



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

**Processo n°** 10140.720479/2010-33  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2202-003.847 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de maio de 2017  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** SERVANGIO SERVIÇOS MÉDICOS S/S - EPP  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. REMUNERAÇÃO DOS SÓCIOS. PRÓ-LABORE E DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. NECESSIDADE DISCRIMINAÇÃO. DISTINÇÃO EFETIVA ENTRE AS VERBAS EM CONTRATO SOCIAL.

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.

O instrumento constitutivo da sociedade prevendo de forma certa ou determinável seu quantum, deve ser este o utilizado. Previsão expressa do valor referente ao pró-labore no Contrato Social. Fixada esta base, o que a ela exceder deve ser considerada remuneração oriunda da participação do sócio nos resultados.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS AUFERIDA POR MEIO DE APLICAÇÃO DE PERCENTUAL REFERENTE A LUCRO PRESUMIDO PELA ATIVIDADE DESENVOLVIDA PELA EMPRESA.

O valor que exceder ao pró-labore deve ser considerado como distribuição de lucros, desde que não ultrapasse o resultado da aplicação da margem do lucro presumido (32%) sobre o faturamento, excluídos os impostos federais, nos termos do art. 10 da Lei nº 9.249/95.

MULTA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE BENIGNA. RECÁLCULO. MP 449/2008. LEI 11.941/2009.

Aos processos de lançamento fiscal dos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, e não declarados em GFIP, aplica-se a multa mais benéfica, obtida pela

comparação do resultado entre a soma da multa vigente à época da ocorrência dos fatos geradores (obrigação principal) e da multa por falta de declaração em GFIP vigente à época da materialização da infração (obrigação acessória), com a multa de ofício (75%) prevista no artigo 35-A, da Lei nº 8.212/1991.

A comparação das multas deverá ser realizada no momento do pagamento ou parcelamento do débito, nos termos do art. 2º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04/12/2009.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, rejeitar a preliminar de diligência, suscitada pelo Conselheiro Marcio Henrique Sales Parada. No mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para que seja considerada como verba repassada a título de pró-labore mensal por sócio o valor disposto no Contrato Social, ou seja, o valor limite de isenção para o Imposto de Renda Pessoa Física à época dos fatos geradores, considerando como distribuição de lucros a parcela excedente a esse valor. Vencido o Conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto, que deu provimento integral ao recurso. Quanto à aplicação da multa, pelo voto de qualidade, aplicar a multa mais benéfica ao contribuinte conforme Portaria Conjunta RFB/PGFN nº 14/2009, vencidos os Conselheiros Martin da Silva Gesto (Relator), Junia Roberta Gouveia Sampaio e Dilson Jatahy Fonseca Neto, que reduziram a multa para trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso, limitada ao percentual de 20% (art. 61 da Lei nº 9.430/96). Foi designada a Conselheira Cecilia Dutra Pillar para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Presidente

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

(assinado digitalmente)

Cecilia Dutra Pillar - Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente), Junia Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatahy Fonseca Neto, Martin da Silva Gesto, Cecilia Dutra Pillar e Marcio Henrique Sales Parada. Ausente justificadamente Rosemary Figueiroa Augusto.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto nos autos do processo nº 10140.720479/2010-33, em face do acórdão nº 04-23.555, julgado pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande (DRJ/CGE) no qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar improcedente a impugnação apresentada pela contribuinte.

Por bem descrever os fatos, transcrevo o relatório da DRJ de origem:

#### *DO OBJETO*

*Trata-se do AIOA DEBCAD n.º 37.299.163-7, lavrado pela auditora fiscal Márcia Kohara Severino, em face do sujeito passivo acima identificado.*

*O crédito lançado e se refere às contribuições da empresa devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos seus sócios (contribuintes individuais) correspondentes à rubrica Contribuinte Individual -segurado - 11%.*

*A empresa é constituída como sociedade simples (antiga sociedade civil) e presta serviços profissionais relativos ao exercício de profissão regulamentada, mais especificamente, serviços médicos. Esse serviço é prestado pessoalmente por profissional médico.*

*As receitas da empresa são obtidas através da força do trabalho de seus próprios sócios.*

*Tudo, de acordo com o Relatório Fiscal-Refis.*

#### *DA IMPUGNAÇÃO*

*Assevera o contribuinte que não pode prevalecer o AIOP, aduzindo em síntese que:*

*1 - Entendeu a Autoridade Fiscal que nos períodos mencionados, os sócios da Impugnante receberam valores que foram contabilizados como distribuição de lucros, quando, a seu ver, deveriam ser contabilizados como remuneração a título de pró-labore, ensejando a incidência de contribuição previdenciária sobre a remuneração dos sócios (11%);*

*2- a improcedência das exações reside no fato de que os valores repassados aos sócios são, realmente, distribuição de lucros, e não remuneração a título de pró-labore;*

*3 - Por uma opção administrativa, os sócios da Impugnante entenderam que somente aqueles sócios administradores, diretamente envolvidos com questões administrativas e burocráticas da gestão da sociedade, tais como assinar contratos, movimentação bancária, pagamento de funcionários, dentre outros, perceberiam valores a título de pró-labore, como remuneração ao tempo despendido a estas questões administrativas;*

4- este status de sócio-administrador é rotativo, ou seja, os sócios se alternam nesta condição.

5- os creditamentos feitos pela Impugnante aos seus sócios a título de distribuição de lucro foram feitos em consonância com o seu contrato social, que permite a distribuição assimétrica dos lucros, conforme a produtividade de cada um;

6- a Autoridade Fiscal desconsiderou tais creditamentos a título de distribuição de lucro valendo-se de um argumento singular. Não seria distribuição de lucro pelo fato de que os valores não encontram referência ao capital social, pois "não é factível uma distribuição de lucro de 5463% (em 2006) ou 5826% (em 2007) para cada R\$ 1,00 investido". Há algum dispositivo normativo que limite o lucro que uma empresa possa obter proveniente de sua atividade econômica lícita?

7- a Impugnante é sociedade de médicos, todos profissionais extremamente qualificados, especialistas na complexa área da Angiologia e Cirurgia Vascular. Assim, é extremamente compreensível que seus serviços sejam remunerados de acordo com a sua complexidade e responsabilidade;

8- Deve-se ressaltar ainda que todo o serviço prestado pela Impugnante é realizado diretamente pelos seus sócios, o que reduz significativamente o custo com mão-de-obra.

9- os serviços prestados pela Impugnante o são na forma pessoal, valendo-se da qualificação de seus sócios e das suas habilidades. Dessa forma, é irrazoável e desproporcional impor a impugnante que possua um capital social elevado para realizar suas atividades, de forma contrária a legislação tributária;

10- O que deve ser analisado é se realmente, esses valores contabilizados a título de distribuição de lucros o foram na conformidade da Lei;

11- da análise da escrita fiscal mantida pela Impugnante, em especial os Livros Diários nº 03 (2006), nº 04 (2007), nº contas 2808001, 2808002, constata-se a regularidade da apuração do lucro, submetido ao tratamento tributário determinado pela legislação regente, de forma que não há nenhuma ilicitude neste creditamento de valores;

12- para sanar essa controvérsia impõe-se a realização de prova pericial na escrita contábil da Impugnante, com o objetivo de corroborar que seu resultado econômico traduziu a existência do lucro apurado, e que o mesmo foi submetido ao adequado tratamento tributário na conformidade da Lei;

13- a alínea "c" do inciso I do art. 195 da Constituição autoriza a União a instituir a contribuição social sobre o lucro das empresas, refletindo diretamente no tratamento tributário dispensado aos lucros distribuídos aos sócios das pessoas jurídicas;

*14- toda a escrituração contábil da Impugnante, ao contrário do que foi colocado no relatório fiscal, estabelece na forma legal, a distinção entre tudo aquilo que foi remunerado a título de pró-labore e o lucro distribuído proveniente do resultado do exercício.*

*15- não há nenhum dispositivo legal que obrigue as pessoas jurídicas a remunerarem seus sócios com valores a título de pró-labore.*

#### *Do Pedido*

*1- cancelamento do débito fiscal constantes nos Al 372991653, 372991645 e 372991637.*

*2- nos termos do art. 16, IV do Decreto 70235/72 a realização de prova pericial contábil na Escrita Fiscal da Impugnante, constantes nos Livros Diário 03 (2006), contas 2808001 – lucros acumulados, e conta 2808002 - Lucros Distribuídos; Livro-Diário 04(2007) contas 2808001 - Lucros acumulados, e conta 2808002 - Lucros Distribuídos. Formula-se os seguintes quesitos:*

*a | De acordo com a escrita fiscal apresentada, a Impugnante apresentou lucro nos anos de 2006, 2007 e 2010?*

*b | Em caso positivo, esse resultado obtido foi regularmente contabilizado, vale dizer, foram cumpridas as obrigações tributárias dele decorrentes*

*c | O creditamento de valores a título de distribuição de lucro aos sócios foi feita em conformidade com os preceitos contábeis e com o disposto na legislação fiscal?*

*3- a juntada dos documentos em anexo e a produção de todos os meios de prova admitidas em Direito.*

Inconformada com a improcedência da impugnação, a contribuinte apresentou recurso voluntário, consoante fls. 302/314 dos autos.

Com a chegada dos autos no CARF, foi proferida a Resolução nº 2403-000.309 de fls. 460/473, o Conselheiro Relator Paulo Maurício Pinheiro Monteiro proferiu seu voto no sentido de converter em diligência o julgamento, a fim de aguardar o resultado do julgamento do Recurso Especial interposto pela PGFN em face da decisão da 1ª Turma da 3ª Câmara da 2ª Seção (Acórdão nº 2301-002.814, de 16.05.2012), relativo ao conexo processo principal nº 10140.720480/2010-68, AIOP nº 37.299.164-5. A diligência também apurará se há processo judicial na qual a Recorrente seja parte, por qualquer modalidade processual, com o mesmo objeto do presente processo administrativo fiscal.

Em Resolução, o Cons. Relator elaborou o seguinte relatório, o qual adoto em parte por bem elucidar os fatos ocorridos após o julgamento da DRJ:

[...]

*A Recorrida analisou a autuação e a impugnação, julgando procedente a autuação, nos termos do Acórdão nº 0423.555 4ª*

*Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Campo Grande MS, fls. 267 a 277, conforme Ementa a seguir:*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007*

*DISTRIBUIÇÃO DE LUCRO. SOCIEDADE SIMPLES*

*A base de cálculo das contribuições relativas aos sócios da Sociedade Simples corresponde aos valores totais pagos ou creditados estes, 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.*

*INCONSTITUCIONALIDADE*

*Impossibilidade de análise, por parte de órgãos administrativos de julgamento, acerca da inconstitucionalidade e da ilegalidade de dispositivos legais em vigor no ordenamento jurídico pátrio, por ser esta competência exclusiva do Poder Judiciário.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

*[...]*

*A empresa foi cientificada do Acórdão nº 0423.555 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Campo Grande MS conforme a Intimação nº 047/2011, recebida via Aviso de Recebimento – AR nº RM 082444839BR, em 12.04.2011.*

*A tela do Sistema de Cobrança – CCADPRO juntada aos autos, indica para o AIOP nº 37.299.1637, as datas de ciência do Recurso em 12.04.2011 e a data de expiração do Recurso em 12.05.2011.*

*Foi emitida Carta de Cobrança nº 074/2011, em 03.06.2011, em função de não ter sido interposto Recurso Voluntário e nem ter sido efetivado o pagamento relacionado ao processo nº 10140.720479/201033 e ao AIOP nº 37.299.1637, recebida pelo Aviso de Recebimento – AR nº RM 619690516BR, em 08.06.2011.*

*Inconformada com o recebimento da Carta de Cobrança nº 074/2011, a Recorrente, em 15.06.2011, apresentou Requerimento para o recebimento do Recurso Voluntário referente ao presente processo 10140.720479/201033, alegando em relação ao Requerimento:*

*Por equívoco foi emitida a Carta Cobrança nº 074/2011 por esta Delegacia da Receita Federal contra SERVANGIO SERVIÇOS*

*MÉDICOS S/S requerendo a regularização do saldo devedor em aberto dentro do prazo de 05 (cinco) dias.*

*O equívoco se deve pelo fato de que há pendente de julgamento pelo Conselho Administrativo Recursos Fiscais CARF recurso voluntário interposto, tempestivamente, com fundamento no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72 c/c artigo 3, IV, Anexo II, do RICARF, contra os autos de infração nºs 37.299.1637, 37.299.1645 e 37.299.1653 oriundos do procedimento fiscal MPF nº 0140100.2010.00289 e, assim, decorrentes do mesmo suposto suporte fático-legal.*

*No citado Recurso Voluntário (REFERENTE EXPRESSAMENTE AO ACÓRDÃO N.º 0423.556 – 4ª TURMA), cuja cópia segue em anexo, foi requerido expressamente que:*

*"Diante de tudo que foi exposto, aliado aos doutos subsídios costumeiramente emanados deste Conselho,, demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, espera e requer a Recorrente, seja acolhido o presente recurso, cancelando-se o débito fiscal constantes nos AI 372991653, 372991645 e 372991637.*

*Em sede de primeiro grau administrativo, foi realizada apenas uma peça/petição para a impugnação aos Autos de Infração nºs 372991653, 372991645 e 372991637, aceita por esta Delegacia da Receita Federal, o que resta comprovada pelo julgamento desta defesa e a conseqüente lavratura dos acórdãos nºs 0423555 e 0423556. Assim, o contribuinte valendo-se da mesma prerrogativa e com o objetivo de prestigiar a efetividade do processo administrativo evitando tautologia e repetições desnecessárias valeu-se de uma mesma petição recursal que mencionou expressamente todos os autos de infração contidos no MPF nº 0140100.2010.00289.*

*Por um erro de digitação não foi mencionado na petição do Recurso Voluntário ao CARF (REFERENTE AO ACÓRDÃO N.º 0423.556– 4ª TURMA), o número do processo 10140720479/201033, onde constou apenas o processo 10140720480/201068.*

*Tal fato é autorizado pelo artigo 9, parágrafo 2º, do Decreto nº 70.235/72, que determina que os autos de infração e as notificações de lançamento formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova.*

*(...)*

*ANTE O EXPOSTO, a Contribuinte requer a esta Autoridade Fiscal que:*

*a) reavalie o conteúdo da Carta de Cobrança nº 74/2011, eis que os Al's 37.299.1637, 37.299.1645 e 37.299.1653 oriundos do procedimento fiscal MPF nº 0140100.2010.00289 já foram*

*integrados e impugnados pelo Recurso Voluntário interposto tempestivamente pela Contribuinte.*

*b) a manutenção da suspensão da exigibilidade do respectivo crédito tributário conforme a disposição legislativa a respeito.*

*Outrossim, os argumentos aduzidos pela Recorrente em sede de Recurso Voluntário interposto no processo 10140720480/201068, referente ao Acórdão nº 0423.556- 4ª TURMA, em apertada síntese:*

*(i) Conforme a Fiscalização, nos períodos mencionados, os sócios da Recorrente receberam valores que foram contabilizados como distribuição de lucros, quando, a seu ver, deveriam ser contabilizados como remuneração a título de pró-labore, ensejando a incidência de contribuição previdenciária sobre a remuneração dos sócios (11%);*

*(ii) A improcedência das exações reside no fato de que os valores repassados aos sócios são, realmente, distribuição de lucros, e não remuneração a título de pró-labore;*

*(iii) Com efeitos administrativos, os sócios da Recorrente entenderam que somente aqueles sócios administradores, diretamente envolvidos com questões administrativas e burocráticas da gestão da sociedade, tais como assinar contratos, movimentação bancária, pagamento de funcionários, dentre outros, perceberiam valores a título de pró-labore, como remuneração ao tempo despendido a estas questões administrativas;*

*(iv) O status de sócio-administrador é rotativo, ou seja, os sócios se alternam nesta condição.*

*(v) Os créditos feitos pela Recorrente aos seus sócios a título de distribuição de lucro foram feitos em consonância com o seu contrato social, que permite a distribuição assimétrica dos lucros, conforme a produtividade de cada um;*

*(vi) Os serviços prestados pela empresa o são na forma pessoal, valendo-se da qualificação de seus sócios e das suas habilidades. Dessa forma, é irrazoável e desproporcional impor a Recorrente que possua um capital social elevado para realizar suas atividades, de forma contrária a legislação tributária;*

*Posteriormente, os autos foram enviados ao Conselho, para análise e decisão, com a observação de que a própria unidade da RFB de jurisdição do contribuinte informa que, para fins de suspensão do crédito tributário para encaminhamento ao CARF, foi comandado no Sistema SICOB o evento "Apresentação de Recurso Tempestivo" com a data de 06/05/2011, tendo em vista que para esse evento o sistema não aceitaria a data real de 15/06/2011;*

PROCESSO: 10140.720479/201033 INTERESSADO:  
SERVANGIO SERVICOS MEDICOS S/S DESTINO:  
SACATDRFCGEMS

*Apreciar e Assinar Documento DESPACHO DE ENCAMINHAMENTO Sr. Chefe , Cientificado da Carta Cobrança, fls. 287/290 (AR de fls.291) o contribuinte se manifestou em 15/06/2011, conforme documentos juntados às fls. 292/343, alegando que o Recurso Voluntário apresentado tempestivamente em 06/05/2011, e que fora juntado ao processo 10140.720480/201068 (referente ao Acórdão DRJ/CGE/MS nº 04.23.556) referia-se também a Recurso para este processo, cujo Acórdão da DRJ/CGE foi o de nº 0423.555.*

*Tendo em vista que o mesmo alegou também a tempestividade do Recurso Voluntário apresentado, e para fins de suspensão do crédito tributário para encaminhamento ao CARF, foi comandado no Sistema SICOB o evento "Apresentação de Recurso Tempestivo" com a data de 06/05/2011, tendo em vista que para esse evento o sistema não aceitaria a data real de 15/06/2011, conforme fls. 345. No sistema SIEF foi informado o evento de Apresentação de Recurso Voluntário com a data de 15/06/2011. Proponho o encaminhamento ao CARF Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.*

*DATA DE EMISSÃO : 20/06/2011 Aguardar Pronunciamento / SIMONE GRIGOLLI GULIM PROC FISCAL SACATDRECGEMS SACATDRFCGEMS MS CAMPO GRANDE DRF*

*Em Sessão de Julgamento, esta Colenda Turma de Julgamento julgou pelo não conhecimento do Recurso Voluntário por intempestividade, conforme Ementa a do Acórdão 240301.156, de 13.03.2012:*

*Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias*

*Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007*

*PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO RECURSO INTEMPESTIVO*

*É definitiva a decisão de primeira instância quando não interposto recurso voluntário no prazo legal. Não se toma conhecimento de recurso intempestivo*

*Recurso Voluntário Não Conhecido*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em NÃO CONHECER DO RECURSO, por intempestividade.*

*Outrossim, o presente processo retorna para julgamento desta Colenda Turma de Julgamento em função da sentença proferida no Mandado de Segurança no.004700263.2012.4.01.3400 15<sup>a</sup> VARA FEDERAL TRF 1<sup>a</sup> Região:*

*Portanto, se é certo que a Administração deve obedecer a formalismo, esse entendimento não pode gerar decisões desarrazoadas a ponto de desconsiderar impugnação expressa a determinado auto de infração, julgando somente os demais, relacionados na mesma peça recursal, referentes à mesma questão fático-jurídica.*

*Ante o exposto, concedo a segurança para afastar a intempestividade e determinar que a autoridade impetrada aprecie a impugnação quanto ao AI AI 372991637.*

*Custas pela União, em ressarcimento. Sem condenação em honorários, incabíveis na espécie (Súmulas 512/STF e 105/STJ).*

*Recorro de ofício (CPC, art. 475, I).*

*Subam os autos, oportunamente, ao eg. TRF/1ª Região.*

*P.R.I.*

*Brasília, 8 de fevereiro de 2013*

*João Luiz de Sousa*

*Juiz Federal Titular da 15ª Vara Cível*

*Anota-se que a Apelação interposta pela União foi recebida apenas no efeito devolutivo, conforme consta de Ata do processo no.004700263.2012.4.01.3400.*

*Recebo a(s) apelação(ões) do(a,s) UNIÃO FEDERAL no ( ) duplo efeito (X) somente no efeito devolutivo. Ao(s) apelado(s) para contrarrazões. Após, subam os autos ao eg. TRF/ 1ª Região.*

*Conforme o Despacho às fls. 458, a Unidade da RFB devolve o processo ao CARF:*

*DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM  
CAMPO GRANDE/MS SEÇÃO DE CONTROLE E  
ACOMPANHAMENTO TRIBUTÁRIO*

*Processo: 10140.720479/201033*

*Interessado: SERVANGIO SERVIÇOS MEDICOS S/S*

*CNPJ/CPF: 06.307.534/000141*

*Assunto: Auto de infração*

*Senhor Conselheiro do CARF,*

*Em atenção ao despacho de f. 456, do qual se extrai a conclusão de que se pretende aguardar o trânsito em julgado da ação mandamental para, de acordo com a decisão final, julgar o não o Recurso voluntário, e considerando que a autoridade impetrada na ação mandamental é o presidente do CARF (a quem compete efetivamente cumprir a ordem mandamental), ressalvado o entendimento particular desta unidade de que a*

*ausência de efeito suspensivo da apelação em mandado de segurança impõe o imediato julgamento do processo administrativo, restituímos o presente processo a esse conselho para que se manifeste acerca de condição que deve ser mantido o crédito tributário, com retorno de fase e suspensa a exigibilidade em razão do recurso administrativo ou mantido na condição de exigível.*

*Campo Grande MS, 21 de fevereiro de 2014.*

*A diligência fiscal foi realizada, sendo apresentado o seguinte relatório de diligência (fl. 476):*

*"Em atenção à diligência determinada às páginas 460-473, apresentamos as seguintes informações:*

*1) O Recurso Especial interposto no processo conexo n. 10140.720480/2010-68 encontra-se pendente de julgamento, sendo que o andamento do processo pode ser verificado a qualquer instante, visto tratar-se de e-processo;*

*2) Não identificamos qualquer outra medida judicial que tenha por objeto o presente processo, ou a matéria nele tratada.*

*Dar ciência ao contribuinte do resultado desta diligência para, querendo, apresentar manifestação no prazo de 30 (trinta) dias, conforme previsto no parágrafo único do art. 35 do Decreto n. 7574/2011.*

*Após, restitua-se ao CARF para julgamento."*

*É o relatório.*

## **Voto Vencido**

Conselheiro Martin da Silva Gesto - Relator

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

Este processo administrativo tem como objeto o AIOA DEBCAD n.º 37.299.163-7, cujo crédito lançado se refere às contribuições da empresa devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos seus sócios (contribuintes individuais) correspondentes à rubrica contribuição patronal de 20% (DAD fls. 05/06)

Verifica-se que no AI Debcad n.º 37.299.163-7 contém a contribuição patronal de 20% (DAD fls. 05/06), enquanto que o AI Debcad n.º 37.299.164-5 contém a contribuição pessoal dos contribuintes individuais, de 11% (DAD fls. 05/08, do processo n.º 10140.720480/2010-68).

Assim, nos autos do processo n.º 10140.720480/2010-68, onde é objeto o Auto de Infração de n.º 37.229.164-5, lavrado em face de SERVANGIO SERVIÇOS MEDICOS S/S, em virtude de ter deixado a Recorrente de proceder com o regular

recolhimento das contribuições destinadas ao financiamento da Seguridade Social referentes às contribuições incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos seus sócios (contribuintes individuais) correspondentes à rubrica Contribuinte Individual /11%. Ambos os Autos de Infração são oriundos do mesmo procedimento fiscal.

Nos autos do processo nº 10140.720480/2010-68, foi proferido o acórdão CARF nº 2301-002.814, da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, da 2ª Seção de Julgamento, julgado na sessão de 16 de maio de 2012. A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou recurso especial em face deste acórdão, não sendo até o momento deste julgamento sido apreciado pela 2a. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Coaduno integralmente com os fundamentos adotados quanto ao mérito pelo Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, Relator do acórdão nº 2301-002.814. Por tal razão, reproduzo seu voto em relação ao mérito, vejamos:

### **"Da procedência em parte do lançamento**

Em seu Recurso, afirma a Recorrente serem indevidas as exações no presente processo discutidas, uma vez que os valores repassados aos sócios são, realmente, distribuição de lucros, e não remuneração a título de pró-labore.

É que, conforme se depreende das alegações dos autos, a Recorrente adota o tipo de organização societária conhecido como sociedade de pessoas, prestando serviços de alta complexidade, especializado, o que, conseqüentemente, torna compreensível que seus serviços sejam remunerados de acordo com a sua complexidade e responsabilidade.

Afirma ainda que não há nenhum dispositivo legal que obrigue as pessoas jurídicas a remunerarem seus sócios com valores a título de pró-labore.

Ocorre que, a partir da análise dos autos, não há que se falar em total procedência no lançamento pelo Fisco realizado, vez que, consoante o a seguir demonstrado, a empresa Recorrente, em seu contrato social, procedeu com a discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social, nos termos do inciso II, do §5º, do artigo 201 do Regulamento da Previdência Social.

Destarte, não há que se falar em incidência de contribuição previdenciária sobre os valores totais pagos ou creditados aos sócios.

Na construção do raciocínio que embasará o presente julgamento, cabe, de início, trazer à tona o disposto no artigo 12 da Lei 8.212/91, o qual elenca as pessoas físicas que se revestem da condição de segurados obrigatórios da Previdência Social, a saber:

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

*(.....)*

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

*(.....)*

*f) o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima, o sócio solidário, o*

*sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural, e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999). (Grifo meu)*

Por remuneração, entende-se, via de regra, os valores que venham a integrar o salário-de-contribuição, isto é, “a expressão que quantifica a base de cálculo de contribuição previdenciária dos segurados da previdência social, configurando a tradução numérica do fato gerador”. (IBRAHIM, 2010).

As verbas remuneratórias, portanto, integram o salário-de-contribuição, sendo este, inclusive, o exposto teor do inciso III do 28 da Lei 8.212/91, que dispõe:

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

*III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º; (Grifo meu)*

A partir dessa lição, portanto, conclui-se que o sócio que recebe remuneração é segurado obrigatório do Regime Geral de Previdência Social, na qualidade de contribuinte individual, vez que as verbas por ele recebidas sob esta rubrica constituem base de cálculo de contribuição previdenciária, por integrarem o salário-de-contribuição.

Para a resolução da controvérsia em análise, ou seja, a possibilidade de incidência, ou não, de contribuição previdenciária sobre a remuneração dos sócios, é mister, de início, identificar quais as formas por meio das quais o sócio pode ser remunerado pelo seu trabalho em uma empresa.

Nesse sentido, é válida a análise dos dispositivos legais no Decreto 3.048/99, Regulamento da Previdência Social, que, em seu artigo 201, §5º, inciso II estabelece:

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

*§ 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) (Grifo meu)*

Tem o mesmo teor a Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005, vigente à época, período de 01/2006 a 12/2007, a qual estabelecia, em relação à Sociedade Simples, em seu artigo 71, §5º, o seguinte:

Art. 71. As bases de cálculo das contribuições sociais previdenciárias da empresa e do equiparado são as seguintes:(Revogado pela Instrução Normativa nº 971, de 13 de novembro de 2009)

(.....)

5º No caso de Sociedade Simples de prestação de serviços relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas, a contribuição da empresa em relação aos sócios contribuintes individuais terá como base de cálculo:

I - a remuneração paga ou creditada aos sócios em decorrência de seu trabalho, de acordo com a escrituração contábil da empresa, formalizada conforme disposto no inciso IV do caput e no § 4º, ambos do art. 60;

**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.**

Pela leitura dos diplomas normativos em destaque, constata-se duas formas de remuneração dos sócios, quais sejam: a remuneração decorrente do trabalho, ou pró-labore e aquela proveniente do capital social, a qual, no caso ora em discussão, é paga por meio do procedimento de distribuição mensal dos lucros auferidos pela empresa, obedecido o critério da proporcionalidade na participação do capital social.

Tais formas de remuneração 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.

Tal distinção se presta a permitir que seja perscrutada a legalidade e pertinência dos valores, que devem ser condizentes com cada forma de remuneração.

Partindo da premissa de que o plexo de significantes normativos do Direito Previdenciário não estipula um valor mínimo a título de pró-labore, deve o instrumento constitutivo da sociedade prever de forma certa ou determinável seu quantum.

Até porque, podem os sócios de uma sociedade simples quando da constituição da sociedade, decidirem por receber um pró-labore mínimo equivalente a um salário mínimo mensal, paralelamente apostariam no sucesso da empresa e receberiam maiores valores a título de distribuição de lucros, atendendo assim no meu entendimento as acima mencionadas disposições legais.

Além do mais, é válido destacar que a organização societária neste processo discutida apresenta características de sociedade de pessoas, nas quais “a realização do objeto social depende mais dos atributos individuais dos sócios que da contribuição material que eles dão”. (COELHO, 2010).

Destarte, neste tipo societário, as qualidades subjetivas do sócio interferem diretamente na consecução do fim social, a qual depende, dentre outros fatores, da capacitação dos sócios para o negócio, do ânimo para o desempenho de atividades e do empenho e trabalho constantes de cada sócio para que seja efetivamente concretizado o objeto social.

Trazendo essa importante premissa para a controvérsia nestes autos discutida, vê-se que a Recorrente presta um serviço de alta complexidade, especializado, o que,

consequentemente, torna compreensível que seus serviços sejam remunerados de acordo com o seu empenho, responsabilidade e dedicação ao serviço.

Resta, portanto, corroborado o argumento segundo o qual a realização do objeto social em uma sociedade de pessoas, no caso dos autos, uma dedicada à prestação de serviços médicos, estará diretamente ligada às qualidades pessoais dos sócios e ao empenho destes na execução de atividades.

Além do mais, não se pode olvidar o fato de que, justamente por depender do empenho e das qualidades pessoais de cada sócio, pode ser que, em um determinado mês, a sociedade passe por um período de crise em virtude, por exemplo, da baixa demanda pelos serviços por ela prestados ou pela saída repentina de sócios prestadores de serviços.

Tal conjuntura, muito provavelmente, acarretará em uma baixa no faturamento mensal, levando a sociedade a cortar gastos, restando prejudicado, assim, o pagamento de pró-labore dos sócios remanescentes em valor igual ou superior à conjuntura anterior ao cenário de crise.

Pela análise do Contrato Social juntado aos autos, verifica-se que a Recorrente estabeleceu, expressamente, uma remuneração a título de pró-labore, conforme se depreende da cláusula nona do contrato social, que estabelece:

*9ª Cláusula – Pró-Labore: Os sócios farão jus a uma retirada mensal a título de pró-labore o valor correspondente até o limite de isenção da tabela de imposto de renda e a ser estabelecida em ata de reunião dos quotista (sic), os quais serão levadas a despesas da empresa. (Grifo meu)*

Quanto à distribuição dos lucros, vê-se que também procedeu a Recorrente com a previsão expressa dessa forma de remuneração na cláusula sexta (DO EXERCÍCIO SOCIAL) do Contrato Social, tendo, posteriormente, confirmado essa política de resultados na Primeira Alteração Contratual, consoante o estabelecido em sua cláusula terceira, abaixo transcrita:

*3ª Cláusula: Em 31 de dezembro de cada ano, serão levantados o balanço de resultado econômico e o balanço patrimonial. Os resultados serão partilhados entre os sócios na proporção de sua produção. Mediante balancetes especiais os lucros poderão ser distribuídos em qualquer período do exercício. Os prejuízos serão mantidos em conta especial para compensação com lucros futuros. (Grifos meus)*

Restam, portanto, devidamente preenchidos os requisitos previstos no inciso II, do §5º do artigo 201 do Regulamento da Previdência Social, de maneira que não há razões para que seja objeto de incidência de contribuição previdenciária o total de remunerações pagas ou creditadas aos sócios, vez que houve a distinção entre a remuneração decorrente do trabalho (pró-labore) e proveniente do capital social.

Em que pese o cenário acima, suficiente para atestar a cabal distinção nas formas de remuneração dos sócios pelos serviços prestados, é válido destacar, apenas a título de argumentação, que não pode a Administração Pública se perder em elucubrações obscuras acerca de qual seria o pró-labore médio pago em sociedades de pessoas semelhantes às da Recorrente.

Ora, tal tarefa não só extrapolaria o campo de discricionariedade típica de alguns atos administrativos, como também, se levada ao extremo, poderia afrontar os princípios da Legalidade, da Isonomia e da Impessoalidade, tão caros à

Administração e frutos do Estado Democrático de Direito, visto que, consoante o já afirmado, a legislação previdenciária não estabelece um valor máximo ou mínimo a referente à remuneração pelo trabalho despedido.

Destarte, em virtude de tais premissas, não cabe à Administração a partir de perspectivas de mercado, cenário incerto, poroso e fluido, arbitrar qual seria a remuneração ideal a título de pró-labore a ser paga em uma sociedade de pessoas.

A Administração, portanto, deve permanecer numa posição de neutralidade em relação às pessoas privadas, sem discriminação nem favoritismo, razão pela qual o princípio da impessoalidade acaba por corresponder, no âmbito prático, a um desdobramento do princípio da isonomia.

Some-se a estes inexoráveis pressupostos o fato de que o Fiscal responsável pela lavratura originária do Auto de Infração neste processo discutido sequer especulou qual seria o valor médio de mercado a ser considerado como pró-labore a ser pago aos sócios que realizam as atividades próprias da empresa Recorrente, o que, por si só, já inviabiliza qualquer discussão a respeito dessa matéria nesta esfera administrativa de julgamento.

A questão nuclear que motivou a autuação foi, conforme se depreende claramente do Relatório Fiscal, a alta lucratividade da empresa. Fixada, portanto, a partir do expressamente disposto nos Atos Constitutivos da Empresa Recorrente, esta primeira premissa, isto é, a determinação do pró-labore como valor correspondente até o limite de isenção da tabela de imposto de renda à época dos fatos geradores, o que a este limite exceder deve ser considerado remuneração oriunda da participação do sócio nos resultados, paga por meio da distribuição dos lucros auferidos pela empresa.

Com esse posicionamento, busca este relator atender ao fim maior da legislação invocada, levando ao pé da letra o princípio da isonomia.

Sobre esses valores não incide contribuição previdenciária, desde que a quantia distribuída esteja respaldada, por meio de sua contabilidade, em demonstração de resultado – DRE, mensal, corroborando a natureza de lucro superior a sua base de cálculo presumida.

É este, inclusive, o teor da Solução de Consulta Número 46, formulada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, em 24 de maio de 2010, publicada no DOU de 14.06.2010, cujo teor é o seguinte:

*ASSUNTO: Contribuições Sociais Previdenciárias*

*EMENTA: 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 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.*

Seguindo a trilha desse raciocínio, no presente lançamento não foi objeto de contestação fiscal o descumprimento dessa exigência legal de demonstração contábil de lucro superior a sua base de cálculo, devendo pois ser presumido a adequação a esse requisito.

Por fim, ressalte-se, como dito, que a legislação previdenciária não regra o valor mínimo ou máximo a ser pago a título de pró-labore, o que permite aos sócios adotarem políticas de gestão baseadas no resultado, para reduzir o valor da remuneração do trabalho, acreditando na remuneração do capital.

No entanto, essa opção deve vir acompanhada dos requisitos legais, tais como segregação dos valores pagos, previsão contratual quanto ao pró-labore, regramento da distribuição dos lucros e contabilidade ajustada, apta a dar suporte aos valores pagos.

Nessa linha de coerência, ausentes tais instrumentos acessórios inafastáveis, despe-se a Recorrente do direito de optar pela forma de remuneração de seus sócios que melhor lhe atenda, sujeitando-se ao arbitramento ora feito.

Assim, considerando-se o raciocínio até então desenvolvido, como a contribuição ora discutida no presente lançamento refere-se à rubrica empresa, o valor que exceder ao salário mínimo por sócio, à época dos fatos geradores, deve ser considerado como distribuição de lucros."

Deste modo, entendo que as remunerações por pró-labore e participação nos resultados encontram-se 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.

Os normativos previdenciários não estipulam um valor mínimo a título de pró-labore, devendo, assim, o instrumento constitutivo da sociedade prever de forma certa ou determinável seu *quantum*.

Havendo, no caso em análise, previsão expressa do valor referente ao pró-labore no Contrato Social (Cláusula 9ª: " *Os sócios farão jus a uma retirada mensal a título de pró-labore o valor correspondente até o limite de isenção da tabela de imposto de renda*"), o que a ela exceder deve ser considerada remuneração oriunda da participação do sócio nos resultados.

Deste modo, deve ser considerado como pró-labore o valor correspondente até o limite de isenção da tabela de imposto de renda, nos termos do Contrato Social da sociedade. O valor excedente deve ser tratado como distribuição de lucros, desde que não ultrapasse o resultado da aplicação da margem do lucro presumido (32%) sobre o faturamento, excluídos os impostos federais, nos termos do art. 10 da Lei nº 9.249/95.

### **Multa**

Entendo que o pedido de aplicação de multa mais benéfica, por força de retroatividade benigna, pode ser realizado a qualquer tempo. Deste modo, passo a analisar tal questão.

Na data da ocorrência do fato gerador das contribuições sociais em questão, qualquer outro dispositivo que dispunha sobre normas punitivas aplicadas à falta ou ao atraso do seu recolhimento, ou seja, não incidia sobre tais infrações multa de ofício. Assim, o atraso ou não pagamento das contribuições era punido única e exclusivamente pela multa de mora, cujo percentual variava segundo o momento do adimplemento.

Somente há que se falar em aplicação de multa de ofício aos fatos geradores ocorridos após a vigência da MP nº 449/08, a qual acrescentou a Lei nº 8.212/91 o art. 35A que prevê expressamente que nos casos de lançamento de ofício das contribuições sociais previstas no art. 11 do mesmo diploma aplicar-se-á o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96 multa de ofício de 75%, podendo esta ser majorada a 150% caso ocorram as hipóteses de qualificação.

Desse modo, antes da edição da Medida Provisória nº 449/08, aos fatos geradores que ensejavam aplicação de penalidade pelo atraso ou pelo não pagamento das contribuições sociais aplicava-se multa de mora em percentual que variava, conforme data do efetivo pagamento, de 24% a 100% (art. 35, II e III da Lei 8.212/91 com redação anterior à Lei nº 10.941/09);

Após a Medida Provisória nº 449/08, nos termos do art. 61, a multa de mora é única e fixada em trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso, limitada ao percentual de 20% (art. 61 da Lei nº 9.430/96).

Evidente, portanto, que a norma construída a partir da edição da Medida Provisória nº 449/08 é mais benéfica ao contribuinte, pois está limitada ao percentual de 20%, devendo ser aplicado o disposto no art. 106, II, alínea "c", do CTN, que impõe a aplicação retroativa de lei que comina penalidade menos gravosa ao contribuinte.

Deste modo, a multa de mora deve ficar limitada a 20%, nos termos da fundamentação.

### **Conclusão.**

Ante o exposto, conheço do recurso e, no mérito dar-lhe parcial provimento, para: i) que seja considerada como verba repassada a título de pró-labore mensal por sócio o valor disposto no Contrato Social, ou seja, o valor limite de isenção para o Imposto de Renda Pessoa Física à época dos fatos geradores, considerando como distribuição de lucros a parcela excedente a esse valor; ii) reduzir a multa de mora para trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso, limitada ao percentual de 20% (art. 61 da Lei nº 9.430/96).

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

### **Voto Vencedor**

Conselheira Cecilia Dutra Pillar - Redatora designada

### **Multas**

Peço vênia para divergir do voto do Ilustre Relator, apenas no que pertine às multas incidentes sobre contribuições previdenciárias não declaradas em GFIP e incluídas em lançamento fiscal, que é o caso dos autos.

Verifica-se que na mesma ação fiscal foram lavrados três autos de infração: Debcad nº 37.299.163-7 (Obrigação principal patronal), objeto deste processo; Debcad nº 37.299.164-5 (Obrigação principal - parte dos segurados), que está no processo nº 10140.720480/2010-68 e Debcad nº 37.299.165-3 (por descumprimento da obrigação acessória de declarar todos os fatos geradores em GFIP), que compõe o processo nº 10140.720481/2010-11.

Nos termos do art. 144 do CTN, o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. À época da ocorrência dos fatos geradores, as penalidades de multa estavam disciplinadas pelo artigo 35 da Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei nº 9.876/1999, nos seguintes termos:

*Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26.11.99)*

***I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)***

*a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26.11.99)*

*b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26.11.99)*

*c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26.11.99)*

***II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)***

*a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26.11.99)*

*b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26.11.99)*

*c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26.11.99)*

*d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26.11.99)*

**III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:**  
*(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

*a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26.11.99)*

*b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26.11.99)*

*c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26.11.99)*

*d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26.11.99)*

(sem grifos no original)

Observa-se que a legislação de regência remete os percentuais de multa ao momento do pagamento das obrigações previdenciárias em atraso, prevendo multas diferenciadas para pagamento espontâneo (inciso I), para pagamento de contribuições incluídas em Notificação Fiscal de Lançamento, ou seja, o lançamento de ofício, realizado pela Autoridade Fiscal (inciso II) ou pagamento de obrigações inscritas em dívida ativa (inciso III).

Saliente-se que, apesar da denominação de "multa de mora" expressa no *caput* do artigo 35 em referência, conclui-se ser "de ofício" a natureza jurídica da multa aplicada sobre as contribuições inseridas em lançamento fiscal (prevista no inciso II).

A Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, trouxe significativas alterações na sistemática das multas aplicáveis, dando nova redação ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991 e incluindo o artigo 35-A, que passaram a dispor:

*Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*

*Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*

Deste modo, a multa pelo pagamento em atraso das obrigações não incluídas em notificação fiscal de lançamento (anteriormente prevista no art. 35, inciso I) passou a ser de

0,33% ao dia, limitada a 20%, nos termos do atual art. 35, caput, da Lei nº 8.212/1991, que faz remissão ao art. 61, da Lei nº 9.430/1996.

Por sua vez, para as obrigações lançadas de ofício, a multa (antes prevista no art. 35, inciso II) passou a ser fixa, de 75%, nos termos do art. 35-A, da mesma Lei, que remete ao art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996.

Nota-se que a multa decorrente do lançamento de ofício, prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, é única, no importe de 75% e visa apenas, de forma conjunta, tanto o não pagamento do tributo devido quanto a não declaração do tributo em GFIP, sem haver como mensurar o que foi aplicado para punir uma ou outra infração.

Até o advento das alterações promovidas pela MP 449/2008, os contribuintes submetidos a auditoria fiscal eram autuados tanto pela conduta do inadimplemento de contribuições (obrigação principal) quanto pela falta de declaração das contribuições devidas em GFIP (descumprimento de obrigação acessória).

As multas por descumprimento de obrigação acessória (também constituídas em lançamento de ofício) aplicadas na vigência da legislação anterior sobre as infrações relativas à falta/inexatidão de declarações em GFIP, estavam previstas no art. 32, §§ 4º, 5º e 6º, da Lei nº 8.212/1991.

Assim, com relação aos fatos geradores ocorridos até 11/2008, a verificação da penalidade mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, alínea "c", do CTN) deve considerar os tributos na forma como se encontram na data da comparação:

(a) no caso em que o contribuinte incorreu em mora, ao efetuar o recolhimento em atraso espontaneamente, a penalidade original do art. 35, I, da Lei nº 8.212/1991 deve ser comparada à penalidade da nova redação do art. 35;

(b) para as competências incluídas em lançamento de ofício, a multa por falta de pagamento do tributo (aplicada com base na antiga redação do art. 35, II da Lei nº 8.212/1991) também deve ser somada às multas por falta/inexatidão de GFIP (estipuladas na redação anterior do art. 32, §§ 4º, 5º, 6º, da Lei nº 8.212/1991), e o resultado deve ser comparado com a multa prevista no art. 35-A, da Lei nº 8.212/1991, na redação atual, que conduz ao art. 44, I, da Lei nº 9.430/96 (75%).

Este procedimento está disciplinado no art. 476-A, da Instrução Normativa (IN) da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) nº 971/2009, acrescentado pela Instrução Normativa RFB nº 1.027/2010.

Conforme se depreende do Relatório Fiscal do Auto de Infração nº Debcad nº 37.299.165-3, quando da constituição dos créditos tributários, em 09/2010, foi observado o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, II, alínea "c", do CTN, pois a fiscalização procedeu à comparação das multas previstas na legislação de regência com as então vigentes. O comparativo das multas está demonstrado no Anexo IV do AI Debcad nº 37.299.165-3, no processo nº 10140.720481/2010-11.

Contudo, consoante o art. 2º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04 de dezembro de 2009, DOU 08/12/2009, a análise definitiva da penalidade mais benéfica será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, ou caso

---

não haja regularização, no momento do ajuizamento da execução fiscal pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), ocasião em que os lançamentos, se necessário, serão retificados. Isto porque a multa estabelecida no artigo 35 da Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei nº 9.876/1999 e aplicável à obrigação principal, varia em função da época em que venha a ocorrer o pagamento do crédito tributário.

Nesse contexto, a tese esposada pelo i. Relator não prevalece pois este processo decorre de lançamento de ofício, não sendo aplicável a sistemática da multa para pagamento espontâneo.

Ademais, pela análise dos autos, constata-se que a aplicação da multa não foi questionada pelo sujeito passivo. Não tendo sido arguida tal matéria em sede recursal, e não se tratando de questão de ordem pública, entendo que não cabe a este colegiado conhecê-la de ofício, sob pena de extrapolar os limites do recurso e incorrer em decisão *ultra petita*.

Por todo o exposto, voto por manter as multas nos percentuais aplicados, devendo, quando da regularização dos créditos tributários, ser verificada a retroatividade benigna na forma da Portaria Conjunta RFB/PGFN nº 14/2009.

(assinado digitalmente)

Cecilia Dutra Pillar - Redatora designada