



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

Processo nº 10140.720738/2010-26
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº **2301-002.907 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 21 de junho de 2012
Matéria Remuneração dos Sócios. Pró-labore.
Recorrente PAULO TADEU HAENDCHEN ADVOGADOS ASSOCIADOS S.C
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.

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.

No caso, a discriminação ocorreu, não havendo que se falara em incidência de contribuição previdenciária sobre a parcela referente a lucros.

MULTA MORATÓRIA. PENALIDADE MAIS BENÉFICA.

O não pagamento de contribuição previdenciária constituía, antes do advento da Lei nº 11.941/2009, descumprimento de obrigação acessória 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.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por voto o de qualidade, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Redator designado. Vencidos os Conselheiros Mauro José Silva e Bernadete de Oliveira Barros, que negavam provimento ao recurso e o Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, que votou em dar provimento parcial ao recurso, aferindo a remuneração em um salário mínimo. Redator: Marcelo Oliveira.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira – Presidente e Redator Designado

(assinado digitalmente)

Leonardo Henrique Pires Lopes – Relator

Participaram da 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 nº 37.304.527-1, lavrado em face de PAULO TADEU HAENDCHEN ADVOGADOS ASSOCIADOS S.C, do qual foi notificado em 30/11/2010, em virtude do não recolhimento das contribuições previdenciárias devidas pelos contribuintes individuais (sócios) e não declaradas em GFIP's - Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, correspondente à rubrica Segurados.

Afirma o Relatório Fiscal que a Recorrente é constituída como "Sociedade Simples" (antiga Sociedade Civil) prestadora de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão regulamentada por legislação federal, mais especificamente, serviços de advocacia.

Aduz ainda o Relato que o faturamento da empresa é proveniente exclusivamente do trabalho personalíssimo dos sócios, sendo que a empresa não possui segurados empregados (advogados), conforme verificado através dos livros contábeis e da GFIP – Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações a Previdência Social.

Verificou-se que a empresa mensalmente procedia a distribuição de lucros aos sócios a título de "antecipação de lucros" e posteriormente nos meses de dezembro de 2006 e dezembro de 2007 realizava os ajustes para adequar a distribuição de acordo com a participação societária de cada sócio.

Constatou-se também que a empresa jamais remunerou os sócios pelos serviços prestados, ou seja, todos os valores recebidos foram decorrentes da participação no capital social.

Para fins de regularização, foi imputado à Recorrente o pagamento de R\$ 61.470,83 (sessenta e um mil, quatrocentos e setenta reais e oitenta e três).

Irresignada, apresentou a Recorrente impugnação buscando 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 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.

MULTA E DOS JUROS

A multa e os juros que encontram embasamento legal, por conta do caráter vinculado da atividade fiscal, não podem ser alterados ou excluídos administrativamente se a situação fática verificada enquadra-se na hipótese prevista pela norma

*Impugnação Improcedente**Crédito Tributário Mantido*

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

- a) Que, preliminarmente, seja declarada a nulidade do auto de infração nº **37.304.526-3**, lavrado pela Delegacia da Receita Federal de Campo Grande, em todos os seus termos, desconstituindo-se, assim, o crédito tributário ali lançado, no valor de **R\$ 1.201.699,71** (um milhão, duzentos e um mil, seiscentos e noventa e nove reais e setenta e um centavos);
- b) Que, no mérito, se alcançado for, seja declarada improcedência total da autuação fiscal, diante da violação dos princípios constitucionais da legalidade e da isonomia tributária, da manifesta bitributação e da inexigibilidade de contribuição previdenciária sobre o lucro, de tal sorte que os valores lançados no auto de infração (tributo, multa e juros moratórios) são ilegais e indevidos;
- c) Que, caso seja devida a contribuição previdenciária, seja aplicado o artigo 28, § 3º da Lei nº 8.212/91, para o fim de se calcular o valor da contribuição sobre o salário mínimo vigente à época (01/2006 a 12/2007).

Assim, vieram os autos a este Conselho de Contribuintes.

Sem Contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, Relator

Dos Pressupostos de Admissibilidade

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

Do Mérito

Da procedência em parte do lançamento

Em seu Recurso, alega a Recorrente que não há que se falar em cobrança de contribuições previdenciárias parte empresa sobre a remuneração dos contribuintes individuais, pois os seus sócios não se revestem da qualidade de segurados obrigatórios do Regime Geral da Previdência Social, como a distribuição de lucros não constitui fato gerador de contribuição previdenciária.

É que, conforme se depreende do Contrato Social juntado aos autos, todos os advogados que atuam na empresa Recorrente ocupam a posição de sócio, sendo remunerados por meio da distribuição mensal dos lucros auferidos obedecido o critério da proporcionalidade na participação do capital social.

Todavia, não há que se falar em total improcedência no lançamento pelo Fisco realizado, vez que, consoante o a seguir demonstrado, a empresa Recorrente não obedeceu, a contento, a sistemática em lei prevista de forma a estar apta ao gozo da isenção de contribuição previdenciária sobre o total das verbas repassadas a título de lucro.

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 expresso 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.

No entanto, alega a Recorrente que, nenhum dos advogados que trabalham na empresa reveste-se da qualidade de segurado obrigatório pessoa física, uma vez que, conforme expressamente dispõe o Contrato Social, todos eles ocupam a posição de sócio, sendo, assim, remunerados por meio de distribuição de lucros, de acordo com a proporcionalidade de cada um na participação do capital social.

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, que 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.

Todavia, não se desincumbiu deste ônus a Recorrente, vez que não foi juntado aos autos do presente processo qualquer meio de prova idôneo à constatação de que a empresa procedia com a regular distinção contábil entre as verbas remuneratórias referentes ao pró-labore e aquelas provenientes do capital 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.

Contudo, diante do completo silêncio da Recorrente a esse respeito, como pela devida análise de seu contrato social e demais documentos, os sócios da Recorrente conforme expressa previsão contratual nada recebiam à título de pró-labore, contrariando frontalmente os aludidos dispositivos legais.

No entanto, entendo que não seria justo e razoável considerar como valor da contraprestação ao trabalho (pró-labore) toda quantia repassada sob a rubrica de distribuição de lucros, o que iria de encontro ao que aparenta ser o intuito do ente legislador.

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, não resta dúvida de que a prestação de serviços de advocacia enquadra-se no tipo de organização social que leva em consideração as qualidades pessoais dos sócios, pressuposto este que deve servir de diretriz para o estabelecimento das remunerações individuais.

Ora, se, por exemplo, uma sociedade dessa natureza, focando na ampliação de sua atuação no mercado, estabelece que os sócios ganharão uma bonificação de “x por cento” sobre o valor pago pela prestação de serviços advocatícios por cada novo cliente que consigam atrair para o escritório, é lógico que a remuneração final relativa ao trabalho (pró-labore) de cada sócio será calculada levando-se em consideração essa política de incentivo.

Diante disso, corrobora-se 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 de advocacia, estará diretamente ligada às qualidades pessoais dos sócios e ao empenho destes na execução de atividades, em nosso exemplo, a captação de novos clientes, as quais viabilizem a concretização do objeto social.

Destarte, diante desse cenário de sutil indeterminação, não há como se estabelecer, cabalmente, para fins de fixação de pró-labore e determinação de base de cálculo de contribuição previdenciária, que, nas sociedades de pessoas, haverá um valor de mercado fixo ou ao menos esperado relativo à remuneração em decorrência das atividades desenvolvidas pelos sócios integrantes de uma sociedade de pessoas.

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.

Todavia, não pode o fato de a legislação previdenciária não estabelecer um valor máximo ou mínimo a título de pró-labore nem o cenário de sutil indeterminação do faturamento mensal das sociedades de pessoas servirem de óbice para o estabelecimento do valor de pró-labore dos sócios de maneira a restar identificada a base de cálculo da contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração dos sujeitos sociais quando houver

discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho (pró-labore) e a proveniente do capital social.

Assim, entende este relator que, em situações como a nestes autos discutida, deve ser considerado como pró-labore o valor correspondente, à época dos fatos geradores, a um salário-mínimo, vez que este corresponde à contraprestação mínima devida e paga a qualquer trabalhador sem distinção de sexo, por dia normal de serviço, e capaz de satisfazer, em determinada época e região do País, as suas necessidades normais de alimentação, habitação, vestuário, higiene e transporte.

Em que pese a gritante utopia do conceito acima descrito, extraído do artigo 76 da Consolidação das Leis de Trabalho - CLT, o estabelecimento do salário-mínimo como quantia base a ser paga a título de pró-labore atende, na seara constitucional, ao princípio da isonomia e, na esfera administrativa, ao princípio da impessoalidade da administração pública, segundo o qual a atuação desta não pode se dar pela discriminação gratuita dos administrados.

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.

Não pode a Administração, portanto, 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.

Ora, tal tarefa não só extrapolaria o campo de discricionariedade típica de alguns atos administrativos, como também, se levada ao extremo, poderia afrontar o próprio princípio da legalidade, tão caro ao 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, atende mais ao princípio da isonomia, diante da omissão do legislador, a fixação, no caso concreto, como valor mínimo a título de pró-labore o valor correspondente, à época dos fatos geradores, a um salário mínimo, uma vez que este corresponde à contraprestação mínima devida e paga a qualquer trabalhador sem distinção de qualquer espécie.

Além do mais, cabe ressaltar que, em decorrência dos argumentos até então desenvolvidos, não pode este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais se perder em elucubrações obscuras acerca de qual seria o pró-labore médio pago em sociedades de pessoas semelhantes às da Recorrente, uma vez que, consoante o já afirmado, os princípios da Legalidade, da Isonomia e da Impessoalidade vinculam todos os atos da Administração Pública.

Some-se a este inegável pressuposto 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, vez que esta mensalmente procedia a distribuição de lucros aos sócios a título de “antecipação de lucros” e posteriormente realizou os ajustes para adequar a distribuição de acordo com a participação societária de cada sócio.

Por fim, ainda que, diante do contexto verificado nos autos, tivesse o Fiscal arbitrado um valor a título de pró-labore levando em consideração os fatores de mercado, caberia a este Conselho, se provocado, em sede de Recurso, revisar o Autuação e determinar como valor base a ser pago a título de pró-labore o correspondente a um salário-mínimo à época dos fatos geradores, à luz dos princípios outrora citados, no rastro do raciocínio até então desenvolvido.

Fixada esta primeira premissa, isto é, o valor repassado a título de pró-labore deve corresponder a um salário mínimo 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 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.

Pela 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

Processo nº 10140.720738/2010-26
Acórdão n.º **2301-002.907**

S2-C3T1
Fl. 15

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 correspondente a um salário mínimo vigentes à época do fato gerador e como distribuição dos lucros a parcela de valores excedentes a esse valor, bem como 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.

(assinado digitalmente)

Leonardo Henrique Pires Lopes

Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Oliveira, Redator Designado.

Com todo respeito ao nobre Relator, divirjo de seu entendimento.

A distribuição de lucros é opção para a remuneração do sócio capitalista, e sobre ela não incide contribuição, pois é remuneração do capital.

Já o pró-labore é a remuneração pelo trabalho dos sócios, portanto, incide contribuição, nos termos da Lei 8.212/1991:

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;

Salutar, também, verificarmos na Legislação Previdenciária a definição de empresa:

Art. 15. Considera-se:

I - empresa - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional;

Ora, se a legislação considerou empresa, para fins previdenciários, a organização que assume o risco da atividade econômica, o sócio, como representante dessa sociedade, também corre o risco dessa atividade, com seus lucros ou com seus prejuízos.

Pode o sócio, também, receber pró labore, a critérios das empresas, na hipótese em que este “optar” por exercer atividade profissional na administração da empresa.

Portanto, pagar ou não pró labore, quando o sócio presta serviço à empresa, é uma opção da sociedade, até porque, por exemplo, pagamentos de certa quantia - como um salário mínimo - não alteraria a natureza jurídica da distribuição de lucros, que deve ser demonstrada na contabilidade.

Não seria correto e não há previsão na legislação de considerar que o pagamento de um pequeno valor pode vir a alterar a natureza jurídica de montante dezenas, centenas, milhares de vezes do valor distribuído e pago como remuneração.

Assim, é a contabilidade – regular, formalizada seguindo as determinações legais - que demonstra se a distribuição de lucro foi correta ou não, pois caso não haja, por exemplo, resultado positivo (lucro), não haverá, conseqüentemente, o que distribuir, e todo valor retirado pelos sócios deve ser considerado pró labore.

No presente caso, trata-se de sociedade de profissão regulamentada, advogados e a legislação possui regramento específico.

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:

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.

Destaca-se, pois necessário que a condição determinada pela legislação para a incidência de contribuição, ou não, é a “**DISCRIMINAÇÃO**”, demonstração, entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social.

Esse fato, ausência de discriminação, não ocorre no presente caso, não havendo que se falar em tributação, portanto.

Muitos advogam que o pagamento de “pelo menos” um salário mínimo seria suficiente para que a determinação contida no Decreto, acima, fosse respeitada.

Com todo respeito aos que assim pensam, não concordamos com essa posição, pois:

1. Conforme a CF/1988 e a Lei 8212/1991, as contribuições sociais incidentes sobre os rendimentos pagos ou creditados a qualquer título a pessoa física somente poderão incidir sobre os RENDIMENTOS DO TRABALHO;
2. O que demonstra a existência de Lucro, sua possibilidade de distribuição e sua correta distribuição é a escrituração contábil regular;
3. A distribuição de Lucros não é rendimento do trabalho;
4. Não há determinação legal para o pagamento de um “mínimo” de pro labore;
5. O pagamento de “pelo menos” um salário mínimo não alteraria a natureza jurídica do lucro e da sua correta distribuição.

Destarte, a legislação não criou distinção na tributação das sociedades de profissões regulamentadas.

Existindo escrituração contábil regular que demonstre a existência de lucro e de somente sua distribuição, não há que se falar em tributação para a previdência sobre esses valores discriminados contabilmente, pelos motivos expostos.

CONCLUSÃO:

Em razão do exposto, voto em dar provimento ao recurso, nos termos do voto.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira – Redator Designado