



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15956.720189/2017-95
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-009.986 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de outubro de 2021
Recorrente DESIDÉRIO PLANTÕES MÉDICOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2015 a 31/12/2015

PAGAMENTO A TÍTULO DE DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS ÀS PESSOAS ESTRANHAS AO QUADRO SOCIAL DA EMPRESA TIDOS COMO “SÓCIOS DE FATO”. IMPOSSIBILIDADE

Deve ser mantida a exigência fiscal dos contribuintes individuais considerados não sócios e constatados pela fiscalização, uma vez que eles não têm o benefício da lei, pois não ficou constatado que eram também sócios.

MULTA QUALIFICADA. APLICAÇÃO.

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. No caso, a autoridade fiscal conseguiu comprovar que o sujeito passivo agiu dolosamente para ocultar os fatos geradores das contribuições previdenciárias, o que justifica a qualificação da multa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Andréa Viana Arrais Egypto (relatora), Rayd Santana Ferreira e Wilderson Botto que davam provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a qualificadora da multa de ofício, reduzindo-a para 75%. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rodrigo Lopes Araújo.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lopes Araújo – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Miriam Denise Xavier (Presidente), Andréa Viana Arrais Egypto, Gustavo Faber de Azevedo, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araujo, Rayd Santana Ferreira e Wilderson Botto (suplente convocado).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da decisão da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador - BA (DRJ/SDR) que, por unanimidade de votos, julgou PROCEDENTES os lançamentos, conforme ementa do Acórdão nº 15-44.777 (fls. 1051/1066):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2015 a 31/12/2015

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. JULGAMENTO ORIGINÁRIO POR ÓRGÃO ADMINISTRATIVO. INCOMPETÊNCIA.

A instância administrativa é incompetente para se manifestar originariamente sobre a constitucionalidade ou legalidade de ato normativo.

EMPRESA REGULARMENTE CONSTITUÍDA. QUADRO SOCIETÁRIO. ALTERAÇÃO. REGISTRO NECESSÁRIO.

O registro juridicamente válido de ato de alteração do contrato social é requisito para a inclusão ou exclusão de sócios em empresas regularmente constituídas.

LUCROS DISTRIBUÍDOS. SÓCIOS E NÃO SÓCIOS. NATUREZA DE RENDIMENTOS PELO TRABALHO. VERDADE MATERIAL. PREVALÊNCIA.

No Direito Tributário, prevalecem o princípio da verdade material e a real natureza dos atos praticados e dos fatos ocorridos.

O pagamento de rendimentos pelo trabalho de forma simulada a título de distribuição de lucros a profissionais que prestaram serviços à sociedade, abrangendo pessoas integrantes e não integrantes do quadro societário, afronta o contrato social, a lei civil e a legislação tributária, exigindo o lançamento de ofício dos créditos tributários decorrentes.

SIMULAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO. MULTA DE OFÍCIO. ALÍQUOTA DUPLICADA.

A alíquota da multa aplicada em lançamentos de ofício de créditos tributários deve ser duplicada nas hipóteses de comprovação da ocorrência de simulação, fraude ou conluio.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIO ADMINISTRADOR. EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTOS. APLICABILIDADE.

O sócio administrador da pessoa jurídica está sujeito a responder pessoalmente com o seu patrimônio pela totalidade dos créditos tributários decorrentes dos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O presente processo trata do Auto de Infração CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DA EMPRESA E DO EMPREGADOR (fls. 02/08), no valor total de R\$ 533.305,66, consolidado em 28/09/2017, relativo às contribuições patronais previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas a segurados contribuintes individuais referentes aos

profissionais médicos não pertencentes ao quadro societário da empresa, e os acréscimos legais correspondentes, aplicando o percentual de 150% para a multa de ofício.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 09/14), temos que:

1. A fiscalização constatou que, nos anos de 2013 a 2016, o contribuinte pagou mensalmente valores a título de distribuição de lucros a sócios e a pessoas não integrantes do seu quadro societário, proporcionalmente aos serviços médicos prestados, correspondentes de fato a honorários médicos, por meio de simulação;
2. A conduta descrita acima fez com que o contribuinte deixasse de declarar e recolher as contribuições previdenciárias incidentes sobre tais remunerações pagas aos profissionais que lhe prestaram serviços, na condição de segurados obrigatórios do RGPS como contribuintes individuais, nos termos do art. 22, inciso III, da Lei nº 8.212/91;
3. A empresa autuada foi constituída com 31 sócios, sendo o capital dividido em 3.000 cotas, das quais 2.970 pertenciam ao sócio administrador Vagner Luís Desidério e as 30 cotas restantes estavam divididas entre os demais 30 sócios.
4. Ao longo do tempo, o contrato social sofreu alterações, principalmente para excluir e incluir sócios, chegando a dispor de 107 sócios no final de 2015, encerrando o período fiscalizado com 90 sócios no final de 2016, quando o sócio administrador possuía 75% do capital social;
5. O sócio administrador era o único a receber pró-labore, no valor de um salário mínimo mensal, e representava todos os demais supostos sócios por procuração, exercendo a administração da sociedade de forma exclusiva;
6. Na contabilidade, constam pagamentos a título de distribuição de lucros nos diversos meses fiscalizados, em dias diversos ao longo dos meses, destinados ao mesmo profissional;
7. Os pagamentos foram feitos a profissionais integrantes e não integrantes do quadro social da empresa, abrangendo médicos que só vieram a integrar a sociedade posteriormente e médicos que sequer chegaram a ser sócios, em afronta ao próprio contrato social da empresa;
8. As bases de cálculo das contribuições previdenciárias lançadas corresponderam aos valores pagos mensalmente a cada profissional beneficiário, extraídos da escrita contábil do autuado e discriminados em planilha constante dos autos;
9. Foi aplicada multa de ofício no percentual de 150%, com fulcro no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, combinado com o art. 44, inciso I e §1º, da Lei nº 9.430/96, e com os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64;
10. Foi atribuída responsabilidade tributária pelos créditos lançados de ofício ao sócio administrador à época, com fundamento no art. 135, inciso III, e no art. 124, inciso I, ambos do Código Tributário Nacional - CTN;

11. Foi emitida Representação Fiscal para Fins Penais por sonegação de contribuição previdenciária, conforme tipificada no art. 337-A, inciso I, do Código Penal.

O contribuinte e o Responsável tributário tomaram ciência dos Autos de Infração, via Correio, em 02/10/2017 (fl. 53 e 58) e, em 30/10/2017, apenas o contribuinte apresentou tempestivamente sua Impugnação de fls. 234/266, instruída com os documentos nas fls. 267 a 1043, cujos argumentos estão sumariados no relatório do Acórdão recorrido.

O Processo foi encaminhado à DRJ/SDR para julgamento, onde, através do Acórdão nº 15-44.777, em 07/08/2018 a 6ª Turma julgou no sentido de considerar PROCEDENTE o lançamento e a imputação de responsabilidade tributária ao sócio administrador da empresa pela totalidade do crédito tributário lançado.

O Contribuinte tomou ciência do Acórdão da DRJ/SDR, via Correio, em 21/08/2018 (fl. 1071) e, inconformado com a decisão prolatada em 19/09/2018, tempestivamente, apresentou seu RECURSO VOLUNTÁRIO de fls. 1074/1093, onde, em síntese:

1. Requer o sobrestamento do julgamento do recurso até o julgamento definitivo do tema 863;
2. Questiona a incidência da contribuição previdenciária sobre pagamentos realizados exclusivamente a título de distribuição de lucros;
3. Afirma que a distribuição de lucros pode ser realizada de forma desproporcional, levando em consideração a participação e a performance dos sócios;
4. Assevera acerca da ausência de dolo, fraude, conluio e simulação;
5. Contesta a multa qualificada e a responsabilidade tributária dos sócios administradores;
6. Pleiteia pela insubsistência do crédito tributário apurado no Auto de Infração à epígrafe.

Ao final, pugna pelo provimento do recurso.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Andréa Viana Arrais Egypto, Relatora.

Juízo de admissibilidade

O Recurso Voluntário foi apresentado dentro do prazo legal e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Mérito

O presente processo trata de exigência de Contribuições previdenciárias incidentes sobre valores pagos ou creditados a contribuintes individuais, com aplicação de multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento). Foi atribuída responsabilidade solidária do sócio administrador.

Segundo o Relatório Fiscal, o objeto social da empresa é a exploração do ramo de prestação de serviços médicos em regime ambulatorial e hospitalar. No quadro societário atuam médicos que realizam suas atividades em diversas empresas contratantes dos serviços da Desidério Plantões, e recebem remunerações pelo trabalho prestado a título de distribuição de lucros.

Afirma que, por se tratar de atividades de profissionais regulamentados, possibilitando atuação profissional em diversos locais de trabalho e que exercem suas atividades de forma autônoma, concluiu que os médicos sejam tratados como segurados contribuintes individuais, sujeitos à incidência de contribuição previdenciária patronal.

A fiscalização entendeu que a empresa se utilizou de procedimentos contábeis para ocultar fatos geradores das contribuições previdenciárias e simular como distribuição de lucros as remunerações feitas a segurados contribuintes individuais, contratados para prestar serviços médicos, como cessão de mão de obra à sua clientela. Foi configurada simulação e irregularidades na distribuição de lucros.

Inicialmente, sobre o pedido de sobrestamento do processo, referido pleito não encontra respaldo no regimento interno desse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Pois bem. Conforme visto, a sociedade firmava contratos para prestar serviços a hospitais e para cumprir tais contratos, dispunha de um quadro de médicos.

Cabe nesse ponto destacar a legislação acerca da matéria:

Lei 8.212/91

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

[...]

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

[...]

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

Decreto 3.000/99

Art. 39. Não entrarão no cômputo do rendimento bruto:

XXVIII - os lucros e dividendos efetivamente pagos a sócios, acionistas ou titular de empresa individual, que não ultrapassem o valor que serviu de base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, deduzido do imposto correspondente (Lei nº 8.981, de 1995, art. 46);

Regulamento da Previdência Social (Decreto 3.048/99)

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

§ 1º São consideradas remuneração as importâncias auferidas em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a

qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades, ressalvado o disposto no § 9º do art. 214 e excetuado o lucro distribuído ao segurado empresário, observados os termos do inciso II do § 5º.

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

I - a remuneração paga ou creditada aos sócios em decorrência de seu trabalho, de acordo com a escrituração contábil da empresa; ou

II - os valores totais pagos ou creditados aos sócios, ainda que a título de antecipação de lucro da pessoa jurídica, quando não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social ou tratar-se de adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003)

Dessa forma, os valores percebidos pelos sócios a título de distribuição de lucros devidamente discriminados dos rendimentos do trabalho, não compõem a base de cálculo da contribuição previdenciária e do imposto sobre a renda.

A própria Receita Federal do Brasil já se pronunciou acerca do assunto, consoante se extrai da Solução de Consulta Disit/SRRF06 de nº 46, 24 de maio de 2010, a qual estabeleceu o seguinte:

O sócio cotista que receba pro labore é segurado obrigatório do RGPS, na qualidade de contribuinte individual, havendo incidência de contribuição previdenciária sobre o pro labore por ele recebido. Não incide a contribuição previdenciária sobre os lucros distribuídos aos sócios quando houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho (pro labore) e a proveniente do capital social (lucro) e tratar-se de resultado já apurado por meio de demonstração do resultado do exercício.- DRE.

Estão abrangidos pela não incidência os lucros distribuídos aos sócios de forma desproporcional à sua participação no capital social, desde que tal distribuição esteja devidamente estipulada pelas partes no contrato social, em conformidade com a legislação societária". DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei No- 8.212/1991, art. 12, inc. V, alínea "f"; Decreto No- 3.048/1999 - Regulamento da Previdência Social - RPS, art. 201, caput e §§ 1º e 5º, incs. I e II; Lei No- 10.406/2002, arts. 997, incs. IV e VII, 1.007, 1.008, 1.053 e 1.054.

Nesse sentido, não há vedação legal no que se refere à distribuição desproporcional de lucros em relação à participação social, nas sociedades simples e empresária que permitem a distribuição de lucros na forma avençada pelos sócios.

Ocorre que, de acordo com o que se verifica do item 7.1 do Relatório Fiscal, os fatos geradores das contribuições previdenciárias verificadas processo administrativo são as remunerações pagas, devidas ou creditadas, referentes aos serviços médicos e apuradas na conta contábil denominada "DISTRIBUIÇÃO DE LUCRO NO PERÍODO" e referentes aos profissionais não pertencentes ao quadro societário da empresa. Para estes créditos apurados não houve a apresentação de GFIP.

A empresa contribuinte assevera acerca da sociedade de fato e que no período de 03/2015 a 12/2015 os profissionais relacionados eram sócios minoritários "de fato" e, nessa qualidade, sujeitos de direito e deveres perante a empresa recorrente, dentre eles o recebimento de lucros.

No entanto, o Código Civil estabelece em seu art. 985 que a sociedade adquire personalidade jurídica com a inscrição, no registro próprio e na forma da lei, dos seus atos constitutivos (arts. 45 e 1.150).

Mesmo no caso das sociedades simples, há necessidade de estabelecimento de requisitos mínimos no contrato social, conforme se destaca:

Art. 997. A sociedade constitui-se mediante contrato escrito, particular ou público, que, além de cláusulas estipuladas pelas partes, mencionará:

I - nome, nacionalidade, estado civil, profissão e residência dos sócios, se pessoas naturais, e a firma ou a denominação, nacionalidade e sede dos sócios, se jurídicas;

II - denominação, objeto, sede e prazo da sociedade;

III - capital da sociedade, expresso em moeda corrente, podendo compreender qualquer espécie de bens, suscetíveis de avaliação pecuniária;

IV - a quota de cada sócio no capital social, e o modo de realizá-la;

V - as prestações a que se obriga o sócio, cuja contribuição consista em serviços;

VI - as pessoas naturais incumbidas da administração da sociedade, e seus poderes e atribuições;

VII - a participação de cada sócio nos lucros e nas perdas;

VIII - se os sócios respondem, ou não, subsidiariamente, pelas obrigações sociais.

Parágrafo único. É ineficaz em relação a terceiros qualquer pacto separado, contrário ao disposto no instrumento do contrato.

Nesse passo, não cabe o pagamento de dividendos à pessoas estranhas ao quadro social da empresa. No presente caso, os pagamentos realizados estavam dissonantes com o que estabelecido na legislação de regência, uma vez que não ficou constatado que não eram realizados aos sócios.

Embora o contribuinte traga toda uma argumentação doutrinária acerca do acordo entre as partes e dos sócios de fato, deve ser mantida a exigência fiscal por não ser possível a distribuição de lucros para aqueles que não pertencem ao quadro social da empresa.

Multa qualificada

O Auto de Infração formalizou a exigência tributária com a aplicação da multa no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), sob a justificativa de tipificação do art. 44, § 1º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que assim dispõe:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

O Recorrente assevera que jamais criou-se embaraço de forma dolosa para a fiscalização tomar conhecimento do fato gerador do tributo em questão e seus aspectos, conforme escrita contábil que não foi descaracterizada pela fiscalização. Afirma que o que ocorreu foi uma reestruturação da sociedade com propósitos lícitos, conforme argumentação doutrinária que traz sobre a “sociedade de fato” e dos “sócios de fato”.

Com efeito, entendo que no presente caso não houve comprovação, por parte da autoridade fiscal, da intenção pré-determinada do contribuinte, tipificadas nos artigos 71, 72 e

73, da Lei nº 4.502/64, com o fito de justificar a qualificação da multa, principalmente diante de atos e negócios jurídicos formalizados pelo contribuinte e que não se comprovou, na acusação fiscal, que tinham como objetivo a intenção de burlar o fisco.

No presente caso, diante da acusação fiscal, não se pode afirmar com a segurança necessária para a qualificação da multa, que o contribuinte agiu com dolo objetivando suprimir tributos. Não se justifica a aplicação da multa de 150% pela distribuição de lucros a sócios e não sócios, mormente porque não foi comprovado o intuito doloso de sonegar tributos. Mesmo porque, mesmo que não existam as formalidades necessárias a amparar a condição de sócio de direito, atuavam, inclusive com termos de acordo, como se sócios fossem.

Com efeito, não basta adotar o próprio mérito para justificar a qualificação da multa, impondo à fiscalização descrever com especificidade a conduta fraudulenta tendente a suprimir tributo, o que não restou constatado no presente caso.

Diante de todo o contexto dos autos, no que tange aos sócios, caberia a distribuição de lucros nos termos da legislação de regência e, quanto aos prestadores de serviços, não se vislumbra conduta dolosa de fraude ou simulação, capaz de justificar a qualificação da multa.

Assim, entendo pelo afastamento da aplicação da multa de ofício qualificada, reduzindo-a ao patamar básico de 75%.

No tocante à responsabilidade solidária atribuída ao sócio administrador, tendo em vista que o lançamento não foi impugnado pelo responsável tributário, não cabe ao contribuinte questionar a validade da responsabilidade atribuída a terceiro, conforme destacou a Súmula CARF nº 172, aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021:

A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado.

Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário da empresa e DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO para afastar a qualificadora da multa reduzindo-a para 75%.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto

Voto Vencedor

Conselheiro Rodrigo Lopes Araújo, Redator designado.

Com o devido respeito ao entendimento adotado pela ilustre Conselheira Relatora, ousou divergir quanto à qualificação da multa de ofício.

Como já exposto, os pagamentos realizados foram feitos a pessoas que sequer integravam o quadro social da empresa. Todavia, a contribuinte contabilizou todos esses pagamentos como distribuição de lucros: não só aqueles feitos a médicos que foram admitidos na sociedade posteriormente, mas também aqueles feitos a médicos que nunca tiveram registros de seus nomes como sócios.

Observe-se que a empresa foi constituída com 31 sócios, com capital dividido em 3.000 cotas, das quais 2.970 pertenciam ao sócio administrador e as demais 30 cotas restantes divididas entre os outros supostos 30 sócios. Ao final de 2015 a empresa chegou a dispor de 107 sócios, encerrando o ano de 2016 com 90 sócios.

Todavia, em todo o período o sócio administrador – o único a receber pro labore - representava os demais sócios por procuração, evidenciando que a inclusão e exclusão de sócios se destinava unicamente a repassar as remunerações por serviços prestados – em regime ambulatorial e de plantões médicos para outras empresas tomadoras - como se lucros distribuídos fossem.

Entende-se, nessa linha, que a conduta adotada visou, de forma deliberada, ocultar do Fisco a ocorrência dos fatos geradores das contribuições previdenciárias, o que justifica a aplicação da qualificadora da multa de ofício.

Assim, acompanhando a i. Relatora nas demais questões, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lopes Araújo