



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

**Processo nº** 10140.720488/2010-24  
**Recurso nº** 999.999 Voluntário  
**Acórdão nº** 2403-01.126 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de março de 2012  
**Matéria** OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA  
**Recorrente** SERVAN ANESTESIOLOGIA E TRATAMENTO DE DOR DE CAMPO GRANDE S/S  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

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

**PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - IRREGULARIDADE DA AUTUAÇÃO - INOCORRÊNCIA.**

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa a infração e as circunstâncias em que foi praticada, contendo o dispositivo legal infringido, a penalidade aplicada e os critérios de gradação, e indicando local, data de sua lavratura, não há que se falar em nulidade da autuação fiscal posto ter sido elaborada nos termos do artigo 293, Decreto 3.048/1999.

**PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEGISLAÇÃO ORDINÁRIA - NÃO APRECIÇÃO NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO.**

A legislação ordinária de custeio previdenciário não pode ser afastada em âmbito administrativo por alegações de inconstitucionalidade, já que tais questões são reservadas à competência, constitucional e legal, do Poder Judiciário.

Neste sentido, o art. 26-A, caput do Decreto 70.235/1972 e a Súmula nº 2 do CARF, publicada no D.O.U. em 22/12/2009, que expressamente veda ao CARF se pronunciar acerca da inconstitucionalidade de lei tributária.

**PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - GFIP - APRESENTAÇÃO DE GFIP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS**

Constitui infração, punível na forma da Lei, apresentar a empresa a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

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

Autenticado digitalmente em 29/03/2012 por PAULO MAURICIO PINHEIRO MONTEIRO, Assinado digitalmente em 29/03/2012 por PAULO MAURICIO PINHEIRO MONTEIRO, Assinado digitalmente em 30/03/2012 por CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI

Impresso em 09/04/2012 por ANTONIA IRISMAR OLIVEIRA GUIMARAES - VERSO EM BRANCO

A inobservância da obrigação tributária acessória é fato gerador do auto-de-infração, o qual se constitui, principalmente, em forma de exigir que a obrigação seja cumprida; obrigação que tem por finalidade auxiliar o INSS na administração previdenciária.

CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - ARTIGO 32, IV, §§ 4º e 5º, LEI Nº 8.212/91 - APLICAÇÃO DO ART. 32, IV, LEI Nº 8.212/91 C/C ART. 32-A, LEI Nº 8.212/91 - PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA - ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO - ART. 106, II, C, CTN

Conforme determinação do art. 106, II, c do Código Tributário Nacional - CTN a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Desta forma, há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte, conforme o art. 106, II, c, CTN: (a) a norma anterior, com a multa prevista no art. 32, inciso IV, Lei nº 8.212/1991 c/c art. 32, §§ 4º e 5º, Lei nº 8.212/1991 ou (b) a norma atual, nos termos do art. 32, inciso IV, Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 32-A, Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei 11.941/2009.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para que se recalcule o valor da multa, se mais benéfico ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 32-A da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/2009. Vencidos os conselheiros Jhonatas Ribeiro da Silva e Marcelo Magalhães Peixoto.

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Paulo Maurício Pinheiro Monteiro Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Ivacir Júlio de Souza, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Jhonatas Ribeiro da Silva, Marcelo Magalhães Peixoto e Maria Anselma Coscrato dos Santos. Ausente o Conselheiro Cid Marconi Gurgel de Souza.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela Recorrente – SERVAN ANESTESIOLOGIA E TRATAMENTO DE DOR DE CAMPO GRANDE S/S contra Acórdão nº 04-23.552 - 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Campo Grande - MS, fls. 246 a 258, que julgou procedente a autuação por descumprimento de obrigação acessória, Auto de Infração nº. 37.272.757-3, às fls. 01, sendo o valor da multa aplicada originalmente R\$ 145.894,80.

Conforme o Relatório Fiscal da Infração, o Auto de Infração nº. 37.272.757-3, Código de Fundamentação Legal – CFL 68, foi lavrado pela Fiscalização contra a Recorrente por ela ter apresentado GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, conforme o informado nos Anexos do Relatório Fiscal de Aplicação da Multa, nas competências 01/2006 a 12/2007:

- ANEXO I - VALORES DECLARADOS DE PRO LABORE A ADMINISTRADORES NAS GFIP'S;
- ANEXO II - DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS (REMUNERAÇÃO A SÓCIOS) E GFIP (PRO-LABORE);
- ANEXO III - CÁLCULO DA MULTA APLICADA CÓDIGO 78;
- ANEXO IV-CÁLCULOS DA MULTA PARA AIOA (CONTRIBUIÇÕES NÃO DECLARADAS EM GFIP'S) PARA VER LIMITE MÁXIMO DA MULTA;
- ANEXO V-QTE SEGURADOS E CONTRIBUIÇÃO NÃO DECLARADO EM GFIP (COM E SEM RECOLHIMENTO);
- ANEXO VI-COMPARATIVO CÁLCULOS MULTA PARA AIOA (CONTRIBUIÇÕES COM RECOLHIMENTOS E NÃO EM GFIP'S); e
- ANEXO VII-COMPARATIVO CÁLCULOS DA MULTA PARA AIOA (CONTRIBUIÇÕES SEM RECOLHIMENTOS E NÃO EM GFIP'S).

Desta forma, a multa foi aplicada em decorrência da desconsideração da distribuição de lucros efetuada aos sócios da recorrente, valores estes tributados pela Auditoria-Fiscal como sendo remuneração dos sócios (contribuintes individuais):

***“...2.1.1. As contribuições lançadas incidem sobre a remuneração paga ou creditada a segurados contribuintes individuais. Os valores foram apurados pelos recibos de pagamento feitos pela empresa aos seus sócios, no período de 01/2006 a 12/2007, sob a denominação de “distribuição de lucros”. Tais pagamentos, conforme demonstrados nos itens a seguir, se referem na realidade à remuneração pelos serviços médicos prestados pelos sócios e não “distribuição de lucros”...”***

**“...As receitas da empresa não são obtidas através de mão-de-obra médica contratada e sim da força do trabalho médico de seus próprio sócios, conforme pode ser comprovado, dentre outros, no contrato social e na Guia de Recolhimento do FGTS e informações à Previdência Social (GFIP)...”**

**“...b) A GFIP é o documento previsto no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, para a empresa declarar, dentre outros, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária. Na**

**GFIP das competências de 01/2006 a 12/2007, detalhadas no anexo V (Empregados e contribuintes individual declarados em GFIP's), não foram informados segurados com classificação de ocupação médica. Como também não consta da contabilidade o pagamento de serviços médicos contratados por outra Pessoa Jurídica, resta concluir que toda mão-de-obra utilizada nos serviços prestados pela empresa, que são privativos médicos, foram realizados pelos próprios sócios...”**

Houve portanto o descumprimento da obrigação legal acessória, conforme previsto na Lei nº 8.212, de 24/07/1991, art. 32, inc. IV e §§ 3º e 5º, acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997, combinado com art. 225, IV e § 4º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999.

A multa a ser aplicada tem enquadramento legal na Lei nº 8.212, de 24/07/1991, art. 32, §5º, acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997, e Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999, art. 284, inc. II, e art. 373.

Em virtude da infração cometida fica a autuada sujeita à multa prevista no art. 32, §5º da Lei 8212/1991 e 284, inc. II, Decreto 3.048/99, com valor mínimo atualizado pela Portaria MPS/MF 333, de 29.06.2010, calculada de acordo com os Anexos do Relatório Fiscal de Aplicação da Multa, no valor total de R\$ 145.894,80.

Foi emitido o TIFP – Termo de Início do Procedimento Fiscal, bem como o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nº 0140100.2010.00226, com ciência da Recorrente.

A **ciência do Auto de Infração** ocorreu em **30.09.2010**, conforme Aviso de Recebimento – AR nº RJ839007418 BR.

O **período objeto do auto de infração**, conforme o Anexo do Relatório Fiscal de Aplicação da Multa, é de **01/2006 a 12/2007**.

**A Recorrente apresentou impugnação tempestiva.**

A **Recorrida** analisou a autuação e a impugnação, **julgando procedente a autuação**, nos termos do Acórdão nº 04-23.552 - 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Campo Grande - MS, fls. 246 a 258, 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*

Inconformada com a decisão de primeira instância, a **Recorrente apresentou Recurso Voluntário**, reiterando os argumentos deduzidos em sede de Impugnação:

**(i) Do direito – equívocos e ilegalidades do lançamento efetuado.**

*(i.1) Da aplicação do princípio da livre iniciativa do art. 170, CF/88;*

*(i.2) Dos valores contabilizados e tributados - Da retirada mensal dos sócios a título de pró-labore fixada no Contrato Social no valor de 01 (um) salário-mínimo;*

*(i.3) Os pagamentos feitos pela Recorrente (Sociedade Simples, nos termos do art. 997 e seg. do CC/2002) aos sócios a título de distribuição dos lucros não sofrem a incidência de contribuição previdenciária.*

**(ii) Da multa aplicada**

*- A autuação é improcedente, a exigência da multa discutida não resiste ao exame de constitucionalidade e legalidade.*

*- Da impossibilidade do aumento do limite da multa levando-se em consideração o número de eventuais segurados.*

***(iii) Possibilidade da autoridade julgadora afastar a norma inconstitucional.***

Posteriormente, os autos foram enviados ao Conselho, para análise e decisão.

É o Relatório.

**Voto**

Conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro , Relator

**PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE**

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação prestada pela unidade da RFB de jurisdição da Recorrente.

Avaliados os pressupostos, passo para as Questões Preliminares e ao Mérito.

**DAS QUESTÕES PRELIMINARES****Do Preceito fundamental à lavratura do Auto de Infração**

De plano, nota-se que o procedimento fiscal atendeu a todas as determinações legais, não havendo, pois, nulidade por vício insanável e tampouco cerceamento de defesa.

Pode-se elencar as etapas necessárias à realização do procedimento:

- *A autorização por meio da emissão do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF- F, com a competente designação do Auditor-Fiscal responsável pelo cumprimento do procedimento;*
- *A intimação para a apresentação dos documentos conforme Termo de Intimação para Apresentação de Documentos – TIAD, intimando o contribuinte para que apresentasse todos os documentos capazes de comprovar o cumprimento da legislação previdenciária;*
- *A autuação dentro do prazo autorizado pelo referido mandado, com a apresentação ao contribuinte dos fatos geradores e fundamentação legal que constituíram a lavratura do auto de infração ora contestado, com as informações necessárias para que o autuado pudesse efetuar as impugnações que considerasse pertinentes;*

- a. *Folha de Rosto do Auto de Infração;*
- b. *Instruções para o Contribuinte – IPC;*
- c. *REPLEG – Relatório de representantes Legais;*
- d. *VÍNCULOS – Relação de Vínculos;*
- e. *TIPF – Termo de Início do Procedimento Fiscal;*
- f. *Termo de Intimação para Apresentação de Documentos - TLAD;*
- g. *TEPF – Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal.*
- h. *Relatório Fiscal da Infração.*

Cumpre-nos esclarecer ainda, que a autuação fiscal foi elaborada nos termos do artigo 293, Decreto 3.048/1999, especialmente com a discriminação clara e precisa da infração e das circunstâncias em que foi praticada, contendo o dispositivo legal infringido, a penalidade aplicada e os critérios de gradação, e indicando local, dia e hora de sua lavratura.

*Art.293.Constatada a ocorrência de infração a dispositivo deste Regulamento, será lavrado auto-de-infração com discriminação clara e precisa da infração e das circunstâncias em que foi praticada, contendo o dispositivo legal infringido, a penalidade aplicada e os critérios de gradação, e indicando local, dia e hora de sua lavratura, observadas as normas fixadas pelos órgãos competentes. (Redação dada pelo Decreto nº 6.103, de 2007)*

*§1ºRecebido o auto-de-infração, o autuado terá o prazo de trinta dias, a contar da ciência, para efetuar o pagamento da multa de ofício com redução de cinquenta por cento ou impugnar a autuação. (Redação dada pelo Decreto nº 6.103, de 2007)*

*§2ºImpugnada a autuação, o autuado, após a ciência da decisão de primeira instância, poderá efetuar o pagamento da multa de ofício com redução de vinte e cinco por cento, até a data limite para interposição de recurso. (Redação dada pelo Decreto nº 6.103, de 2007)*

*§3ºO recolhimento do valor da multa, com redução, implica renúncia ao direito de impugnar ou de recorrer.(Redação dada pelo Decreto nº 4.032, de 2001)*

*§4ºApresentada impugnação, o processo será submetido à autoridade competente, que decidirá sobre a autuação, cabendo recurso na forma da Subseção II da Seção II do Capítulo Único do Título I do Livro V deste Regulamento. (Redação dada pelo Decreto nº 6.032, de 2007)*

Analisando-se o auto de infração e seus anexos, tem-se que foi cumprido integralmente os limites legais dispostos no art. artigo 293, Decreto 3.048/1999.

*(iii) Possibilidade da autoridade julgadora afastar a norma inconstitucional.*

Analisemos.

**Não assiste razão à Recorrente pois o previsto no ordenamento legal não pode ser anulado na instância administrativa por alegações de inconstitucionalidade, já que tais questões são reservadas à competência, constitucional e legal, do Poder Judiciário.**

Neste sentido, o art. 26-A, caput do Decreto 70.235/1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências:

*“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*§ 1º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*§ 2º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*§ 3º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*§ 4º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*§ 5º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)” (gn).*

Ademais, há a Súmula nº 2 do CARF, publicada no D.O.U. em 22/12/2009, que expressamente veda ao CARF se pronunciar acerca da inconstitucionalidade de lei tributária.

***Súmula CARFnº 2:** O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

**DO MÉRITO.**

***(i) Do direito – equívocos e ilegalidades do lançamento efetuado.***

*(i.1) Da aplicação do princípio da livre iniciativa do art. 170, CF/88;*

*(i.2) Dos valores contabilizados e tributados - Da retirada mensal dos sócios a título de pró-labore fixada no Contrato Social no valor de 01 (um) salário-mínimo;*

*(i.3) Os pagamentos feitos pela Recorrente (Sociedade Simples, nos termos do art. 997 e seg. do CC/2002) aos sócios a título de distribuição dos lucros não sofrem a incidência de contribuição previdenciária.*

Analisemos.

Observa-se que os sócios da Recorrente, não sendo segurados empregados, enquadram-se como contribuintes individuais, vide art. 12, V, f, Lei 8.212/1991:

*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).*

*a) a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade agropecuária ou pesqueira, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos e com auxílio de empregados, utilizados a qualquer título, ainda que de forma não contínua; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*a) a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade agropecuária, a qualquer título, em caráter permanente ou temporário, em área superior a 4 (quatro) módulos fiscais; ou, quando em área igual ou inferior a 4 (quatro) módulos fiscais ou atividade pesqueira, com auxílio de empregados ou por intermédio de prepostos; ou ainda nas hipóteses dos §§ 10 e 11 deste artigo; (Redação dada pela Lei nº 11.718, de 2008).*

*b) a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade de extração mineral - garimpo, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos, com ou sem o auxílio de empregados, utilizados a qualquer título, ainda que de forma não contínua; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*c) o ministro de confissão religiosa e o membro de instituto de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa, quando mantidos pela entidade a que pertencem, salvo se filiados obrigatoriamente à Previdência Social em razão de outra atividade ou a outro regime previdenciário, militar ou civil, ainda que na condição de inativos; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*c) o ministro de confissão religiosa e o membro de instituto de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa; (Redação dada pela Lei nº 10.403, de 2002).*

*d) revogada; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*e) o brasileiro civil que trabalha no exterior para organismo oficial internacional do qual o Brasil é membro efetivo, ainda que lá domiciliado e contratado, salvo quando coberto por regime próprio de previdência social; (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).*

*g) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*h) a pessoa física que exerce, por conta própria, atividade econômica de natureza urbana, com fins lucrativos ou não; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).*

Já, a base de cálculo da contribuição para a empresa que remunera o contribuinte individual é a disposta no art. 22, II, Lei 8.212/1991:

*Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:*<sup>6</sup>

*(...)*

*III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).*

Neste diapasão, a Recorrente argumenta que a Auditoria-Fiscal considerou que foi exigida multa por suposta infração ao artigo 32, IV e parágrafo 5º, da Lei nº 8.212/1991, em decorrência da desconsideração da distribuição de lucros efetuada pela Recorrente (Sociedade Simples - presta serviços profissionais relativos ao exercício de profissão regulamentada) aos sócios, valores estes tributadas pela Fiscalização como sendo remuneração dos sócios, contribuintes individuais.

Outrossim, a legislação previdenciária em relação às Sociedades Simples de prestação de serviços relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas (antiga Sociedade Civil de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas) dispõe que a contribuição social previdenciária a cargo da empresa será de vinte por cento sobre 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:

***Decreto 3.048/1999 - 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)***

***Instrução Normativa SRP nº 3/2005 - Art. 71. As bases de cálculo das contribuições sociais previdenciárias da empresa e do equiparado são as seguintes: (...)***

***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, ou tratar-se de adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício ou quando a contabilidade for apresentada de forma deficiente.*

*§ 6º Para fins do disposto no inciso II do § 5º, o valor a ser distribuído a título de antecipação de lucro poderá ser previamente apurado mediante a elaboração de balancetes contábeis mensais, devendo, nesta hipótese, ser observado que, se a demonstração de resultado final do exercício evidenciar uma apuração de lucro inferior ao montante distribuído, a diferença será considerada remuneração aos sócios.*

**Instrução Normativa RFB nº 971/2009 - Art. 57.** *As bases de cálculo das contribuições sociais previdenciárias da empresa e do equiparado são as seguintes: (...)*

**§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 § 5º do art. 47;*

*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 ou quando a contabilidade for apresentada de forma deficiente.*

*§ 6º Para fins do disposto no inciso II do § 5º, o valor a ser distribuído a título de antecipação de lucro poderá ser previamente apurado mediante a elaboração de balancetes contábeis mensais, devendo, nessa hipótese, ser observado que, se a demonstração de resultado final do exercício evidenciar uma apuração de lucro inferior ao montante distribuído, a diferença será considerada remuneração aos sócios.*

Conforme a legislação citada acima, observa-se que o salário-de-contribuição dos sócios (contribuintes individuais) na Sociedade Simples é a remuneração paga ou creditada em decorrência de seu trabalho ou os valores totais pagos ou creditados a eles, 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, sendo que o Relatório Fiscal aponta que as receitas são obtidas através do trabalho privativo de médico, executado pessoalmente por seus próprios sócios.

O Relatório Fiscal ainda dispõe que a Recorrente paga aos sócios administradores, a título de pró-labore, uma remuneração mensal equivalente a um salário mínimo, o que confere com o declarado em GFIP e realiza também pagamentos a título de distribuição de lucro que são partilhados entre os sócios de acordo com a produção de cada um, conforme estabelecido na cláusula 1 do contrato social, o que é ratificado pela Recorrente em sede de Recurso Voluntário.

Desta forma, o salário-de-contribuição para o contribuinte individual é a remuneração por ele auferida, observado o limite máximo, enquanto que para a empresa a contribuição social previdenciária é de vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestam serviço, 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.

Diante do exposto, verifica-se que a Auditoria-Fiscal corretamente considerou tais pagamentos a título de distribuição de lucros como sendo remunerações dos contribuintes individuais com fundamento no art. 201, § 5º, II, Decreto 3.048/1999.

**(ii) Da multa aplicada**

- *A autuação é improcedente, a exigência da multa discutida não resiste ao exame de constitucionalidade e legalidade.*
- *Da impossibilidade do aumento do limite da multa levando-se em consideração o número de eventuais segurados.*

Analisemos.

No que tange ao cálculo da multa, é necessário tecer algumas considerações, face à edição da recente Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009. A citada Lei 11.941/2009 alterou a sistemática de cálculo de multa por infrações relacionadas à GFIP.

Para tanto, a Lei 11.941/2009, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:

*“Art.32-A.O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do art. 32 no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:*

*I- de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante das contribuições informadas, ainda que*

*integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no §3º; e*

*II- de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas*

*§1º-Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso I do caput, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento*

*§2º Observado o disposto no § 3º, as multas serão reduzidas:*

*I- à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou*

*II- a setenta e cinco por cento, se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação*

*§3º A multa mínima a ser aplicada será de:*

*I- R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária;*

*II- R\$ 500,00 ( quinhentos reais), nos demais casos”.*

Considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106. inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

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

(...)

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

(...)

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

No caso da presente autuação, Auto de Infração nº. 37.272.757-3, a multa aplicada ocorreu nos termos do art. 32, inciso IV, Lei nº 8.212/1991 e do art. 32, § 5º, da Lei nº 8.212/1991, o qual previa que pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no art. 32, § 4º, da Lei nº 8.212/1991.

Para efeitos da apuração da situação mais favorável, há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte, conforme o art. 106, II, c, CTN: (a) a norma anterior, com a multa prevista no art. 32, inciso IV, Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 32, § 5º, Lei nº 8.212/1991 ou (b) a norma atual, nos termos do art. 32, inciso IV, Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 32-A, Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei 11.941/2009.

Nesse sentido, entendo que na execução do julgado, a autoridade fiscal deverá verificar, com base nas alterações trazidas, a situação mais benéfica ao contribuinte.

### **CONCLUSÃO**

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso, em **dar provimento parcial ao recurso, NO MÉRITO**, para que se recalcule o valor da multa, se mais benéfico ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 32-A da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/2009.

É como voto.

Paulo Maurício Pinheiro Monteiro