



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10980.723056/2019-11</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2302-003.895 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	6 de novembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	HYGEA GESTÃO & SAUDE LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

NATUREZA JURÍDICA DOS RENDIMENTOS PAGOS AOS SÓCIOS.

VERDADE MATERIAL.

Demonstrado que a escrituração contábil da pessoa jurídica fiscalizada não reflete a realização de uma distribuição regular de lucros, mas sim a remuneração por serviços prestados aos médicos a ela vinculados, cabível a exigência da contribuição previdenciária incidente sobre remunerações por serviços prestados por segurados contribuintes individuais.

AFERIÇÃO INDIRETA DAS BASES IMPONÍVEIS.

Uma vez constatada que a contabilidade da empresa não reflete a real remuneração dos segurados a seu serviço, o faturamento e o lucro, cabível a apuração dos tributos imponíveis mediante a aferição indireta de suas bases de cálculo.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Quando as provas carreadas aos autos evidenciam a intenção dolosa de impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais de modo a reduzir o montante do imposto devido, é cabível a duplicação do percentual da multa.

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO.

Cabível a aplicação da multa de ofício agravada quando verificado o não atendimento pela empresa, no prazo marcado, de intimação para apresentação de arquivos digitais.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.

Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, devendo responder solidariamente com o contribuinte pelo crédito tributário lançado.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por conhecer em parte dos recursos voluntários, não conhecendo da matéria precluída, e, na parte conhecida, por afastar as preliminares de nulidade e, no mérito, dar parcial provimento aos recursos voluntários para reduzir a multa de ofício a 150%.

Sala de Sessões, em 6 de novembro de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Alfredo Jorge Madeira Rosa** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente

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

## RELATÓRIO

Por bem reproduzir os fatos contidos nos autos, reproduzo abaixo trecho do relatório do acórdão recorrido.

### Relatório

Tratam os autos de constituição da contribuição previdenciária patronal mediante lançamento de ofício em face do contribuinte acima identificado,

resultante da identificação de pagamento de remuneração a contribuintes individuais que lhes prestaram serviços e não foram oferecidos à tributação.

#### **Do auto de infração**

O crédito tributário constituído - às fls. 2/11 dos autos digitalizados importa em R\$ 19.879.617,52 (Dezenove milhões, oitocentos e setenta e nove mil, seiscentos e dezessete reais e cinquenta e dois centavos) e é composto, além da contribuição previdenciária reputada por devida, pelos acréscimos dos juros de mora até o momento de sua constituição e da multa de ofício, agravada e qualificada, de 225%.

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

O crédito, constituído por aferição indireta das bases imponíveis, teve seu arbitramento fundamentado nos §§ 1º, 3º e 6º do artigo 33 da Lei nº 8.212/91, c/c arts. 231, 233 e 235 do Decreto nº 3.048/99 e com o art. 148 da Lei nº 5.172/66 (CTN).

Além do sujeito passivo direto foi vinculado como responsável solidário pela satisfação do crédito tributário o sr. Thiago Gayer Madureira (CPF nº 033.703.589-05), com fulcro no art. 135 da Lei nº 5.172/66, por atuação com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto.

#### **Do Relatório Fiscal**

Em seu relatório a auditoria informa que as atividades da empresa fiscalizada consistem em fornecimento de mão de obra especializada para prestação de serviços de saúde em instalações de terceiros, mormente entes públicos. A partir da análise das alterações do contrato social, evidenciou-se significativo aumento de sócio-cotistas com participação insignificante no capital da empresa, ao mesmo passo em que se preservou a maioria absoluta de participação nas cotas sociais destinadas ao administrador da empresa, o sr. Thiago Gayer Madureira.

Nessa linha deduz a Auditoria que para fazer frente aos contratos celebrados com os entes públicos, a fiscalizada precisaria de profissionais em quantidade adequada, razão pela qual teria admitido dezenas de sócios que trabalharam na execução dos contratos, conforme assim o declara o próprio contribuinte.

Mediante procedimentos de auditoria secundado por diversas intimações, retratados em seu relatório, a Fiscalização chegou à conclusão de que houve fraude perpetrada pela fiscalizada com a finalidade de evadir-se das contribuições previdenciárias. Nesse compasso, as remunerações foram ocultadas mediante a distribuição de lucros desproporcionais às cotas dos participantes e cuja metodologia de apuração jamais restou demonstrado, assim:

*A escrituração contábil da fiscalizada não permite o cálculo dos lucros passíveis de distribuição. Por isso, também no TIF 2 (item 3) foram pedidos esclarecimentos sobre a forma de apuração dos valores pagos ou registrados no ano-calendário 2014 na conta 541 – Distribuição de Lucros. Em sua resposta a fiscalizada não demonstrou como se apuraram os valores pagos às pessoas físicas constantes nos lançamentos nessa conta e subcontas. Fez novamente menção a ajustes entre os sócios sem apresentar qualquer registro formal de que tenha havido deliberação entre os sócios acerca de distribuição de lucros.*

Por outro giro, diversas inconsistências na contabilidade da autuada impediram a apuração das contribuições devidas de maneira direta. Dentre as inconsistências apontadas realça-se: i) não identificação dos beneficiários dos pagamentos da conta contábil "726 - distribuição de lucros", em cujo interior constam eventos de pagamentos mensais, típicos eventos de pagamento de remuneração pelo trabalho; ii) informação de pagamentos a pessoas físicas que não são sócias da fiscalizada, mas sim sócias das empresas Atena e Hera, estas sim, sócias da fiscalizada; iii) informação de pagamentos referente a "empréstimo para reforço de caixa" destituído de qualquer documento e sequer de contrapartida contábil que indique a alocação do alegado "reforço de caixa"; iv) divergência entre os saldos de encerramento e de abertura de rubricas contábeis básicas, como saldo de contas bancárias, lucros acumulados e conta caixa; tudo a denotar que a escrituração contábil da fiscalizada não é merecedora de fé.

Em outra linha, a análise das declarações prestadas pela empresa em GFIP revelou divergências entre os segurados declarados e a relação dos pagamentos realizados a pessoas físicas oferecidas pelo autuado, de maneira a se concluir que houve omissão de segurados e de bases tributárias impositivas. Também constatou-se que a fiscalizada prestou serviços a tomadores que não foram informados em GFIP, conforme cotejamento das Notas Fiscais com as informações prestadas, de maneira a concluir que houve omissão sobre fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Tudo sopesado, conclui a Fiscalização:

*As omissões quanto a apresentação de folha de pagamentos, atas de reuniões de sócios e de qualquer documento contábil apto a comprovar alguma de suas alegações, as contradições entre respostas às intimações e declarações em GFIP, a simulação na admissão de sócios à empresa e a imprestabilidade da escrituração contábil para apuração das contribuições previdenciárias devidas autorizam a adoção pela fiscalização do procedimento denominado aferição indireta, com respaldo no parágrafo 3º. do artigo 33 da Lei nº 8.212/91 e artigos 446 a 450 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009.*

*Para o cálculo das contribuições previdenciárias devidas pela autuada foi considerada como remuneração de sua mão-de-obra o percentual de 40%*

*(quarenta por cento) do valor dos serviços prestados aos tomadores referidos no item 3.1 e aos omitidos em GFIP conforme notas fiscais de serviço emitidas pela empresa no período fiscalizado e apresentadas em resposta ao TIFP.*

Os valores assim apurados por remuneração aferida foram deduzidos das remunerações declaradas em GFIP e os valores resultantes foram constituídos por omissão de remuneração mensal, conforme abaixo:

(...)

A par disso, entendeu-se que inexistem recolhimentos referentes aos fatos geradores ora lançados que possam lhe servir de créditos para serem apropriados nos presentes autos.

Deduz a Auditoria que a conduta perpetrada pelo contribuinte, "ao suprimir contribuições previdenciárias a seu cargo mediante omissão fraudulenta de pagamentos de remuneração pelo trabalho prestado por contribuintes individuais", é configuradora, em tese, do crime de sonegação de contribuição previdenciária, tipificado no art. 337-A, I e II do Código de Processo Penal, de maneira a ensejar a emissão de representação fiscal para fins penais ao Ministério Público Federal.

Do conjunto da obra deduziu a Auditoria que "a simulação e o engodo perpetrados são flagrantes e inescusáveis", na medida em que houve determinação deliberada de fraudar o Fisco, ao ocultar os pagamentos de remuneração a contribuintes individuais disfarçados de distribuições de lucros a sócios, de maneira que qualificou a multa nos termos do art. 44, I, § 1º da Lei nº 9.430/96. Por outro giro, a fiscalizada deixou de prestar esclarecimentos ao Fisco ao não atender às intimações que solicitaram informações tendentes a desvendar os ilícitos apurados e, especificamente, deixou de apresentar as informações de suas folhas de pagamento no formato MANAD, razão pela qual a multa foi agravada nos termos do artigo 44, I, §§ 1º e 2º da mesma Lei nº 9.430/96.

Quanto à co-responsabilidade tributária, com supedâneo no art. 135, III do Código Tributário Nacional, assim se posicionou:

*O sócio administrador da Hygea é solidariamente responsável tributário em relação às obrigações dessa pessoa jurídica. Conforme exhaustivamente demonstrado Thiago Gayer Madureira, único administrador da empresa, fraudou a legislação previdenciária mediante pagamentos simulados de lucros com o intuito de ocultar fatos geradores de contribuições previdenciárias (no caso, o pagamento de remunerações a contribuintes individuais em razão do trabalho prestado à empresa). A omissão dos fatos geradores está descortinada no presente relatório, que integra o auto de infração com o lançamento das respectivas contribuições previdenciárias a cargo da empresa.*

(...)

*A coordenação da fraude apontada esteve, em todo o período fiscalizado, sob domínio do sócio administrador. Note-se, conforme item 7, a concentração de poder decisório da empresa na pessoa de seu sócio administrador. Ao longo das alterações no contrato social da empresa cedeu parcelas ínfimas das cotas sociais apenas com o intuito de orquestrar a fraude descrita nesse relatório fiscal e manteve sempre a maioria da participação societária de modo a garantir seu controle e comando sobre a operação da Hygea.*

Tece mais considerações, típicas do feito.

#### **Da impugnação**

Cientificados dos autos em 25/05/2019 - doc de fls. 1695/1698 -, tanto o sujeito passivo direto quanto o responsável solidário protocolaram peça impugnatória conjunta em 25/06/2019 - de fls. 1703/1734 - cujos argumentos passamos a relatar, em apertada síntese.

Inicialmente, traçam breve histórico dos fatos e passam a argüir o seu direito, pela ordem:

- Da atividade social da empresa autuada - prestação de serviços de saúde de urgência e emergência - inexistência de fornecimento de mão de obra:

No tópico, refutam a "premissa equivocada" em que se pautou a ação fiscal, a saber, de que a atividade da empresa autuada consistiria no fornecimento de mão de obra especializada para a área de saúde de Municípios, com o seu conseqüente de "remuneração paga para retribuir o trabalho."

Nesse compasso, deduzem que "a atividade social da empresa fiscalizada não pode ser tida simplesmente como fornecimento de mão de obra, já que os próprios sócios da autuada prestaram (e prestam) serviços especializados de saúde aos usuários das prefeituras."(grifado no original)

Daí, dizem, não há falar-se em pagamento de remuneração para retribuir trabalho de mão de obra, mas sim em distribuição de lucro aos sócios da fiscalizada, cujo valores não são passíveis de tributação pela contribuição previdenciária patronal.

Nessa linha, defendem que, da leitura conjunta do contrato social da empresa com o quanto pactuado com os Municípios contratantes, avulta inexistir cessão de mão de obra, porque não presente qualquer tipo de subordinação, mas mera prestação de serviços médicos pelos sócios do contribuinte.

Citam, no bojo de sua articulação impugnatória, a existência de Mandado de Segurança envolvendo um dos Municípios contratantes, no qual, em demanda já transitada em julgado, concluiu-se não estarem presentes os requisitos legais da figura da cessão de mão de obra, uma vez que os serviços médicos seriam prestados pelos sócios da autuada e não há relação de subordinação entre os prestadores e a prefeitura.

Nesse compasso, concluem o tópico afirmando equivocada a premissa e inexistentes os pagamentos de remuneração pelo trabalho, de maneira que não se configuraria a ocorrência do fato gerador, tampouco a infração que levou à autuação.

- Da nulidade do lançamento - ausência de fato gerador da contribuição previdenciária patronal - inoccorrência de pagamentos de remuneração a contribuintes individuais não oferecidos à tributação - distribuição de lucros aos sócios:

Corolário do anterior, prosseguem os Impugnantes trazendo os dispositivos legais em que se fundam para entender que não há a situação definida em lei como necessária para a constituição do crédito tributário pretendido, na medida em que no período fiscalizado não ocorreu pagamento de remuneração a contribuintes individuais não oferecidos à tributação, mas sim "os serviços médicos sob análise foram de fato prestados pelos sócios da empresa fiscalizada", de maneira que "de um modo geral, não receberam remuneração para retribuir o trabalho, mas sim perceberam distribuição de lucros nos termos da lei." Tecem extensa consideração acerca do conceito de salário como contraprestação pelo trabalho para concluir que os valores dos lucros distribuídos aos sócios não se subsumem a esse conceito.

-Da improcedência do auto de infração - regularidade da distribuição de lucros pela empresa autuada aos sócios - inoccorrência de simulação de distribuição de lucros:

Aqui, defendem a distribuição dos lucros efetuada pela empresa, que teria atendido os requisitos legais, afastando-se da hipótese de distribuição simulada.

Argumentam com a cláusula 7.10 e com a cláusula 11.2, ambas do Contrato Social consolidado da autuada, para dizer que os sócios poderão ou não possuir retiradas de pró-labore e participação nos resultados da empresa, "podendo ser desproporcional ao percentual de participação do quadro societário" e de que haveria a previsão para "distribuir lucros com base nos lucros acumulados." (grifados no original)

Tais cláusulas, entendem, "por si só já autorizam a distribuição desproporcional, bem como eventual antecipação mensal, independentemente de qualquer outra deliberação dos sócios" no entanto, diz, "a empresa autuada promove reuniões de sócios para o debate de assuntos diversos, entre eles questões relativas à distribuição de lucros e à participação nas perdas", de maneira que, para ilustrar esse ponto, "a fiscalizada apresenta neste ato, em anexo a esta peça de Impugnação, a 'Ata de Reunião de Sócios' de 22/09/2015, através da qual se observam os debates entre os sócios sobre como seriam partilhados os lucros e as perdas, levando-se em conta, por exemplo, a rentabilidade de cada operação e o desempenho de cada sócio..."

Nessa esteira, concluem, ao pagar pró-labore a fiscalizada recolhe a contribuição previdenciária devida "(cujos pagamentos devem ser apropriados no Auto de Infração ora impugnado)" (sic), no entanto, "quanto ao lucro já disponível na sociedade, realiza a distribuição com base no balanço contábil, desproporcionalmente ao percentual das cotas sociais, mas levando em conta a contribuição e esforço pessoal de cada sócio para o desenvolvimento da atividade social como um todo e obtenção dos resultados."

Assim, reputam irrelevantes as assertivas fiscais de que a empresa teria distribuído lucros de maneira não proporcional às respectivas cotas, tanto quanto "que a fiscalizada não teria demonstrado como apurou os lucros por si distribuídos mensalmente," para concluir que "não há que se falar em excesso de gestão nem infração à lei ou ao contrato social, vez que a administração da empresa destinou aos sócios lucros que já se encontravam disponíveis de exercícios anteriores, apurados e/ou acumulados na sociedade do exercício corrente, e de forma desproporcional às cotas sociais, observando justamente as regras contratuais e legais...", pelo quê requerem a improcedência do Auto de Infração em seu mérito.

- Da inadequação do lançamento tributário pelo procedimento de apuração pela aferição indireta:

No tópico, impugnam a desconsideração da contabilidade da empresa fiscalizada para apurar as contribuições devidas pelo procedimento da aferição indireta, que não pode ser utilizada a partir de presunções e indícios de supostas irregularidades.

Assim, "a fiscalização desqualificou o contato social da atuada tão somente porque elenca dezenas de sócios na maioria médicos." Por outro lado, "desconsiderou a contabilidade da atuada porque teria deixado de apresentar para a fiscalização documentos e informações em meio digital da Folha de Pagamento." Na seqüência, houve lavratura do lançamento tributário fundado em meros indícios de sonegação, pautando-se em mera presunção de que a empresa teria inobservado a obrigatoriedade de preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço.

Nessa linha afirmam que a atuada nunca deixou de cumprir com a obrigação legal de preparar folha de salário das remunerações pagas aos segurados que lhe prestaram serviços diretamente e promove a juntada nos autos dessas folhas, relativas ao período atuado. Afirmam que, durante a fiscalização, não teria sido apresentada a folha de pagamento do período porque a fiscalizada não dispunha do documento no leiaute solicitado (MANAD), inclusive por substituição do escritório contábil. Além disso, a empresa havia compreendido que a solicitação se referia aos rendimentos dos sócios, situação que foi esclarecida, afirmando tratar-se de distribuição de lucros. Não obstante, informam ter entregue na época planilhas contendo todas as informações solicitadas, detalhando quais sócios perceberam lucros e em quais montantes.

Passam, então, a defender a licitude das práticas adotadas, sobretudo a de admitir sócios para honrar os contratos tomados mediante licitação pública, nos quais de regra há que se comprovar algum vínculo com a sociedade empresaria prestadora do serviço. Transcrevo, por oportuno:

*Esses editais trazem a regra segundo a qual o médico deve comprovar algum tipo de vínculo com a sociedade empresarial prestadora do serviço.*

*Restam, a partir daí, as opções já dadas: no caso da fiscalizada os seus sócios concluíram que melhor cenário seria reunirem-se em grupos de profissionais interessados em atender ao serviço médico de determinado Município, e para isso obrigavam-se a reunirem-se em sociedade já que não era desejo seu estabelecer qualquer vínculo de emprego com subordinação, habitualidade, etc.*

*Optaram por correr o risco do negócio e conduzir o serviço a partir da sociedade que se dispôs a auxiliá-los, e os resultados seriam partilhados na medida do êxito da execução do objeto contratual.*

*Não por outro motivo o número de médicos é imenso, pois são vários grupos de profissionais unidos pelo interesse comum e pela afinidade pessoal (affectio) com o propósito de desempenhar um trabalho em determinado Município e, com isso, usufruir dos bons resultados caso obtidos.*

*A fiscalizada é composta por vários desses médicos no seu quadro societário, e como avançou por diversos Municípios ela viu seu número de sócios avançar gradativamente na medida em que os negócios avançavam.*

*Soa incomum, é fato.*

*Mas nada de ilegal, irregular ou simulado há nisso. A relação é transparente (até porque sempre esteve sujeita aos olhos do Município contratante e da concorrência, além do Tribunal de Contas e do MP em inúmeros mandados de segurança que normalmente derivam desse tipo de disputa) e todos os atos foram praticados pelo grupo de médicos sócios que optaram por assumir essa responsabilidade.*

Dessarte, entendem ter havido mera falha no procedimento contábil, quando se abrigou em uma única rubrica dos lucros distribuídos para todos os sócios da empresa, "mas isso não significa que ditos lucros eram inexistentes e não foram distribuídos aos sócios," tratando-se de mero erro formal, sem que houvesse redução e/ou supressão de qualquer tributo devido pela fiscalizada.

Alhures afirmam que, por lealdade processual, a autuada trouxe à baila a existência de empréstimos para duas pessoas jurídicas sócias e também para outra empresa.

Concluem afirmando não haver falar-se em omissão ou sonegação de informações ou documentos que levem à imprestabilidade da contabilidade e a apuração dos tributos devidos pelo procedimento da aferição indireta.

- Da ilegalidade da majoração da multa de ofício para 225% - incorrência de dolo, fraude ou simulação:

No tópico, impugnam a qualificação e o agravamento da multa e pugnam pela redução para o piso da multa de ofício de 75%.

Argumentam que inexistem indícios contundentes ou documentos comprobatórios de qualquer ato doloso, fraude ou simulação perpetrados pelos autuados e que não basta a indicação da conduta dolosa ou fraudulenta a partir de meras presunções ou subjetividades, tampouco adotar-se o próprio mérito, impondo-se a devida comprovação por parte da fiscalização, de que o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação, "o que não se justifica nestes autos sob a alegação de falta de apresentação da Folha de Pagamento (...) e mediante falsa concepção de que todos os sócios deveriam obrigatoriamente receber prólabore."

- Da ilegalidade da inclusão do sócio-administrador no pólo passivo do auto de infração como suposto responsável solidário - incorrência de excesso de poderes ou infração de lei ou de contrato social:

No arremate de suas arguições, refutam a inclusão do sócio-administrador no pólo passivo da exação, "no mínimo pelas mesmas razões expostas logo acima para a ilegalidade da majoração da multa de ofício", diante da ausência de demonstração cabal da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, tampouco se tenha comprovado "má gestão ilícita com flagrante intuito doloso e seu proveito em favor do administrador".

Nessa linha, pugnam pela exclusão do sócio administrador do pólo passivo do Auto de Infração.

Diga-se, por fim, que ao longo da peça faz-se referências a julgados, inclusive administrativos, além de normas administrativas e dispositivos legais em apoio a tudo como argumentado.

Postos nesses argumentos, requerem o provimento da impugnação em benefício de ambos os sujeitos passivos para que se reconheça a total nulidade da autuação ante a completa ausência do fato gerador do tributo e da responsabilidade solidária do sócio ou a integral improcedência do lançamento no mérito. Alternativamente, pugnam pela redução da multa de ofício para 75% bem como o abatimento de todos os valores pagos e/ou retidos no período fiscalizado. Em qualquer hipótese, pleiteiam a exclusão do sócio administrador do pólo passivo, com o cancelamento de seu Termo de Responsabilidade Tributária.

É a síntese do necessário ao julgamento.

Acordaram os membros da 7ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação para manter a integralidade do crédito tributário constituído. A seguinte ementa foi apresentada.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

**NATUREZA JURÍDICA DOS RENDIMENTOS PAGOS AOS SÓCIOS.**

**VERDADE MATERIAL.**

Demonstrado que a escrituração contábil da pessoa jurídica fiscalizada não reflete a realização de uma distribuição regular de lucros, mas sim a remuneração por serviços prestados aos médicos a ela vinculados, cabível a exigência da contribuição previdenciária incidente sobre remunerações por serviços prestados por segurados contribuintes individuais.

**AFERIÇÃO INDIRETA DAS BASES IMPONÍVEIS.**

Uma vez constatada que a contabilidade da empresa não reflete a real remuneração dos segurados a seu serviço, o faturamento e o lucro, cabível a apuração dos tributos impositivos mediante a aferição indireta de suas bases de cálculo.

**MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.**

Quando as provas carreadas aos autos evidenciam a intenção dolosa de impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais de modo a reduzir o montante do imposto devido, é cabível a duplicação do percentual da multa.

**MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO.**

Cabível a aplicação da multa de ofício agravada quando verificado o não atendimento pela empresa, no prazo marcado, de intimação para apresentação de arquivos digitais.

**SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.**

Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, devendo responder solidariamente com o contribuinte pelo crédito tributário lançado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformados, os sujeitos passivos apresentaram Recursos Voluntários tempestivos. Alega o Recurso Voluntário do contribuinte:

- preliminarmente, nulidade por vício insanável;
- inocorrência de simulação e legalidade da distribuição de lucros;
- ausência de fato gerador da contribuição previdenciária;
- inadequação do lançamento por aferição indireta;
- inaplicabilidade da multa qualificada;
- inaplicabilidade da multa de ofício agravada;

Pede a aplicação da multa mais benéfica pelo art. 32-A da Lei nº8.212/91.

O responsável solidário alega em seu recurso:

- preliminarmente, nulidade por vício insanável, erro de enquadramento legal e ilegitimidade passiva do sócio recorrente;
- inocorrência de simulação e legalidade da distribuição de lucros;
- ausência de fato gerador da contribuição previdenciária;
- inadequação do lançamento por aferição indireta;
- impossibilidade de aplicação do art. 135, III, do CTN;
- inaplicabilidade da multa qualificada;
- inaplicabilidade da multa de ofício agravada;
- impossibilidade de transferência de débitos de natureza punitiva;

Pede a aplicação da multa mais benéfica pelo art. 32-A da Lei nº8.212/91.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou as seguintes contrarrazões:

- inexistência de nulidade;
- presença de 3 aspectos base viciados por irregularidades;
- ausência de *affectio societatis* entre os participantes do quadro societário;
- descumprimento do art. 1.007 do Código Civil;
- presença de condutas que atestam o dolo necessário à qualificação da multa;
- adequação do agravamento da multa;
- adequação da responsabilização do sócio administrador.

Pede pela negação ao provimento do recurso e manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheiro **Alfredo Jorge Madeira Rosa**, Relator

**CONHECIMENTO**

Os Recursos Voluntários são tempestivos, e deles conheço em parte. Não conheço do argumento “Da Impossibilidade De Transferência De Débitos De Natureza Punitiva”, presente no Recurso Voluntário do responsável solidário, porque ausente da peça impugnatória e precluído nos termos do Decreto nº70.235/72, art. 16.

**PRELIMINARES**

Os recorrentes alegam nulidade. O contribuinte alega nulidade por vício insanável, qual seja, carência probatória. O responsável solidário acrescenta ainda os motivos erro de enquadramento legal e ilegitimidade passiva do sócio recorrente.

Para analisar as nulidades aventadas, é essencial que se verifique a regularidade do arbitramento aplicado pela fiscalização.

À e-fl. 05 está claramente indicada a fundamentação legal do arbitramento, na espécie aferição indireta, adotada pela fiscalização:

Parágrafos 1º, 3º e 6º do art. 33 da lei n. 8.212, de 24.07.91 com as alterações posteriores. Artigos 231, 233 e 235 do decreto nº 3.048, de 06.05.99 (Regulamento da Previdência Social - RPS) com as alterações posteriores. Art. 148 da Lei n. 5.172, de 25.10.66 (CTN)

O art. 148 do CTN traz o seguinte texto:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

O Relatório Fiscal, e anexos, apresentou omissões referentes às informações em GFIP, folha de pagamento, atas de reuniões de sócios e documentos contábeis, bem como contradições entre respostas às intimações e declarações apresentadas em obrigações acessórias.

A Lei nº 8.212/91, §§ 1º, 3º e 6º do art. 33 autorizam a aferição indireta, invertendo o ônus da prova, nas seguintes situações:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 1º É prerrogativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, o exame da contabilidade das empresas, ficando obrigados a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados o segurado e os terceiros responsáveis pelo recolhimento das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 2º A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

**§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).**

§ 4º Na falta de prova regular e formalizada pelo sujeito passivo, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo da mão de obra empregada, proporcional à área construída, de acordo com critérios estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa corresponsável o ônus da prova em contrário. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.

**§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.**

As omissões, inconsistências e contradições relatadas e documentadas no Relatório Fiscal, evidenciam as situações previstas no art. 22 e parágrafos acima transcritos. Há ainda o relato de pagamento a não sócios com descrição de distribuição de lucros; supostos empréstimos

para reforço de caixa que não constam das ECDs e nem possuem documentos que os respaldem; à e-fl. 22 foi elaborado quadro com amostragem de contas contábeis (inclusive bancárias) nas quais constam inconsistências entre os saldos de encerramento em 2014 e de abertura em 2015.

Por todo o exposto, corretamente afirma a fiscalização que: *“Esse desencontro de registros contábeis distorce quaisquer tentativas de apuração do efetivo resultado da empresa.”*

Dispõe ainda o Decreto nº 3.048/99 (Regulamento da Previdência Social - RPS), artigos 231, 233 e 235:

#### Seção V

##### Do Exame da Contabilidade

Art. 231. É prerrogativa do Ministério da Previdência e Assistência Social, do Instituto Nacional do Seguro Social e da Secretaria da Receita Federal o exame da contabilidade da empresa, não prevalecendo para esse efeito o disposto nos arts. 17 e 18 do Código Comercial, ficando obrigados a empresa e o segurado a prestarem todos os esclarecimentos e informações solicitados.

Art. 232. A empresa, o servidor de órgão público da administração direta e indireta, o segurado da previdência social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante legal, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas neste Regulamento.

Art. 233. Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social e a Secretaria da Receita Federal podem, sem prejuízo da penalidade cabível nas esferas de sua competência, lançar de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa, ao empregador doméstico ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

**Parágrafo único. Considera-se deficiente o documento ou informação apresentada que não preencha as formalidades legais, bem como aquele que contenha informação diversa da realidade, ou, ainda, que omita informação verdadeira.**

Art. 234. Na falta de prova regular e formalizada, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo da mão-de-obra empregada, proporcional à área construída e ao padrão de execução da obra, de acordo com critérios estabelecidos pelo Instituto Nacional do Seguro Social, cabendo ao proprietário, dono da obra, incorporador, condômino da unidade imobiliária ou empresa co-responsável o ônus da prova em contrário.

Art. 235. Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, da receita ou do faturamento e do lucro, **esta será desconsiderada**, sendo apuradas e lançadas de

ofício as contribuições devidas, **cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.**

O quadro fático apresentado respaldou a aplicação do conjunto legislativo acima, autorizando a aplicação da aferição indireta para efetivação do lançamento em tela. À legislação aqui trazida o Relatório Fiscal ainda acrescenta os artigos 446 a 450 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, os quais estavam vigentes à época dos fatos.

O critério adotado para aferição indireta, e respectiva demonstração de cálculo, estão explicitados claramente às e-fls. 24 e 25, das quais destacamos o seguinte trecho:

Para o cálculo das contribuições previdenciárias devidas pela autuada foi considerada como remuneração de sua mão-de-obra o percentual de 40% (quarenta por cento) do valor dos serviços prestados aos tomadores referidos no item 3.1 e aos omitidos em GFIP conforme notas fiscais de serviço emitidas pela empresa no período fiscalizado e apresentadas em resposta ao TIFP.

O percentual de 40% é o percentual mínimo utilizado em vários dispositivos da já citada IN RFB nº 971/2009, em especial o art. 336:

Art. 336. O valor da remuneração da mão-de-obra utilizada na execução dos serviços contratados, aferido indiretamente, corresponde no mínimo a 40% (quarenta por cento) do valor dos serviços contidos na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços.

O processo de aferição indireta exige a adoção de um critério pela autoridade fazendária, e que este critério seja explicitado ao contribuinte, para que possua legitimidade.

Houve o processo regular autorizativo do arbitramento, ocorrido por meio da espécie aferição indireta. A fiscalização, durante seus exames a diferentes informações conhecidas do contribuinte, identificou nos documentos da empresa fatos que não estavam espelhados nos registros contábeis, divergências entre contabilidade e ECD, divergência no transporte de saldos de encerramento e abertura, e ainda omissões em GFIP e folha de pagamento. Logo, a contabilidade não registrava o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, nem do faturamento e lucro da empresa, bem como houve omissão de informações essenciais. Tal quadro levou o Auditor-Fiscal a proceder a aferição indireta prevista no § 6º do art. 31 da Lei 8.212/91.

O lançamento por aferição indireta demanda que se eleja um critério para apuração dos valores. Qualquer critério que seja eleito, sempre será passível de críticas, haja vista os limites e imperfeições inerentes a um procedimento de arbitramento. No presente caso havia divergência entre diferentes cotejamentos feitos pela fiscalização, cabia à Auditoria-Fiscal eleger um deles, tendo sido o principal critério eleito o de mão de obra estimada em notas fiscais de prestação de serviços. Assim, o lançamento foi constituído e ajustado conforme detalhado no Relatório Fiscal.

Se, por um lado, a aferição indireta está sujeita a imprecisões quantitativas, e algumas foram identificadas e corrigidas pela própria autuação. Por outro, o contribuinte teve

várias oportunidades de esclarecer os fatos e demonstrar eventuais imprecisões quantitativas da autuação, ou apresentar critério que entendesse ser mais adequado à situação.

Devidamente fundamentada a aferição indireta, e legitimada pela aplicação de um critério válido, ocorreu a inversão do ônus da prova permitida legalmente.

Portanto, não prosperam as alegações de nulidade por carência probatória. Foi feita a comprovação da correta aplicação da aferição indireta. Diante disso, a carência probatória foi dos sujeitos passivos, que não se desincumbiram do ônus da prova que lhes cabia. Tampouco se confunde a presunção de legitimidade inerente aos atos administrativos, com a excepcional presunção legal de inversão do ônus probante em casos de arbitramento/aferição indireta.

Quanto ao alegado erro de enquadramento legal, ou a ilegitimidade passiva do responsável solidário, também não se observa.

A e-fl. explicita a fundamentação no art. 135 do CTN. Dispõe este mandamento a respeito da responsabilidade de terceiros:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

**III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.**

O Relatório Fiscal ressalta fatos, e trechos do contrato social da empresa, que deixam claro que o Sr. Thiago Gayer Madureira não apenas possuía o controle absoluto das cotas da empresa, mas possuía o domínio desta, sendo também seu sócio administrador.

O cargo de administrador era por ele exercido por tempo indeterminado e de forma isolada. Sua destituição seria possível apenas por vontade própria, visto que é ato que depende de deliberação da maioria do capital social, sobre o qual ele possuía controle.

Inegável que, conforme trecho do Relatório Fiscal, o Sr. Thiago:

(...) único administrador da empresa, fraudou a legislação previdenciária mediante pagamentos simulados de lucros com o intuito de ocultar fatos geradores de contribuições previdenciárias (no caso, o pagamento de remunerações a contribuintes individuais em razão do trabalho prestado à empresa).

Assim, correta fundamentação legal e a inclusão do Sr. Thiago como sujeito passivo, na qualidade de responsável solidário.

Afastadas as preliminares alegadas nos Recursos Voluntários.

## MÉRITO

Ratificadas a regularidade da aferição indireta, e a sujeição passiva por solidariedade do sócio administrador, restaram superadas também parte das alegações de mérito trazidas. Demais questões serão agora enfrentadas.

### Inocorrência de simulação e legalidade da distribuição de lucros

#### Ausência de fato gerador da contribuição previdenciária

A legislação determina, por meio da Lei nº8.212/91, que a seguridade social será financiada por toda sociedade, de forma direta e indireta, se constituindo em contribuições sociais das empresas as incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço. Classifica dentre as pessoas físicas segurados obrigatórios, como contribuinte individual:

f) o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima, o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente **e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana** ou rural, e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração;

Restou demonstrado que a anormal quantidade de sócios, que chega a ultrapassar mais de duas centenas, majoritariamente pessoas físicas com participações irrisórias no capital social, decorre em verdade do fato de que essas pessoas ingressam para prestar os serviços contidos no objeto social da empresa e contratados por terceiros. Tal prática é confirmada pelo dinâmico ingresso e retirada de pessoas da sociedade. Conforme bem aponta a PGFN:

o quadro societário se dilata a cada ano conforme a demanda de serviços com diversas entradas e também saídas de sócios

A empresa presta serviços de saúde, e esses serviços são prestados por meio de pessoas que são incluídas como sócias da empresa. A própria empresa admite isso em juízo ao querer afastar a caracterização de cessão de mão de obra.

As pessoas físicas incluídas no quadro societário, e algumas não incluídas, prestam serviços de saúde, e recebem como retribuição do trabalho pagamentos mensais que são identificados como distribuição de lucros. Fica claro que os pagamentos se dão para remunerar o trabalho, e não o capital. A periodicidade e pagamento desproporcional ao capital ratificam essa constatação.

A alegação de que o contrato social permite a distribuição desproporcional foi adequadamente abordada pelo acórdão recorrido, do qual destacamos o trecho abaixo:

Com efeito, para dar consistência ao quanto contratado, o contribuinte foi reiteradamente instado a trazer à baila as tais deliberações societárias - previstas, e apenas previstas, no Contrato Social - em torno da suposta distribuição de lucros aos seus sócios em participação desproporcional ao capital subscrito e elucidar a maneira pela qual apurou o quanto coube a cada um. No entanto, a empresa jamais trouxe elementos contábeis e fiscais idôneos a comprovar o quanto se encontra previsto em seu próprio estatuto contratual. Confirase, a propósito, o teor do Termo de Intimação Fiscal nº 2:

(...)

Em que pese o contribuinte ter apresentado planilha com os valores pagos aos sócios como, supostamente, distribuição de lucros, tal planilha, em confronto com os registros contábeis da atuada, demonstrou diversas inconsistências, explicitadas pelo TIF nº 3, e em momento algum, elucidou-se como foram apuradas, tampouco as tais reuniões deliberativas ou a metodologia adotada para o cálculo dos pagamentos havidos. Vejamos, a esse respeito, a resposta da atuada:

(...)

Por seu turno, em nenhum momento as Atas de Assembléia Geral Extraordinária, trazidas aos autos pela Atuada, abordam o tema "distribuição de lucros", apenas a Ata de reunião de sócios, anexada no bojo de sua peça impugnatória, que se limita a consignar, em tópico estranho à Assembléia Geral, que "os lucros serão apurados e ao final serão distribuídos individualmente a cada sócio, que poderá receber em discordância com seu % dentro da sociedade, conforme autorizado pelo contrato social." Ora, tal Ata, diga-se, a despeito de ser inócua, porquanto limita-se a repetir a disposição do Contrato Social sem detalhá-lo, também não atende às formalidades legais exigidas pelo Código Civil para sua aceitação perante terceiros, qual seja, o competente Registro Público para arquivamento e averbação.

O contribuinte não conseguiu demonstrar a adequada autorização e critérios para o pagamento desproporcional da alegada distribuição de lucros. Destaque-se que, nas versões apresentadas do Contrato Social, apenas o Sr. Thiago possui autorização para receber retribuição pelo trabalho (pró-labore), sequer há estipulação de pagamento de pró-labore às centenas de sócios, contribuintes individuais, que prestam serviços para empresa e pela empresa. Este fato reforça a tese da fiscalização, de que a alegada distribuição de lucros é, em verdade, uma retribuição disfarçada pelo trabalho prestado.

Em relação à distribuição de lucros (remuneração do capital) aos sócios, de forma desproporcional ao capital e sem previsão de pró-labore (remuneração do trabalho), em uma sociedade simples. Esta questão merece maior aprofundamento.

A distribuição de lucros, de forma desproporcional ao capital, tem recebido acolhida deste CARF quando expressamente previsto nos documentos constitutivos da sociedade. Nesse

sentido, exemplificativamente, entenderam os acórdãos nº 2401-005.677, 2402-006.980, 2401-007.309, e mesmo a CSRF no acórdão nº 9202-010.159.

Por sua vez, a ausência de discriminação no contrato social, sobre pagamento de pró-labore, tem tido entendimento deste CARF que vai ao encontro do entendimento esposado na Solução de Consulta nº 120 – Cosit, de 17 de agosto de 2016. O entendimento tem sido no sentido de que há necessidade de uma discriminação e distinção efetiva, em contrato social, entre as verbas de pró-labore e distribuição de lucros. Este foi o entendimento prevalente, por exemplo, no acórdão nº 2202-003.847, e em acórdão da presente turma, como o nº 2302-003.873, julgado em outubro de 2024.

Em mesmo sentido destacou a PGFN em suas contrarrazões, cujo trecho abaixo destaco e acolho os argumentos.

De outra forma não poderia ocorrer, pois a transparência quanto aos critérios que resultaram na distribuição desproporcional é imprescindível para que se afira adequadamente a natureza dos pagamentos. Ausente qualquer indicação de critérios, o que importaria insindicabilidade dos pagamentos, a distribuição desproporcional poderia servir de abrigo para ocultação da real destinação e natureza dos valores.

A distribuição desproporcional sem qualquer fundamentação, por si, importa descumprimento da legislação societária e impede que as verbas pagas se classifiquem como lucros distribuídos. Uma vez que não restaram atendidos os pressupostos legais para classificar os pagamentos como distribuição de resultados, não cabe a incidência do benefício fiscal da isenção.

Significa dizer que já há aqui fundamento bastante para determinar a tributação de tais valores por meio das contribuições previdenciárias.

O Relatório Fiscal e seus anexos evidenciaram que, mais de 2 centenas de sócios, da sociedade civil de prestação de serviços profissionais, presta serviços à sociedade da qual é sócio. Assim sendo, são segurados obrigatórios na categoria de contribuinte individual, conforme a alínea “f”, inciso V, art. 12 da Lei nº 8.212, de 1991, sendo obrigatória a discriminação entre a parcela da distribuição de lucro e aquela paga pelo trabalho.

O fato gerador da contribuição previdenciária ocorre no mês em que for paga ou creditada a remuneração do contribuinte individual.

Pelo menos parte dos valores pagos pela sociedade ao sócio que presta serviço à sociedade terá necessariamente natureza jurídica de retribuição pelo trabalho, sujeita à incidência de contribuição previdenciária, prevista no art. 21 e no inciso III do art. 22, na forma do §4º do art. 30, todos da Lei nº 8.212, de 1991, e art. 4º da Lei nº 10.666, de 8 de maio de 2003.

Eventuais registros contábeis precisam de respaldo fático-jurídico. Não havendo qualquer disposição no Contrato Social sobre a existência de pró-labore, não há como a contabilidade registrar pagamentos a esse título. Dispõe o *caput* do art. 1.179 do Código Civil que:

Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico. (grifo do relator)

Destaca o dispositivo da alínea “f”, inciso V do art.12 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, in verbis:

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

[...] V - como contribuinte individual:

[...] f) o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima, o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural, e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração;

O termo legal “*que recebam remuneração decorrente de seu trabalho*”, encerra uma dupla condicionante: que o sócio qualificado como segurado obrigatório do RGPS exerça uma atividade pela ou para sociedade; e que a atividade seja remunerada, explicitando a capacidade contributiva descrita no §12 do art. 9º do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048, de 6 de maio de 1999.

No caso em tela as duas condicionantes estão presentes inequivocamente. Há a prestação de serviços de saúde, e há a percepção de valores pecuniários mensais, de forma proporcional ao trabalho prestado.

Agora, impõe-se distinguir a ausência real de remuneração da remuneração percebida sob outra denominação. Colo abaixo trecho da fundamentação da Solução de Consulta nº 120 – Cosit, de 17 de agosto de 2016, a qual acolho como razão de decidir.

10. Neste ponto, convém destacar que a comum alegação de que não há lei que obriga o pagamento de pró-labore é perfeitamente adequada nas situações em que nenhum valor é pago ao sócio, a qualquer título, mas não é cabível, no entanto, na situação de fato em que a retribuição pelo trabalho é apenas embutida na rubrica denominada de distribuição de lucro, adiantado mensalmente, ou pago com outra periodicidade.

11. Neste caso, as duas retribuições ao sócio, uma de natureza remuneratória pelo trabalho, e outra relacionada aos lucros distribuídos pela empresa, são indevidamente aglutinadas em uma só rubrica.

12. Isto porque, a remuneração sobre a qual há incidência da contribuição previdenciária é aquela paga **a qualquer título** à pessoa física que presta serviço à empresa, conforme os seguintes dispositivos: (...)

Desta forma, os sócios, assim como qualquer trabalhador remunerado da iniciativa privada, são, como regra, segurados obrigatórios do RGPS. Eventuais exceções possuem expressa previsão legal. Sócios não diferem dos demais trabalhadores quanto à necessidade de amparo pela previdência social quando de eventuais infortúnios.

Continua a Solução de Consulta:

19. (...), não obstante a lei não estabeleça a obrigatoriedade da retirada de pró-labore, sua data ou periodicidade, ou até mesmo não haja essa previsão no contrato social, o fato é que as retiradas são realizadas, por vezes com denominações diversas ou juntamente com adiantamentos de distribuição de lucro ou outro título, como já mencionado.

20. Como se vê, a questão não está propriamente relacionada à existência do pró-labore do sócio que presta serviço à sociedade. Está relacionada ao **montante** desta remuneração e à **periodicidade** do seu pagamento, que, a princípio, podem ser **livremente** estabelecidos pela sociedade.

O Decreto nº 3.048 de 1999 estabelece em seu art. 201:

Art.201...

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

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

II - os valores totais pagos ou creditados aos sócios, ainda que a título de antecipação de lucro da pessoa jurídica, quando não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social ou tratar-se de adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício.

De acordo com o inciso I acima, o pró-labore é a remuneração dos sócios pelo seu trabalho, devendo estar devidamente registrada. Conforme já visto neste voto, o registro contábil regular do pró-labore inclui sua discriminação no Contrato Social, de modo a permitir seu registro e pagamento.

Assim, a inexistência do pró-labore é excepcional, e não opcional.

Quanto à previsão do inciso II, supra, de adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de DRE, a fiscalização não enveredou por essa seara.

Pelo exposto, deve ser mantida a decisão do acórdão *a quo*.

Inaplicabilidade da multa qualificadaInaplicabilidade da multa de ofício agravada

Sobre a qualificação e agravamento da multa de ofício, estes decorrem de todo o exposto no Relatório Fiscal e anexos, parcialmente reproduzidos no acórdão *a quo* e neste voto. Do Relatório Fiscal destacamos o seguinte trecho à e-fl. 26.

19.1 Os elementos colhidos durante o procedimento fiscal, descritos e comprovados no decorrer deste relatório, demonstram a determinação do administrador da autuada, de forma livre e consciente, em fraudar o Fisco. Os pagamentos de remuneração a contribuintes individuais ora disfarçados de distribuições de lucros a sócios ora desvirtuados e destinados a pessoas físicas que seriam “sócios de suas sócias” tiveram como objetivo final suprimir contribuições previdenciárias devidas pela empresa. A simulação e o engodo perpetrados são flagrantes e inescusáveis. Por isso, impõe-se qualificar a multa de ofício aplicada ao contribuinte, conforme previsão da lei 9430/96, artigo 44, inciso I, § 1º, resultando na duplicação do percentual de multa.

19.2 Além disso, a fiscalizada deixou de prestar esclarecimentos ao Fisco. Não atendeu às intimações fiscais que solicitaram informações tendentes a desvendar os ilícitos ora apurados. Especificamente, deixou de apresentar as informações de sua folha de pagamentos conforme solicitação contida nos termos de início de procedimento fiscal e posterior termo de intimação fiscal (TIF) nº 1. As intimações encontram-se anexas. É de se notar que houve prazo suficiente para atendimento. Em razão disso, do não atendimento às intimações, aplica-se a lei 9430/96, artigo 44, inciso I e §§ 1º e 2º, resultando no aumento (agravamento) do percentual de multa em sua metade, após a incidência da qualificação

Complementa o acórdão de DRJ que:

Todo o arcabouço probatório reportado pela Auditoria é uníssono em apontar fraude fiscal, mediante a prática de atos dolosos tendentes a fazer aparentar uma distribuição de lucros, quando na verdade tinha-se consciência de que os pagamentos correspondiam a serviços prestados, cuja tributação é sabidamente mais gravosa.

O dispositivo legal invocado por supedâneo para a qualificação da multa traz à baila as figuras da fraude, da sonegação e do conluio. Reputo, todas presentes e demonstradas nos autos.

O contribuinte promove sucessivas e generalizadas inclusões de "sócios" na empresa com o fito de fazer frente aos diversos contratos de prestação de serviços firmados junto aos órgãos públicos contratante, atribuindo-lhe quotas

inexpressivas de seu capital social e remunerando-os pelos serviços prestados na consecução dos respectivos contratos dissimuladas como o que seria "distribuição de lucros." Instado a demonstrar acerca da metodologia e do cálculo dos lucros distribuídos, abstém-se de fazê-lo, como também é forçado a reconhecer que, em sua contabilidade, boa parte dos pagamentos efetuados pelos serviços prestados por pessoas físicas estranhas ao capital social da empresa encontra-se disfarçada na rubrica de pagamentos supostamente feitos ao sócio-administrador da autuada.

Isso é fraude ou, na literalidade da lei, "ação dolosa tendente a modificar as características essenciais da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal."

Por outro giro, deixa de declarar, deliberadamente, tais pagamentos a contribuintes individuais pessoas físicas em sua GFIP de maneira a impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. Isso é sonegação.

Por fim, alia-se não somente às pessoas físicas, como também a outras empresas - sob seu controle e comando - para dissimular ainda mais a ocorrência do fato gerador e simula a existência de empréstimos e aportes de capital jamais demonstrados com documentação hábil e idônea. Aqui temos, além da fraude, o conluio.

Sobre a qualificação da multa de ofício e a presença de dolo, cabe destacar trecho das contrarrazões da PFN.

No caso concreto não há dúvida de que houve interposição de pessoas jurídicas e confecção de contratos forjados, pois aparentavam a constituição de negócios jurídicos entre pessoas jurídicas em vez de revelar o verdadeiro vínculo formado entre a contratante, ora recorrente, e as pessoas físicas profissionais de medicina. Tais fatos afastaram a tributação e foram voluntariamente incorridos pelo recorrente.

Posta essa premissa fática, deve-se destacar que o dolo deve ser aferido pela manifestação de vontade das partes. Diversamente do que defende o recurso, não se pode buscar o dolo a partir da intenção, i.e., a partir de uma tentativa de análise do que ocorre âmbito intrassubjetivo do sujeito passivo. Isto porque não é possível fazer prova da intenção, da vontade interna.

Somente pode ser objeto de prova e apreciação a vontade manifestada. E a vontade se manifesta por declaração ou por atos. Portanto, a eventual "intenção das partes", caso se insista nessa nomenclatura, deve ser aferida a partir da manifestações de vontade.

Assim, o que deve ser observado para aferir a ocorrência do dolo são os atos efetivamente praticados pelo sujeito. São seus atos que indicam se houve vontade consciente (dolo) voltada à supressão ou redução do tributo.

Quanto a essa questão, cumpre atentar para a disposição do art. 110 do CC/2002.

*Art. 110. A manifestação de vontade subsiste ainda que o seu autor haja feito a reserva mental de não querer o que manifestou, salvo se dela o destinatário tinha conhecimento.*

O dispositivo evidencia, para fins juspositivos, é a vontade manifestada que assume relevância, não importando, para os fins do direito, perquirir aquilo que o recorrente queria no seu íntimo. Nos termos da lei, é irrelevante a reserva mental para o Direito.

Nessa linha, em breve e perspicaz artigo, Maria Rita Ferragut propõe critérios para determinar quais as condutas que denotam o dolo do agente. Assim, elenca condutas que indicam a vontade consciente de obter determinado resultado (que é o conceito de dolo), no caso dolo voltado condutas fraudulentárias e simulatórias. Entre as condutas indicadas pela professora, mencione-se:

I – o uso de interposta pessoa

II – reiteração da conduta

III – documento fiscal inidôneo e falsidade de informações

Veja-se que os critérios mencionados são todos eles condutas realizadas pela autuada e os profissionais contratados. Portanto, não há dúvida de que a atuação da contribuinte manifestou vontade inequívoca de promover os atos que resultaram em dano ao erário público, reduzindo indevidamente a tributação. (...)

Sobre o agravamento da multa de ofício, os próprios recorrentes admitem, na peça impugnatória, que não forneceram à Fiscalização as folhas de pagamento no formato solicitado, de maneira a incorrerem na situação retratada no parágrafo 2º, do inciso II, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, que determina que os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput deste artigo sejam aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para a apresentação de arquivos digitais à fiscalização.

#### Aplicação da multa mais benéfica pelo art. 32-A da Lei nº8.212/91.

Incabível a pretendida substituição da multa de ofício, aplicada por descumprimento de obrigação principal, inscrita na Lei nº 9.430/96, art. 44, inciso I, pela inscrita na Lei nº8.212/91, art. 32-A. Contudo, é cabível aplicação de multa mais benéfica para reduzir a multa qualificada de 150% para 100%, conforme inovação legislativa trazida pela Lei nº14.689/23. Assim, o percentual total da multa de ofício qualificada e agravada passa de 225% para 150%.

### CONCLUSÃO

Os Recursos Voluntários são tempestivos, e deles conheço em parte. Não conheço do argumento “Da Impossibilidade De Transferência De Débitos De Natureza Punitiva”, porque ausente da peça impugnatória e precluído nos termos do Decreto nº70.235/72, art. 16. Voto por afastar as preliminares de nulidade e, no mérito, dar parcial provimento aos recursos voluntários para reduzir a multa qualificada de 150% para 100%, conforme Lei nº14.689/23. Assim, o percentual total da multa de ofício qualificada e agravada passa de 225% para 150%.

*Assinado Digitalmente*

**Alfredo Jorge Madeira Rosa**