



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

Processo n° 10140.720480/2010-68
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2301-002.814 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de maio de 2012
Matéria Aferição Indireta. Pró-labore.
Recorrente SERVANGIO SERVICOS MEDICOS S/S
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições 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. ESTABELECIMENTO EXPRESSO NO CONTRATO SOCIAL. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS AUFERIDA POR MEIO DE APLICAÇÃO DE PERCENTUAL REFERENTE A LUCRO PRESUMIDO PELA ATIVIDADE DESENVOLVIDA PELA EMPRESA

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

MULTA MORATÓRIA. PENALIDADE MAIS BENÉFICA.

O não pagamento de contribuição previdenciária constituía, antes do advento da Lei nº 11.941/2009, descumprimento de obrigação tributária punida com a multa de mora do art. 35 da Lei nº 8.212/1991.

Revogado o referido dispositivo e introduzida nova disciplina pela Lei 11.941/2009, devem ser comparadas as penalidades anteriormente prevista

com a da novel legislação (art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996), de modo que esta seja aplicada retroativamente, caso seja mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, “c” do CTN).

Não há que se falar na aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 combinado com o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996, já que estes disciplinam a multa de ofício, penalidade inexistente na sistemática anterior à edição da MP 449/2008, somente sendo possível a comparação com multas de mesma natureza. Assim, deverão ser cotejadas as penalidades da redação anterior e da atual do art. 35 da Lei nº 8.212/1991

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, I) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, para integrar ao Salário de Contribuição, nas competências dos fatos geradores, somente a remuneração até o limite de isenção do Imposto de Renda Pessoa Física, conforme consta do Contrato Social, nos termos do voto do Relator; b) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator; II) Por maioria de votos: a) em manter a aplicação da multa, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Mauro José Silva, que votou pelo afastamento integral da multa; b) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada.

Marcelo Oliveira - Presidente

Leonardo Henrique Pires Lopes - Relator

Presentes à sessão de julgamento os Conselheiros Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzáles Silvério, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro Jose Silva e Leonardo Henrique Pires Lopes.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração de N° 37.229.164-5, lavrado em face de SERVANGIO SERVICOS MEDICOS S/S, do qual foi notificado em 27/09/2010, em virtude de ter deixado a Recorrente de proceder com o regular recolhimento das contribuições destinadas ao financiamento da Seguridade Social referentes às contribuições da empresa incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos seus sócios (contribuintes individuais) correspondentes à rubrica Contribuinte Individual – patronal – 20%.

Afirma o Relatório Fiscal que os valores foram apurados pelos depósitos bancários de pagamentos feitos pela empresa aos seus sócios no período de 01/2006 a 12/2007, sob a denominação de “distribuição de lucros”. Todavia, afirma o Relato, que tais pagamentos,

na verdade, se referem à remuneração pelos serviços médicos prestados pelos sócios e não à mencionada distribuição de lucro.

Aduz ainda que a empresa Recorrente é constituída como sociedade simples e realiza serviços ligados à área médica, os quais são prestados pessoalmente por profissional médico e faturado para diversos clientes, dentre eles, hospitais e empresas de convênio de saúde.

No entender da Fiscalização, as receitas da Recorrente são obtidas a partir da força de trabalho médico dos próprios sócios, os quais foram remunerados da seguinte forma:

- a) Somente aos dois sócios administradores (Mauri Luiz Camparin e Wagner Sayd Carvalho), foram pagos ou creditados a título de pró-labore uma remuneração mensal equivalente a um salário mínimo, conforme declarada em GFIP anexada aos autos. Todavia, pelo que se depreende da interpretação combinada das cláusulas sétima e nona do contrato social, os sócios fazem jus a uma retirada mensal a título de pró-labore em valor até o limite de isenção da tabela de imposto de renda a ser estabelecida em ata de reunião dos quotistas.
- b) A todos os sócios, inclusive aos administradores, a empresa efetuou vários pagamentos a título de distribuição de lucro, os quais foram partilhados entre os sócios de acordo com a produção de cada um, conforme estabelecido em cláusulas específicas do contrato social.

Conclui, por fim, o Relatório, afirmando que como não houve discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social, a base de cálculo da contribuição é toda a remuneração paga pela empresa aos seus sócios a título de “distribuição de lucros” ao longo do período analisado pela Fiscalização.

Para fins de regularização, foi imputado a Recorrente o pagamento do valor de R\$ R\$ 63.234,58 (sessenta e três mil, duzentos e trinta e quatro reais e cinquenta e oito centavos).

Irresignada, apresentou a Recorrente impugnação no escopo de desconstituir o lançamento pelo Fisco realizado, não tendo, todavia, obtido julgamento procedente do seu pedido, conforme se depreende da ementa abaixo transcrita:

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 houve 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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 29/08/2012 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 29/08/2012 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 02/10/2012 por MARCELO OLIVEIR

A

Impresso em 04/10/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Crédito Tributário Mantido

Insatisfeita com a decisão proferida, apresentou a Recorrente Recurso Voluntário alegando em suma:

- a) A improcedência das exações em virtude do fato de que os valores repassados aos sócios são, realmente, distribuição de lucros, e não remuneração a título de pró-labore.
- b) Que a sociedade presta um serviço de alta complexidade, especializado, o que, conseqüentemente, torna compreensível que seus serviços sejam remunerados de acordo com a sua complexidade e responsabilidade.
- c) Que é irrazóavel impor a impugnante que possua um capital social elevado para realizar suas atividades, de forma contrária a legislação tributária.
- d) Que não há nenhum dispositivo legal que obrigue as pessoas jurídicas a remunerarem seus sócios com valores a título de pró-labore.

Assim, vieram os autos a este Conselho de Contribuintes por meio de Recurso Voluntário.

Sem Contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, Relator

Dos Pressupostos de Admissibilidade

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do Recurso e passo ao seu exame.

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, conseqüentemente, 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 N° 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 rege 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.

Da multa aplicada

A autuação em comento refere-se ao descumprimento pelo contribuinte da sua obrigação tributária principal, consistente no dever de recolher a contribuição previdenciária dentro do prazo previsto em lei.

Além do pagamento do tributo não recolhido, a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores previa a imposição ao contribuinte da penalidade correspondente ao atraso no pagamento, conforme art. 35 da Lei nº 8.212/1991, que escalonava a multa (I) de 4% a 20%, quando o valor devido não tivesse sido incluído em notificação fiscal de lançamento, (II) de 12% a 50% para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal, e (III) de 30% a 100% nos casos em que o débito já tivesse sido inscrito em dívida ativa.

Como se depreende do *caput* do art. 35 referido (*sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos...*) a penalidade decorria do atraso no pagamento, independentemente de o lançamento ter sido efetuado de ofício ou não.

Em outras palavras, não existia na legislação anterior a multa de ofício, aplicada em decorrência do lançamento de ofício pela auditoria fiscal, mas apenas a multa de mora, oriunda do atraso no recolhimento da contribuição. A punição do art. 35 da referida lei dirigia-se à demora no pagamento, sendo mais agravada/escalonada de acordo com o momento em que fosse recolhida.

Ocorre que, com o advento da MP nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009, o art. 35 da Lei nº 8.212/1991 foi revogado, tendo sido incluída nova redação àquele art. 35.

A análise dessa nova disciplina sobre a matéria, introduzida em dezembro/2008, adquire importância em face da retroatividade benigna da legislação posterior que culmine penalidade mais benéfica ao contribuinte, nos termos do art. 106, II do CTN, *in verbis*:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Cabe, portanto, analisar as disposições introduzidas com a referida MP nº 449/2008 e mantidas com a sua conversão na Lei nº 11.941/2009:

Art. 35 da Lei nº 8.212/1991 - *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. 61 da Lei nº 9.430/1996 - *Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

§ 1º *A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

§ 2º *O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*

À primeira vista, a indagação de qual seria a norma mais favorável ao contribuinte seria facilmente resolvida, com a aplicação retroativa da nova redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo esta última a utilizada nos casos em que a multa de mora excedesse o percentual de 20% previsto como limite máximo pela novel legislação.

Contudo, o art. 35-A, também introduzido pela mesma Lei nº 11.941/2009, passou a punir o contribuinte pelo lançamento de ofício, conduta esta não tipificada na legislação anterior, calculado da seguinte forma:

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.*

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Peça nova sistemática aplicada às contribuições previdenciárias, o atraso no seu recolhimento será punido com multa de 0,33% por dia, limitado a 20% (art. 61 da Lei nº 9.430/1996). Sendo o caso de lançamento de ofício, a multa será de 75% (art. 44 da Lei nº 9.430/1996).

Não existe qualquer dúvida quanto à aplicação da penalidade em relação aos fatos geradores ocorridos após o advento da MP nº 449/2008. Contudo, diante da inovação em se aplicar também a multa de ofício às contribuições previdenciárias, surge a dúvida de com que norma será cotejada a antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 para se verificar a existência da penalidade mais benéfica nos moldes do art. 106, II, “c” do CTN.

Isto porque, caso seja acolhido o entendimento de que a multa de mora aferida em ação fiscal está disciplinada pelo novo art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei 9.430/1996, terá que ser limitada ao percentual de 20%.

Ocorre que alguns doutrinadores defendem que a multa de mora teria sido substituída pela multa de ofício, ou ainda que esta seria sim prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, na sua redação anterior, na medida em que os incisos II e III previam a aplicação da penalidade nos casos em que o débito tivesse sido lançado ou em fase de dívida ativa, ou seja, quando tivesse decorrido de lançamento de ofício.

Contudo, nenhum destes dois entendimentos pode prevalecer.

Consoante já afirmado acima, a multa prevista na redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 destinava-se a punir a demora no pagamento do tributo, e não o pagamento em razão de ação fiscal. O escalonamento existente era feito de acordo com a fase do pagamento, isto é, quanto mais distante do vencimento do pagamento, maior o valor a ser pago, não sendo punido, portanto, a não espontaneidade do lançamento.

Também não seria possível se falar em substituição de multa de mora por multa de ofício, pois as condutas tipificadas e punidas são diversas. Enquanto a primeira relaciona-se com o atraso no pagamento, independentemente se este decorreu ou não de autuação do Fisco, a outra vincula-se à ação fiscal.

Por outro lado, não me parece correta a comparação da nova multa calculada conforme o art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 (multa de ofício prevista em 75% do valor da contribuição devida) com o somatório das multas previstas no art. 32, §4º e 5º e no revogado art. 35 ambos da Lei nº 8.212/1991.

Em primeiro lugar, esse entendimento somente teria coerência, o que não significa legitimidade, caso se entendesse que a multa de ofício substituiu as penalidades tanto pelo descumprimento da obrigação principal quanto pelo da acessória, unificando-as.

Nesses casos, concluindo-se pela aplicação da multa de ofício, por ser **supostamente a mais benéfica, os autos de infração lavrados pela omissão de fatos geradores**

em GFIP teriam que ser anulados, já que a penalidade do art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 (multa de ofício) estaria substituindo aquelas aplicadas em razão do descumprimento da obrigação acessória, o que não vem sendo determinado pelo Fisco.

Em segundo lugar, não se podem comparar multas de naturezas distintas e aplicadas em razão de condutas diversas. Conforme determinação do próprio art. 106, II do CTN, a nova norma somente retroage quando deixar de definir o ato como infração ou quando cominar-lhe penalidade menos severa. Tanto em um quanto no outro caso verifica-se a edição de duas normas em momentos temporais distintos prescrevendo a mesma conduta, porém com sanções diversas.

Assim, somente caberia a aplicação do art. 44, I da Lei nº 8.212/1996 se a legislação anterior também previsse a multa de ofício, o que não ocorria até a edição da MP nº 449/2008.

A anterior multa de mora somente pode ser comparada com penalidades que tenha a mesma *ratio*, qual seja, o atraso no pagamento das contribuições.

Revogado o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, cabe então a comparação da penalidade aplicada anteriormente com aquela da nova redação do mesmo art. 35, já transcrita acima, que remete ao art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

Não só a natureza das penalidades leva a esta conclusão, como também a própria alteração sofrida pelo dispositivo. No lugar da redação anterior do art. 35, que dispunha sobre a multa de mora, foi introduzida nova redação que também disciplina a multa de mora, agora remetendo ao art. 61 da Lei nº 9.430/1996. Estes dois dispositivos é que devem ser comparados.

Diante de todo o exposto, não é correto comparar a multa de mora com a multa de ofício. Esta terá aplicação apenas aos fatos geradores ocorridos após o seu advento.

Para fins de verificação de qual será a multa aplicada no caso em comento, deverão ser cotejadas as penalidades da redação anterior e da atual do art. 35 da Lei nº 8.212/1991.

Da Conclusão

Diante do exposto, conheço do Recurso para, no mérito DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, determinando 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 de valores excedentes a esse valor, e, por fim, para determinar que sejam cotejadas as multas previstas no art. 35 em sua redação antiga e atual da Lei 8.212/91, aplicando-se a que seja mais benéfica ao contribuinte.

É como voto.

Sala das Sessões, em 16 de maio de 2012.

Leonardo Henrique Pires Lopes

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 29/08/2012 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 29/08/2012 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 02/10/2012 por MARCELO OLIVEIR

A

Impresso em 04/10/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 10140.720480/2010-68
Acórdão n.º **2301-002.814**

S2-C3T1
Fl. 14

CÓPIA