



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

Processo nº 10140.720739/2010-71
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2301 - 002.904 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de junho de 2012
Matéria Remuneração de sócios. Pró-labore.
Recorrente PAULO TADEU HAENDCHEN ADVOGADOS ASSOCIADOS S.C
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Previdenciárias

Período de Apuração: 01/2006 a 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. OMISSÃO DE FATOS GERADORES EM GFIP. REVOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

A revogação de dispositivo que serve de fundamento legal ao auto de infração não torna este nulo (*tempus regit actum*), mas tão somente permite a aplicação retroativa da norma mais benéfica ao contribuinte, se o ato não foi definitivamente julgado, uma vez existente autorização expressa do art. 106, II, “c” do CTN.

NÃO DECLARAÇÃO EM GFIP DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. APLICAÇÃO DE PENALIDADE MAIS BENÉFICA AO CONTRIBUINTE. POSSIBILIDADE.

A apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, constituía, à época da infração, violação ao art. 32, IV, §3º da Lei 8.212/91, ensejando a aplicação da multa prevista no art. 32, §5º da mesma Lei.

Revogado o referido dispositivo e introduzida nova disciplina pelo art. 32-A, I da Lei nº 8.212/1991, devem ser comparadas as penalidades anteriormente prevista com a da novel legislação, de modo que esta seja aplicada

retroativamente, caso seja mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, “c” do CTN).

Inaplicável ao caso o art. 44, I da Lei nº 9.3430/1996 quando o art. 32-A, I da Lei nº 8.212/1991, específica para contribuições previdenciárias, tipifica a conduta e prescreve penalidade ao descumprimento da obrigação acessória.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por voto 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 37.304.528-0, lavrado em face de PAULO TADEU HAENDCHEN ADVOGADOS ASSOCIADOS S.C, do qual foi notificado em 30/11/2010, em virtude da falta de declaração dos valores pecuniários distribuídos aos sócios em GFIP – Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações a Previdência Social, ou seja, da entrega de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de contribuição previdenciária.

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.

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\$ 27.972,81 (vinte e sete mil, novecentos e setenta e dois reais e oitenta e um centavos).

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 Contra-razões.

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, o valor que exceder ao salário mínimo por sócio, à época dos fatos geradores, deve ser considerado como distribuição de lucros.

Da aplicação de penalidade benéfica

No caso dos autos, verifica-se que o auto de infração foi lavrado por ter o contribuinte omitido fatos geradores na GFIP, sendo-lhe aplicada a penalidade prevista no art. 32, §5º da Lei nº 8.212/1991, na redação vigente à época da ocorrência do fato gerador, ou seja, equivalente a 100% da contribuição devida e não declarada. Eis a redação do referido dispositivo:

Art. 32, §5º - A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior.

No entanto, com o advento da Lei 11.941/09, o dispositivo acima transcrito fora revogado em sua totalidade, passando a regular a matéria o seu art. 32-A, inciso I, *in verbis*:

*"Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei 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 R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

II - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes 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 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo."

Diante da existência de uma nova lei dispondo de forma diversa sobre a penalidade a ser aplicada à conduta de apresentar GFIP com omissões ou erros, deve o Fisco

perquirir sobre qual seria a legislação mais benéfica ao contribuinte, já que a novel legislação poderá retroagir nos termos do art. 106, II, alínea “c” 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.

Assim, a partir de uma análise no caso concreto de qual seria a penalidade mais favorável ao contribuinte, se de 100% do valor das contribuições omitidas ou de R\$ 20,00 para cada grupo de informações incorretas ou omissas, é que se definirá a norma que será aplicada.

Não se pode perder de vista, contudo, que existe entendimento de que, pela nova legislação instituída pela Lei nº 11.941/2009, o art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 somente seria aplicado nos casos em que a omissão ou erro em GFIP não fosse acompanhado de supressão no pagamento da contribuição previdenciária, pois, quando houvesse também descumprimento da obrigação principal, seria aplicado somente o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996, que dispõe:

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.

Este entendimento, contudo, não pode prevalecer.

Em primeiro lugar, a Lei nº 8.212/1991 é específica para disciplinar as contribuições previdenciárias e todas as obrigações principais e acessórias a elas inerentes. Somente nos casos em que a própria Lei nº 8.212/1991 remeter-se a outras normas é que serão estas aplicáveis, como ocorreu expressamente, a título de exemplo, com os seus arts. 35 e 35-A, ao se referirem aos art. 61 e 44 da Lei nº 9.430/1996, respectivamente.

Assim, se na disciplina da penalidade aplicável aos casos de descumprimento da obrigação acessória (GFIP apresentada com omissão ou incorreções ou GFIP não apresentada) a própria Lei nº 8.212/1991 já tipifica a conduta e impõe a penalidade, não fazendo qualquer ressalva quanto à existência ou não de pagamento, não há por que se perquirir sobre a aplicação de outro dispositivo legal, sendo aquela lei a específica para o caso concreto.

A referência feita pela Lei nº 8.212/1991 ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996 somente ocorre no art. 35-A, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009 que tem sua

aplicação limitada aos casos de descumprimento de obrigação principal, e não aos de descumprimento de obrigação acessória relacionado a GFIP, pois para este já teria sido introduzida pela mesma Lei nº 11.941/2009 a punição para os casos de não apresentação de GFIP, apresentação com incorreções relacionados ou não a fatos geradores.

Por outro lado, não existe razão para que o art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 seja aplicado somente nos casos em que o descumprimento da obrigação acessória não for acompanhado, também, de diferenças de contribuições a recolher, já que o próprio dispositivo ou qualquer outro não faz essa ressalva.

Ao contrário, o inciso II deste mesmo dispositivo deixa evidente que a multa será paga *ainda que integralmente pagas* as contribuições previdenciárias, isto é, havendo ou não pagamento da contribuição, será aplicada a multa, o que ratifica o entendimento de que, mesmo havendo diferenças do tributo, deverá ser aplicado o dispositivo em comento.

Por essa razão é que não pode ser aplicado o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 como penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória quando se tratar de contribuição previdenciária, estando sua aplicação por falta de declaração ou declaração inexata limitada aos tributos de outras espécies.

Portanto, no meu entendimento, o comparativo da norma mais favorável ao contribuinte deverá ser feito cotejando os arts. 32, §5º com o art. 32-A, I, ambos da Lei nº 8.212/1991, sendo aplicada a multa mais favorável ao contribuinte.

Da Conclusão

Diante do exposto, conheço do Recurso para, na parte conhecida, determinar que seja considerada como verba repassada a título de pró-labore o valor correspondente a um salário mínimo 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 penalidades previstas no art. 32, §5º com a penalidade do art. 32-A, I, ambos da Lei nº 8.212/1991, sendo aplicada a multa mais favorável 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.

Conseqüentemente, como sobre os valores referentes a distribuição de lucros não incide contribuição, também não há que se informar em GFIP, desconstituindo-se, assim, a presente autuação por descumprimento de obrigação acessória.

CONCLUSÃO:

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

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira – Redator Designado