo elementos necessários para tanto, a responsabilidade deve ser afastada. CRÉDITO TRIBUTÁRIO PREVIDENCIÁRIO. DECADÊNCIA. ANTECIPADO. SÚMULA CARF Nº 99. INOCORRÊNCIA. DEFERIMENTO. Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração, nos termos da Súmula CARF n.º 99.

(Acórdão 2301-006.321, Rel. Cons. Wesley Rocha, publicado 21/10/2019)

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 pró-labore, podendo a remuneração decorrer apenas de distribuição nos lucros, não podendo esse fato ser tido como ausência de discriminação das verbas na contabilidade. Recurso Voluntário Provido.

(Acórdão 2403-001.957, Rel. Cons. Marcelo Magalhães Peixoto, publicado 07/06/2013).

Nesse ponto, respondemos que os valores recebidos pelos sócios como distribuição de lucros NÃO podem ser considerados e tributados como se remuneração pelo trabalho fossem, sob justificativa de que tinham correspondência com a escala de plantões, mormente quando demonstrado que não havia o pagamento apenas de distribuição de lucros ao sócio que presta serviços à empresa.

*ii. Caso conclua-se que os valores recebidos pela distribuição de lucros era, de fato, remuneração pelo trabalho (e não pelo capital), o sócio recorrente tem responsabilidade e, assim, legitimidade passiva para responder pelo recolhimento das contribuições previstas no art. 22, III, da Lei nº 8.212/91?*

No caso, foram lançadas contribuições previdenciárias **previstas no art. 22, III, da Lei nº 8.212/91.**

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

(...) III - 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; (grifei)

Por expressa menção legal desse artigo, trata-se de contribuição a cargo da empresa, ou seja, tem como **CONTRIBUINTE a EMPRESA** (no caso, a CLINIC CENTER S/S LTDA.).

Tratando-se de RESPONSÁVEIS pelo débito, destaca-se a lição relacionada ao artigo 124 do CTN, no sentido de que “a lei não é totalmente livre para estabelecer hipóteses de solidariedade, que não pode ser atribuída para pessoas que o próprio CTN considera responsáveis pessoais ou subsidiários, ou para quem não guarde qualquer relação com o fato gerador”<sup>5</sup>. Nesse mesmo sentido:

(...) HONORÁRIOS MÉDICOS. CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. EMPRESA CONTRATANTE. LEGITIMIDADE PASSIVA.

A empresa que remunera profissionais a seu serviço é sujeito passivo na condição de contribuinte dos créditos tributários incidentes a cargo da pessoa jurídica. (...)

<sup>5</sup> PONTALTI, Mateus. Manual de Direito Tributário. 3. ed., rev, atual. e ampl. São Paulo: JusPodvm, 2022, p. 413.

(Acórdão nº 2301-006.321, Relator Conselheiro Wesley Rocha, publicado 21/10/2019).

A sujeição passiva prevista no art. 124, I, do CTN, por sua vez, está relacionada à solidariedade existente entre os contribuintes.

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

No caso, os sócios não se revestem da qualidade de contribuintes da contribuição lançada, logo, a eles, inaplicável a disposição do inciso I do art. 124 do CTN.

O inciso II do art. 124 informa, a seu turno, que são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente dispostas em lei. Ainda que não haja interesse comum, é possível a existência de solidariedade, caso haja lei específica que assim determina.

Tratando-se de RESPONSÁVEIS pelo débito, e não de CONTRIBUINTES, destaca-se a lição relacionada ao artigo 124 do CTN, no sentido de que *“a lei não é totalmente livre para estabelecer hipóteses de solidariedade, que não pode ser atribuída para pessoas que o próprio CTN considera responsáveis pessoais ou subsidiários, ou para quem não guarde qualquer relação com o fato gerador”*<sup>6</sup>.

Logo, não há que se falar em responsabilidade do sócio recorrente. Assim, respondendo a este ponto, caso concluíssem que os valores recebidos pela distribuição de lucros eram, de fato, remuneração pelo trabalho (e não pelo capital), ao sócio recorrente não é possível impor a responsabilidade e atribuir a sujeição passiva pelo pagamento.

- iii. Por fim, é possível imputar à sociedade simples, que opta pela tributação pelo regime do Lucro Presumido e tenha receita bruta igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais) ao ano, as infrações ou desvantagens previstas na Lei Complementar nº 123/2006, que rege o regime tributário do SIMPLES? Caso positivo, teria que a ela ser concedido os benefícios, em mesma medida, previstos na LC 123/2006?**

<sup>6</sup> PONTALTI, Mateus. Manual de Direito Tributário. 3. ed., rev, atual. e ampl. São Paulo: JusPodvm, 2022, p. 413.

O art. 9º, §§ 4º e 5º, da LC nº 123, de 14 de dezembro de 2006, que instituiu o **Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte (Simples Nacional)**, esclarece que a baixa do ato constitutivo da sociedade não implica na extinção das obrigações tributárias, não impede o posterior lançamento dos tributos devidos e importa na responsabilidade solidária dos empresários, dos titulares, dos sócios e dos administradores no período da ocorrência dos respectivos fatos geradores<sup>7</sup>.

Ao tratar dessa matéria, o Superior Tribunal de Justiça consolidou o entendimento de que tanto a redação do art. 9º da LC 123/2006 como da LC 147/2014, apresentam interpretação de que no caso de micro e pequenas empresas é possível a responsabilização dos sócios pelo inadimplemento do tributo, com base no art. 134, VII, do CTN, cabendo-lhe demonstrar a insuficiência do patrimônio quando da liquidação para exonerar-se da responsabilidade pelos débitos. (REsp 1876549/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 3/5/2022, DJe de 6/5/2022.)

O contrato social da empresa não faz qualquer menção e a Fiscalização tão somente colocou o “ME” no Relatório Fiscal, sem que tenha informado, anexado documento ou comprovado que a CLINIC CENTER era pequena ou microempresa enquadrada no regime do Simples Nacional. Confira-se:

---

<sup>7</sup> Art. 9º O registro dos atos constitutivos, de suas alterações e extinções (baixas), referentes a empresários e pessoas jurídicas em qualquer órgão envolvido no registro empresarial e na abertura da empresa, dos 3 (três) âmbitos de governo, ocorrerá independentemente da regularidade de obrigações tributárias, previdenciárias ou trabalhistas, principais ou acessórias, do empresário, da sociedade, dos sócios, dos administradores ou de empresas de que participem, sem prejuízo das responsabilidades do empresário, dos sócios ou dos administradores por tais obrigações, apuradas antes ou após o ato de extinção.

Art. 9º O registro dos atos constitutivos, de suas alterações e extinções (baixas), referentes a empresários e pessoas jurídicas em qualquer órgão dos 3 (três) âmbitos de governo ocorrerá independentemente da regularidade de obrigações tributárias, previdenciárias ou trabalhistas, principais ou acessórias, do empresário, da sociedade, dos sócios, dos administradores ou de empresas de que participem, sem prejuízo das responsabilidades do empresário, dos titulares, dos sócios ou dos administradores por tais obrigações, apuradas antes ou após o ato de extinção. (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

(...)

§4º Abaixo referida no § 3º não impede que, posteriormente, sejam lançados ou cobrados impostos, contribuições e respectivas penalidades, decorrentes da simples falta de recolhimento ou da prática comprovada e apurada em processo administrativo ou judicial de outras irregularidades praticadas pelos empresários, pelas microempresas, pelas empresas de pequeno porte ou por seus titulares, sócios ou administradores.

§4º A baixa do empresário ou da pessoa jurídica não impede que, posteriormente, sejam lançados ou cobrados tributos, contribuições e respectivas penalidades, decorrentes da falta do cumprimento de obrigações ou da prática comprovada e apurada em processo administrativo ou judicial de outras irregularidades praticadas pelos empresários, pelas pessoas jurídicas ou por seus titulares, sócios ou administradores. (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

§5º A solicitação de baixa na hipótese prevista no § 3º deste artigo importa responsabilidade solidária dos titulares, dos sócios e dos administradores do período de ocorrência dos respectivos fatos geradores.

§5º A solicitação de baixa do empresário ou da pessoa jurídica importa responsabilidade solidária dos empresários, dos titulares, dos sócios e dos administradores no período da ocorrência dos respectivos fatos geradores. (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

#### 4. Das Atividades da empresa **CLINIC CENTER S/S LTDA ME**

**4.1.** A empresa teve como CNAE - Código e Descrição da Atividade Econômica Principal o código 86.10-1-02, correspondente a ATIVIDADES DE ATENDIMENTO EM PRONTO – SOCORRO E UNIDADES HOSPITALARES PARA ATENDIMENTO A URGÊNCIAS

**4.2.** A empresa **CLINIC CENTER S/S LTDA ME** foi constituída como uma Sociedade Simples, um tipo Societário introduzido no ordenamento jurídico brasileiro pelo Novo Código Civil, de 2002, Lei 10.406/2002. A empresa teve aprovada seu REGISTRO CIVIL DE PESSOA JURÍDICA protocolado sob nº 6.790 e registrado no Livro A, sob nº 1.498, em 12/05/2009 . O registro foi feito no Cartório do 1º Ofício 2º Zona – Serra – ES

**4.3.** A empresa **CLINIC CENTER S/S LTDA ME** foi constituída para prestar serviços médicos de Pronto Socorro Pediátrico ao Hospital Metropolitano S/A, CNPJ 32.402.414/0001-33 , empresa com sede na Avenida Eudes Scherrer de Souza , 488 , Bairro Laranjeiras , Serra – ES , CEP 29165-680 . Toda a atividade da empresa **CLINIC CENTER S/S LTDA ME** , do início de atividades ao encerramento , deu-se exclusivamente através de prestação de serviço ao Hospital Metropolitano S/A . O endereço da empresa CLINIC CENTER é o mesmo do Hospital Hospital Metroplitano S/A, local da Prestação de Serviços .

A

No contrato social da empresa não existe “ME”.

Veja-se:

**VALDECIR ARRIVABENI**, brasileiro, casado pelo regime parcial de bens, médico, residente e domiciliado a Rua Paulo Silva, 209, Mata da Praia, Cep. 29065-600, Vitória, ES, nascido a 18/12/1958, natural de Colatina, Estado do Espírito Santo, filho de Alfredo Arrivabeni e Luiza Dadalto Arrivabeni, portador da CI 488.931/ES e do CPF 493.191.837-91 e CRM 3661/ES; resolvem constituir uma sociedade simples ltda, de acordo com as disposições da Lei 10.406/2002, supletivamente pela Lei 6.404/1976, regendo-se ainda pelas seguintes cláusulas:

**Cláusula Primeira:**

A sociedade terá a denominação **CLINIC CENTER S/S LTDA**, e o início das atividades terá lugar na data de assinatura do presente instrumento e o prazo de duração será por tempo indeterminado.

**Cláusula Segunda:**

A sede da sociedade é **Av. Eudes Scherrer Souza, 488, Parque Residencial de Laranjeiras, CEP. 29165-680, Serra, ES**, e por deliberação dos sócios poderá abrir, manter, transferir e extinguir filiais, em qualquer ponto do território nacional observada as prescrições legais vigentes.

**Cláusula Terceira:**

A sociedade se dedicará ao ramo de: **prestação de serviços em “atendimento em pronto socorro e unidades hospitalares para atendimento à urgências – CNAE 8610-1/02; Atividades médicas ambulatoriais restrita a consultas – CNAE 86305/03; prestação de serviços médicos em “atividades de atenção ambulatorial não especificadas anteriormente” – CNAE 8630-5/99;**

(...)

**Parágrafo Primeiro:** A responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social.

**Parágrafo Segundo:** Os sócios não respondem subsidiariamente pelas obrigações sociais (Art. 997-NCC).

**Parágrafo Terceiro:** As quotas são indivisíveis e não poderão ser cedidas ou transferidas a terceiros sem o consentimento da maioria dos sócios, a quem fica assegurado, em igualdade de condições e preço, direito de preferência para a sua aquisição, se postas à venda, formalizando, se realizada a cessão delas, alteração contratual pertinente.

Na sessão de 07/03/2023, esta Turma julgadora concluiu pela conversão do julgamento em diligência (Resolução nº 2402-001.213 – fls. 566 a 573) para a Unidade de Origem informar se, à época dos fatos ferradores, a CLINIC CENTER S/S LTDA estava realmente enquadrada como **pequena empresa ou microempresa (ME) e era optante pelo regime do SIMPLES.**

Como resposta, sobreveio a Informação Fiscal (fls. 576 a 580 e documentos) com a anotação de que, para o período de 08/2013 a 08/2014, a empresa citada era enquadrada como empresa de pequeno porte, todavia sua tributação era pelo regime do Lucro Presumido, e não pelo regime do SIMPLES. Nesse sentido, dispôs a Informação Fiscal que (fl. 578):

9 - Digno notar que, por força do art. 9º, §§ 4º e 5º, da LC nº 123/2006, a baixa do ato constitutivo da sociedade microempresa ou empresa de pequeno porte, esteja ou não aderida ao SIMPLES NACIONAL, não implica na extinção das obrigações tributárias, não impede o posterior lançamento dos tributos devidos e importa na responsabilidade solidária dos empresários, dos titulares, dos sócios e dos administradores no período da ocorrência dos respectivos fatos geradores, fato ademais enfatizado na mencionada Resolução do CARF.

10 – Nesse diapasão, o que é indispensável, para verificação da responsabilidade (solidária) prevista no art. 9º, §§ 4º e 5º, da LC nº 123/2006 é aferir, concretamente, se a empresa estava ou não enquadrada como microempresa ou empresa de pequeno porte, indiferente se aderida ao SIMPLES NACIONAL.

11 – Tecidas essas linhas introdutórias, podemos prestar as informações que requer o CARF.

12 – Primeiramente, deve-se trazer que a empresa CLINIC CENTER S/S LTDA – ME nunca aderiu ao SIMPLES NACIONAL (DOC 001). Já dissemos, a adesão é facultada às microempresas e empresa de pequeno porte. O exame das Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, abaixo mencionadas, revelam, ao longo de toda a existência da empresa, a adoção do regime do Lucro Presumido. (grifo nosso)

Contudo, tenho que haja algumas imprecisões nas orientações acima.

É necessário que a **Microempresa ou a Empresa de Pequeno Porte esteja enquadrada no regime do Simples Nacional, instituído pela LC nº 123/2006, para que a ela sejam aplicados os dispositivos desta lei. A adesão ao regime do SIMPLES é voluntária, conforme extrai-se do art. 16 da LC 123/2006. Assim, “*nada impede que uma pessoa jurídica que se enquadre nos requisitos de pequena empresa ou de microempresa opte por recolher sua tributação de acordo com o regime ordinário*”<sup>8</sup>.**

Vale lembrar, ainda, que o Código Civil disciplina a responsabilidade dos sócios, nos diversos tipos de sociedades, indicando em que situação o sócio responde solidariamente, ou não e o art. 1.052 prevê a limitação da responsabilidade dos sócios ao valor de suas quotas, no caso de sociedade limitada.

Ademais, quanto à responsabilidade de terceiros, não cabe, nessa etapa, inovação quanto ao fundamento legal do lançamento para buscar a responsabilização dos sócios.

<sup>8</sup> PONTALTI, Mateus. Manual de Direito Tributário. 3. ed., rev, atual. e ampl. São Paulo: JusPodvm, 2022, p. 761.

O art. 134 do CTN trata da responsabilidade dos sócios no caso de liquidação de sociedade de pessoas e a aplicação do art. 135 do CTN, por sua vez, está condicionada à efetiva existência de poderes de gerência/direção sobre a empresa e desde que esses poderes sejam **COMPROVADAMENTE UTILIZADOS COM EXCESSO DE PODER OU INFRAÇÃO À LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTOS**. Ou seja, a imputação de responsabilidade deve ser feita com provas de que o responsável atuou em fraude à lei, contrato social ou estatuto, não bastando simplesmente indicar que o cargo ocupado teria poderes para tanto.

A Primeira Seção do STJ, ao julgar, sob o rito dos recursos repetitivos, o Recurso Especial nº 1.101.728/SP, fixou o entendimento de que “a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN”. No mesmo sentido dispõe a Súmula 430/STJ: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.

O entendimento do CARF é nesse mesmo sentido:

(...) SOCIEDADE LIMITADA. PRÓ-LABORE. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. NECESSIDADE DE DISCRIMINAÇÃO DOS VALORES PAGOS OU CREDITADOS. INCIDÊNCIA. Não há vedação legal para distribuição aos sócios de lucros de forma desproporcional à sua participação no capital, desde que devidamente estipulada no contrato social, em conformidade com a legislação societária. Quando a atividade econômica da sociedade é exercida diretamente pelos sócios, mediante a prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões regulamentadas, é obrigatória a discriminação entre a parcela da distribuição de lucros e aquela paga pelo trabalho. Pelo menos parte dos valores pagos pela sociedade ao sócio que lhe presta serviços terá natureza jurídica de retribuição pelo trabalho, sujeita à incidência de contribuição previdenciária. Na ausência de segregação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente de distribuição de lucros, inclusive a título de antecipação mensal ou trimestral, a incidência da contribuição previdenciária ocorre sobre os valores totais pagos ou creditados aos sócios. **MULTA QUALIFICADA. IMPROCEDÊNCIA. Afasta-se a qualificadora da multa de ofício, com redução do percentual da penalidade a 75%, quando o conjunto probatório descrito pela autoridade lançadora é insuficiente como prova cabal do evidente intuito de fraude na conduta do sujeito passivo.** **RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIOS ADMINISTRADORES. INFRAÇÃO À LEI OU CONTRATO SOCIAL. DEMAIS SÓCIOS. INTERESSE COMUM. EXCLUSÃO DO VÍNCULO. Exclui-se o vínculo de responsabilidade solidária atribuído aos sócios administradores quando o acervo probatório descrito pela autoridade lançadora não é suficiente para comprovar a prática dolosa de atos com excesso de poderes ou infração à lei ou contrato social. Além disso, na falta de demonstração do interesse jurídico dos sócios coobrigados, e não meramente econômico, na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária, também impõe-se retirá-los do polo passivo do auto de infração.**

(Acórdão 2401-007.308, Rel. Cons. Matheus Soares Leite, publicado 16/03/2020).

Disto, concludo pelo provimento do recurso voluntário em face da ilegitimidade passiva do recorrente.

### 3. Do Vínculo de Emprego considerado pela Fiscalização

Atualmente, tramitam no Supremo Tribunal Federal duas Arguições de Descumprimento de Preceito Federal (ADPFs nº 606 e nº 647) que questionam a constitucionalidade das decisões do CARF e das DRJs que conferem competência para o Auditor Fiscal da Receita Federal reconhecer vínculo de emprego sem a intermediação e o pronunciamento jurisdicional da Justiça do Trabalho.

No CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), prevalece o entendimento de que, *“Se a fiscalização constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições caracterizadoras da relação de emprego, deve desconsiderar o vínculo pactuado e enquadrar tal segurado como empregado, sob pena de responsabilidade funcional”* (Acórdão nº 2402-006.976, publicado em 07/03/2019).

O posicionamento encontra fundamento no art. 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social (Decreto nº 3.048/99), ao estabelecer que, se o Auditor Fiscal constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições de **empregado**, deve desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado; e no art. 9º do mesmo Diploma normativo que caracteriza o empregado como aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural a empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado. Ricardo Resende esclarece que *“a relação de trabalho é gênero (alcançando toda modalidade de trabalho humano), ao passo que a relação de emprego (relação de trabalho subordinado) é espécie. Por este motivo, é verdadeira a assertiva segundo a qual toda relação de emprego é relação de trabalho, mas nem toda relação de trabalho é relação de emprego (...). Assim, segundo expressa o autor, a relação de emprego é apenas uma das modalidades da relação de trabalho, e ocorrerá sempre que preenchidos os requisitos legais específicos, que, no caso, estão previstos nos arts. 2º e 3º da CLT”*<sup>9</sup>.

O art. 3º da CLT assevera que o empregado é toda pessoa física que presta serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário. Na falta de um desses requisitos, não está configurada a relação de emprego. No mesmo sentido, o art. 12 da Lei nº 8.212/91 preconiza que empregado é aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado.

<sup>9</sup> RESENDE, Ricardo. Direito do Trabalho. 8ª edição. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2020, página 74.

Quanto à subordinação, Maurício Godinho Delgado explica que consiste, “situação em que se encontra o trabalhador, decorrente da limitação contratual da autonomia de sua vontade, para o fim de transferir ao empregador o poder de direção sobre a atividade que desempenha”<sup>10</sup>. No tocante ao caráter não eventual, Ricardo Resende esclarece que “o trabalhador não eventual é aquele que trabalha de forma repetida, nas atividades permanentes do tomador, e a este fixado juridicamente”<sup>11</sup>.

A autoridade fiscal, ao exercer a fiscalização acerca do efetivo recolhimento tributário, possui o dever de investigar a relação laboral entre a empresa e as pessoas que a ela prestam serviços. Caso constate que a empresa erroneamente descaracteriza a relação empregatícia, a fiscalização deve proceder a autuação, a fim de que seja efetivada a arrecadação. Todavia, a constatação deve ser feita de forma clara, precisa, com base em provas; não sendo válido o lançamento que se baseia em indícios ou presunções.

Esse é o entendimento do CARF no sentido de que *é ônus da fiscalização munir o lançamento com todos os elementos de prova dos fatos constituintes do direito da Fazenda. Na ausência de provas, o lançamento tributário deve ser cancelado* (Acórdão nº 3301-003.975, publicado em 05/10/2017).

O processo administrativo fiscal é regido por diversos princípios, dentre eles o da verdade material, que impõe a perseguição pela realidade dos fatos praticados pelo contribuinte, podendo o julgador, inclusive de ofício, independentemente de requerimento expresso, realizar diligências para aferir os eventos ocorridos<sup>12</sup>.

Com relação à figura do médico plantonista, existem posicionamentos diversos dos tribunais trabalhistas quanto à caracterização do vínculo de emprego, sobretudo quanto à subordinação e à eventualidade, ou não, dos serviços prestados.

Em certo julgado, o Tribunal Regional do Trabalho da 4ª Região<sup>13</sup> **negou** o reconhecimento da relação de emprego do médico plantonista sob o fundamento de que restou comprovado, nos autos, que o médico usava a estrutura do hospital para prestar seus serviços, atendendo pelo SUS ou particulares, de forma autônoma, e, portanto, não havia subordinação. Em outro julgado, o Tribunal Regional do Trabalho da 15ª Região<sup>14</sup> considerou **caracterizado** o vínculo de emprego do médico plantonista porque “o próprio preposto da empresa confessa que o labor se dava em plantões durante todas as segundas-feiras e a testemunha do trabalhador, Dr.

<sup>10</sup> DELGADO, Maurício Godinho. 3ª edição. São Paulo: LTr, 2004, p. 302.

<sup>11</sup> RESENDE, Ricardo. Direito do Trabalho. 8ª edição. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2020, página 77.

<sup>12</sup> Valendo-me de julgado proferido pelo CARF (em que a fiscalização havia desvalidado a existência da cooperativa para considerar como relação de emprego), “A *desconsideração do vínculo de natureza societária para o vínculo de natureza **trabalhista restou incompleto pela fiscalização**, tendo em vista que houve, efetivamente, certo aqodamento por ocasião da conclusão dos trabalhos da Autoridade Administrativa incumbida de verificar os procedimentos levados a efeito pelo contribuinte. Não se observou, naquele instante, e na plenitude, o tipo de relação jurídica existente a partir da formação da cooperativa. Ao agir da forma em que agiu, a fiscalização, bem como o Relator originário destes autos, deixaram de observar os comandos insertos no art. 110 do Código Tributário Nacional – CTN” (Acórdão nº 2803-00.556).*

<sup>13</sup> TRT da 4ª Região. Processo RO 0000122-86.2010.5.04.0402, 24/03/2011.

<sup>14</sup> TRT da 15ª Região. Processo RO 0010787-75.2013.5.15.0039, publicado em 28/04/2014.

Armando, que era quem organizava a escala de serviços, disse que os plantões também eram feitos aos sábados”.

O Tribunal Regional do Trabalho da 4ª Região<sup>15</sup> assim comentou sobre a posição do médicos plantonistas:

“Não resta a menor dúvida que os profissionais liberais, como é o caso dos médicos, podem prestar serviços de forma subordinada, e são empregados, ou de forma autônoma, por meio de contratos civis.

(...) O associamento em cooperativas, a contratação de convênios ou de credenciamentos, o agrupamento de profissionais por especialização para a prestação mais abrangente de serviços, se revelaram fórmulas criativas e eficazes para o enfrentamento das vicissitudes do mercado, sem que fosse perdida, integralmente, a liberalidade da profissão.

Essa realidade, todavia, não retira do profissional a sua condição de diferenciado no contexto da sociedade brasileira. É diferenciado pelo grau de instrução conquistado, pelo estágio cultural alcançado, pelas oportunidades que lhe são oferecidas, não importando a quantidade delas.

(...) **Quando se discute a existência de relação de emprego de profissional detentor de formação superior, é relevante investigar os antecedentes dessa contratação, a qualificação e condições pessoais desse trabalhador e, o quanto possível, a intenção das partes ao ajustarem a prestação dos serviços.**

A análise dos Tribunais trabalhistas quanto à caracterização do vínculo de emprego não se limita à checagem de horário de trabalho e o popular “bater o ponto” do médico plantonista para considerar a existência de habitualidade e subordinação. Em grande parte, utilizam provas documentais e testemunhais produzidas em audiências específicas para esta finalidade.

Isso porque não há vinculação jurídica direta entre a existência de horário de trabalho e a existência de subordinação e de habitualidade. Exige-se, no mínimo, a existência de fiscalização concomitante com a imposição de horários.

Ainda, que exista planilhas de frequência e horários pré-estabelecidos de plantões, não existe subordinação se os médicos têm a possibilidade de escolher os plantões e a possibilidade de se afastarem dos plantões sem a autorização do contratante<sup>16</sup>. As planilhas de horários, quando  **muito**, podem ser **indícios** de uma relação de emprego. No entanto, **indício não é critério jurídico apto a validar o lançamento tributário que está diretamente subordinado ao princípio da legalidade.**

<sup>15</sup> TRT da 4ª Região. Processo RO 00946.731/01-2, Publicado em 04/11/2002.

<sup>16</sup> (...) Resta afastada a existência de vínculo de emprego ante a admissão pela parte reclamante da disponibilidade para escolha dos plantões e da possibilidade de afastamento da prestação de serviços sem autorização da reclamada. (TRT da 14ª Região. RO nº 01179-2003-005-04-00-3).

O art. 9º do Decreto nº 70.235/72 dispõe que a exigência do crédito tributário deve vir acompanhada dos elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. Pois bem, seja para fins trabalhistas ou fiscais, o que não muda é a realidade fática dos médicos plantonistas no contexto da sociedade.

A análise quanto à existência de subordinação e de habitualidade na relação de trabalho não é tão simples e/ ou objetiva quanto a desenvolvida, em diversas oportunidades, nos autos de um processo administrativo fiscal. Assim como a análise relativa ao lançamento tributário não é tão simplória; e, não por outro motivo, existe um tribunal administrativo especializado para tanto.

Inclusive, o Superior Tribunal de Justiça perfilha o entendimento de impossibilidade de verificar a caracterização de relação de emprego em processo administrativo, que não dispõe de audiências, provas testemunhais, depoimentos, entre outros meios de prova legalmente admitidos no sistema jurídico vigente<sup>17</sup>.

Portanto, concluo pelo provimento do recurso voluntário para cancelar o lançamento.

#### **4. ENDEREÇAMENTO DE INTIMAÇÕES DE ATOS PROCESSUAIS NA PESSOA DO PROCURADOR.**

Não encontra respaldo legal nas normas do Processo Administrativo Fiscal a solicitação para que a Administração Tributária efetue as intimações de atos processuais administrativos na pessoa e no domicílio profissional do procurador (advogado) constituído pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Neste sentido dispõe a Súmula CARF nº 110.

#### **Conclusão**

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Gregório Rechmann Junior – Redator Ad Hoc**

### **VOTO VENCEDOR**

Conselheiro Gregório Rechmann Junior – Redator designado do voto vencedor

Conforme já exposto linhas acima, trata-se o presente caso de lançamento fiscal referente à cobrança de crédito tributário correspondente à contribuição da empresa prevista no artigo 22, inciso III, da Lei nº 8.212/1991, incidente sobre a remuneração paga sob a forma de lucros distribuídos no período de 08/2013 a 08/2014.

<sup>17</sup> AgInt no REsp 1586345/SP, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 01/06/2020, DJe 04/06/2020.

*e acordo com o relatório fiscal, a empresa Clinic Center S/S LTDA, CNPJ 10.826.184/0001-05, foi administrada por Valdecir Arrivabeni, CPF 493.191.837-91, até a sua extinção, em 02/02/2015. Em 30/06/2015, data posterior à baixa da empresa, formalizou-se procedimento fiscal através do qual se constatou que os pagamentos efetuados sob a forma de distribuição de lucros ao sócio-administrador e aos demais sócios configuravam, na realidade, remunerações vinculadas à prestação de serviços, mais especificamente, aos plantões trabalhados pelos sócios, todos médicos (...) o presente processo trata das remunerações efetuadas ao sócio Kaio Roger de Souza Pinto, CPF 072.963.786-70, incluído, com base no exposto acima, como responsável solidário.*

Neste espeque, tem-se que a autoridade fiscal considerou que os valores pagos a título de distribuição de lucros deveriam ser enquadrados no conceito de salário de contribuição, nos termos do art. 28, inc. III, da Lei nº 8.212/1991.

Pois bem!

Para o que interessa no momento, cumpre destacar que, na sessão de julgamento realizada em 07 de março de 2023, este Colegiado converteu o julgamento do presente processo administrativo em diligência para que a Unidade de Origem informasse, em síntese, *se, à época dos fatos geradores, a CLINIC CENTER S/S LTDA estava realmente enquadrada como pequena empresa ou microempresa (ME).*

Em atenção ao quanto solicitado, foi emitida a Informação Fiscal de p. 576, por meio da qual o preposto fiscal diligente, dentre outras relevantes informações, destacou que o *exame das Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, abaixo mencionadas, revelam, ao longo de toda a existência da empresa, a adoção do regime do Lucro Presumido.*

Neste espeque, tendo em vista que (i) por meio do presente lançamento fiscal a fiscalização considerou *que os valores pagos a título de distribuição de lucros deveriam ser enquadrados no conceito de salário-de-contribuição* e que (ii) a empresa / fonte pagadora apurou o IRPJ com base no lucro presumido, surge a dúvida: a empresa / fonte pagadora detinha lucros a distribuir?

Neste contexto, à luz do princípio da verdade material, paradigma do processo administrativo fiscal, entendo ser imprescindível, no caso vertente, a conversão do presente julgamento em diligência para a Unidade de Origem para que a autoridade administrativa fiscal, fazendo as intimações e/ou diligências que julgar necessárias, preste os seguintes esclarecimentos:

(i) a empresa / fonte pagadora possuía lucros a distribuir no período fiscalizado? Caso positivo, tais lucros estão registrados / demonstrados nos documentos fiscais e contábeis da empresa e foram regularmente tributados na pessoa jurídica?

(ii) elaborar informação conclusiva com as informações solicitadas;

(iii) intimar o Contribuinte do resultado da diligência fiscal, para, querendo, apresentar competente manifestação, no prazo de 30 dias;

Após, retornar os autos para este Conselho para prosseguimento do julgamento do recurso voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Gregório Rechmann Junior – Redator *designado***