



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

Processo n° 10140.722267/2011-71
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-003.821 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de novembro de 2013
Matéria CONTRIBUINTE INDIVIDUAL
Recorrente HAENDCHEN & LETTERIELLO ADVOGADOS ASSOCIADOS S/C
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

DISTRIBUIÇÃO DE LUCRO. SOCIEDADE SIMPLES

Quando não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social, a base de cálculo das contribuições relativas aos sócios da sociedade simples corresponde aos valores totais pagos ou creditados. O rateio dos lucros auferidos é de livre disposição pelos sócios da pessoa jurídica. Uma vez previsto no estatuto ou contrato social e comprovado na escrituração contábil, somente se procede a desconsideração dos métodos eleitos em caso de comprovada simulação ou fraude.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

Julio Cesar Vieira Gomes – Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Carlos Henrique de Oliveira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Thiago Tabora Simões e Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou procedente os autos de infração com ciência em 30/09/2011, em razão do pagamento às advogados sócios de sociedade simples na condição de contribuintes individuais. A fiscalização entendeu pela descon sideração de retirada de lucros os valores distribuídos aos sócios desproporcionais às quotas da pessoa jurídica. Seguem trechos da decisão recorrida e do relatório fiscal:

SOCIEDADE SIMPLES. SÓCIO. SEGURADO OBRIGATÓRIO DO RGPS

Os sócios que recebem remuneração em decorrência do seu trabalho na empresa, revestem-se da condição de segurados obrigatórios do Regime Geral da Previdência Social.

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.

RETIRADA PRÓ-LABORE. NÃO OBRIGATORIEDADE

A remuneração dos sócios pelos seus serviços prestados denomina-se pró-labore.

Independentemente da obrigatoriedade pelo seu pagamento, ocorrendo remuneração esta traduz-se em se pró-labore.

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

...

AUTO DE INFRAÇÃO DEBCAD nº 37.359.978-1 - Contribuições da empresa devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos seus

sócios (contribuintes individuais) correspondente à rubrica Contribuinte Individual -patronal - 20%;

AUTO DE INFRAÇÃO DEBCAD nº 37.359.979-0 - Contribuições do segurado devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos seus sócios (contribuintes individuais) correspondentes à rubrica Contribuinte Individual -Segurado - 11%.

AUTO DE INFRAÇÃO DEBCAD nº 37.359.977-3 - Fundamento Legal 68 – Decorrente da apresentação de 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, nos meses de 01/2008 a 11/2008.

...

Os valores foram apurados com base nos pagamentos feitos pela empresa aos seus sócios (cheques-número na contabilidade), no período de 01/2008 a 12/2008, sob a denominação de "distribuição de lucros", caracterizados como remuneração pelos serviços de advocacia.prestados pelos sócios.

A empresa é constituída como sociedade simples, prestando serviços profissionais relativos ao exercício de profissão regulamentada.

Trata-se de serviços profissionais de advocacia prestados pessoalmente por seus próprios sócios.

...

Relatório Fiscal:

1.5. As receitas da empresa não são obtidas através de mão-de-obra de advogados contratada e sim da força do trabalho advocatício de seus próprios sócios, conforme pode ser comprovado, dentre outros, no contrato social e na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), a seguir detalhados:

a) A cláusula 9ª do contrato social, que foi consolidado na 4ª alteração contratual, estabelece que "...levantará um balanço geral das atividade para apurar o resultado do período...". Fica claro que a receita do atendimento de advogado efetuado pelo próprio sócio compõe a receita da empresa já que a única atividade da empresa é a prestação de serviços de advocacia (cláusula 3ª do contrato social).

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. Nas GFIP das competências de 01/2008 a 12/2009, detalhadas no anexo I (Empregados e contribuinte individual declarados em GFIP's),

não foram informados segurados com classificação de ocupação

advocatória. Como também não consta da contabilidade o pagamento de serviços advogados contratados de outra Pessoa Jurídica, resta concluir que toda a mão-de-obra utilizada nos serviços prestados pela empresa, que são privativos de advogados, foram realizados pelos próprios sócios.

...

A todos os sócios, inclusive ao administrador, a empresa efetuou vários pagamentos a título de distribuição de lucro, conforme demonstrado na planilha do anexo II.

Esses pagamentos foram partilhados entre os sócios de acordo com a produção de cada um, apesar da cláusula 7ª do contrato social, que foi consolidado na 4ª alteração contratual dizer que “Os lucros apurados poderão ser distribuídos, mensal ou anualmente, aos sócios, segundo critérios adotados de comum acordo pelos mesmos em cada distribuição, devendo ser obedecido o critério de proporcionalidade na participação do capital social.”, mas entra em contradição quando diz na cláusula Décima-segunda, caput e §§ 1º e 2º do contrato quando da saída de algum sócio é bem claro que o valor é relativo ao trabalho. No § 2º diz “O valor do honorários recebidos serão pagos proporcionalmente ao tempo de trabalho efetivamente prestado...”

1.7. A planilha do anexo III mostra que de fato os pagamentos efetuados aos sócios a título de “distribuição de lucros” não foram feitos em função da participação de cada um no capital social. Para os anos de 2008 e 2009, calculou-se a percentagem do valor recebido por cada sócio a título de “distribuição de lucro”, na coluna “% DIST”. Na mesma planilha, na coluna “% CONT”, foi informado o percentual de participação de cada sócio no capital da empresa, de acordo com o contrato social. Vê-se que o percentual do valor recebido por cada sócio é diferente do percentual de sua participação no capital da empresa.

1.8. Também, no quadro a seguir, é fácil verificar que a remuneração paga ou creditada aos sócios a título de “distribuição de lucros” não é proveniente do capital social. Afinal não é factível uma distribuição de lucro de 21.283,60% (em 2008) ou 18.829,03% (em 2009) para cada R\$1,00 investido. Os percentuais significativos da “distribuição de lucro” em relação às receitas de vendas (77,99% e 64,15%) originaram da falta de reconhecimento e escrituração do custo com a mão de obra advocatória, no caso, prestada pelos próprios sócios.

1.9. A empresa, ao partilhar os resultados entre os sócios na proporção da produção de cada, de fato os remunera pelos trabalhos advocatórios a ela prestados. Afinal o sócio (advogado) que trabalha menos ganha menos e o que trabalha mais, obviamente, ganha mais. É assim que funciona a remuneração do trabalho prestado por segurados contribuintes individuais. É pelo desempenho pessoal de cada um. Entretanto, por se tratar de remuneração decorrente do trabalho, ela não

pode ser titulada de “distribuição de lucro” com o mero propósito de fugir à incidência de contribuições e impostos.

1.10. O inciso II do § 5º do art. 201 do Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto 3048/1999 prevê, desde sua redação original, que, para sociedade civil (atualmente sociedade simples) de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas, se não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social, a contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de 20% sobre os valores totais pagos ou creditados aos sócios, ainda que a título de antecipação de lucro da pessoa jurídica.

1.11. Desta forma, como não houve discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social, a base de cálculo da contribuição é toda a remuneração paga pela empresa aos seus sócios a título de “distribuição de lucro”, no período de 01/2008 a 12/2009. Tais pagamentos, conforme ficou demonstrado, se referem na realidade à remuneração pelos serviços advogados prestados pelos sócios e não “distribuição de lucro”.

...

2.2. FATO GERADOR

2.2.1. As contribuições lançadas incidem sobre a remuneração paga ou creditada a segurados contribuintes individuais. Os valores foram apurados pelos pagamentos feitos pela empresa aos seus sócios (cheques-número na contabilidade), no período de 01/2008 a 12/2008, sob a denominação de “distribuição de lucros”. Tais pagamentos, conforme demonstrado nos itens 1.4 a 1.11, se referem na realidade à remuneração pelos serviços de advocacia prestados pelos sócios e não “distribuição de lucro”.

Contra a decisão, o recorrente interpôs recurso voluntário, onde reitera as alegações iniciais:

1 - Nos termos da cláusula sétima do seu contrato social, a remuneração dos sócios é feita através de distribuição de lucros, de acordo com a proporcionalidade de cada um na participação do capital social e devidamente registrada nos Livros Contábeis da sociedade;

2 - o agente fiscal efetuou um lançamento sem a efetiva ocorrência do fato gerador, não podendo, assim, gerar obrigação tributaria para a impugnante, pois, para que seja devida a contribuição previdenciária, é necessário que exista relação laboral entre a sociedade e seus sócios, com a devida remuneração salarial, o que não ocorre;

3 - resta configurada a tributação da distribuição de lucros dos sócios de uma sociedade profissional, situação que não se

enquadra na hipótese de incidência da contribuição previdenciária prevista na lei.

4 - como o lucro distribuído não tem natureza salarial, não há que se falar em incidência de contribuição previdenciária sobre o mesmo;

5 - a fiscalização qualificou a ora impugnante como contribuinte da contribuição previdenciária, o que não ocorre, visto que ela não se reveste da qualidade de contribuinte individual, nem seus sócios se revestem da condição de segurados obrigatórios do Regime Geral da Previdência Social;

6 - a Constituição Federal, em seu artigo 150 inciso I, assegura ao contribuinte que nenhum tributo será criado ou majorado sem lei anterior que o defina, de tal sorte que somente uma lei ordinária pode criar ou majorar um tributo e nunca atos normativos infralegais;

7 - não poderia o Decreto nº 3.048/99, no intuito de regulamentar uma Lei Ordinária, tributar as sociedades civis profissionais, introduzindo um novo fato gerador para a incidência da contribuição previdenciária;

8 - o inciso II do § 5o do artigo 201 do Decreto nº 3.048/99 pretende tributar, no caso de sociedade civil de profissão regulamentada, a distribuição de lucros nas hipóteses ali discriminadas;

9 - a alínea "j" do § 9o do artigo 28 da Lei nº 8.212/91 dispõe expressamente que a participação nos lucros ou resultados da empresa não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária;

10 - no presente caso, há manifesta afronta ao princípio da legalidade, dado que a contribuição previdenciária ora discutida possui natureza tributária, sendo vedada a sua criação por meio de Decreto;

11 - a norma do artigo 201 § 5o, inciso II do Decreto nº 3.048/99 não prevalece diante da determinação do artigo 28 § 9o, j" da Lei nº 8.212/91, sendo, portanto, ilegal e inconstitucional;

12 - verifica-se a violação do princípio da isonomia, posto que, se aplicada a norma do artigo 201 § 5o, inciso II do Regulamento da Previdência Social (Decreto nº 3.048/99), vários contribuintes em situações idênticas terão tratamento diferenciado, havendo ou não a incidência da contribuição previdenciária em situações análogas;

13 - sobre o lucro da impugnante incidiu a contribuição previdenciária pelo simples fato deste ter sido distribuído antecipadamente, e não no final do exercício, em total afronta ao princípio da isonomia;

14 - pela redação do Decreto nº 3.048/99, as demais empresas prestadoras de serviços, não incluídas no conceito de prestadoras de serviço de profissão regulamentada, não estão

sujeitas à tributação de adiantamento de lucros, sendo mais uma forma de discriminação incompatível com o princípio da isonomia consagrado no Texto Constitucional;

15 - a incidência da contribuição previdenciária sobre a distribuição dos lucros enseja a bitributação da impugnante, vez que o lucro já é tributado pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, que também financia a Seguridade Social;

16 - não há que se falar em incidência de contribuição previdenciária sobre lucros distribuídos aos sócios, empregados, cotistas ou acionistas de empresas, pelo simples fato de não ser o lucro rendimento do trabalho (salário);

17 - É legítima a cobrança de contribuição previdenciária sobre os pagamentos efetuados a título de pró-labore, pois estes têm natureza salarial;

18 - não houve, no período de 01/2009 a 12/2009, remuneração pelo trabalho dos sócios (pró-labore), mas tão-somente distribuição de lucros da sociedade, nos termos do contrato social;

19 - a remuneração salarial depende exclusivamente da vontade dos sócios ao constituir a sociedade, não havendo na legislação trabalhista ou previdenciária qualquer disposição que obrigue a retirada de pró-labore pelos sócios;

20 - não há que se falar em cobrança de contribuições previdenciárias sobre a remuneração dos contribuintes individuais, pois os sócios da impugnante não se revestem da qualidade de segurados obrigatórios do Regime Geral da Previdência Social;

21 - a distribuição dos lucros do período de 01/2009 a 12/2009 foi devidamente contabilizada, de modo que não há que se falar em incidência de contribuição previdenciária na espécie, nem de aplicação de multa pela ausência de declaração em GFIP, porquanto não há o que declarar, tendo em vista a ausência do fato gerador de contribuição previdenciária;

22 - a Solução de Consulta nº 46, formulada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, em 24 de maio de 2010, publicada no DOU de 14.06.2010, traz esclarecimentos a respeito do alegado;

23 - são indevidos juros, multa de ofício e multa de mora, até porque não há qualquer ato ilícito, visto que os lançamentos fiscais não guardam relação com os fatos e com a legalidade, devendo ser excluídos da exigência tributária lançada no auto de infração;

24 - é imperiosa a aplicação do artigo 28, § 3º da Lei nº 8.212/91 no sentido de se calcular a referida contribuição com base no limite mínimo do salário de contribuição,

correspondendo ao valor do salário mínimo vigente à época (de 01/2009 a 12/2009);

25 - esclarece a impugnante que, diante das autuações fiscais que vem sofrendo pela Secretaria da Receita Federal e enquanto aguarda o julgamento dos recursos administrativos no CARF, passou a pagar pró-labore aos sócios e a recolher a contribuição previdenciária ao INSS, conforme demonstram os documentos em anexo.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Relator

Comprovado nos autos o cumprimento dos pressupostos de admissibilidade do recurso, passo ao exame.

Entendo que a questão principal do presente processo é a discussão quanto à desconsideração como distribuição de lucros dos valores rateados entre os sócios de sociedade simples de prestação de atividade profissional regulamentada. A fiscalização, a partir do fato de que a prestação dos serviços advocatícios é exclusiva dos próprios sócios, entendeu que os valores distribuídos e rateados entre os sócios seriam na verdade remuneração pelo trabalho e não pelo capital. Apoiou-se também na desproporção entre os lucros auferidos em relação ao valor do capital subscrito e, principalmente, no critério adotado de rateio de acordo com a produção do sócio, sem correspondência ao percentual de quotas no capital social da pessoa jurídica. Destaco nas transcrições do relatório fiscal essas considerações:

Esses pagamentos foram partilhados entre os sócios de acordo com a produção de cada um, apesar da cláusula 7ª do contrato social, que foi consolidado na 4ª alteração contratual dizer que “Os lucros apurados poderão ser distribuídos, mensal ou anualmente, aos sócios, segundo critérios adotados de comum acordo pelos mesmos em cada distribuição, devendo ser obedecido o critério de proporcionalidade na participação do capital social.”

1.7. A planilha do anexo III mostra que de fato os pagamentos efetuados aos sócios a título de “distribuição de lucros” não foram feitos em função da participação de cada um no capital social. Para os anos de 2008 e 2009, calculou-se a percentagem do valor recebido por cada sócio a título de “distribuição de lucro”, na coluna “% DIST”. Na mesma planilha, na coluna “% CONT”, foi informado o percentual de participação de cada sócio no capital da empresa, de acordo com o contrato social. Vê-se que o percentual do valor recebido por cada sócio é diferente do percentual de sua participação no capital da empresa.

1.8. Também, no quadro a seguir, é fácil verificar que a remuneração paga ou creditada aos sócios a título de “distribuição de lucros” não é proveniente do capital social. Afinal não é factível uma distribuição de lucro de 21.283,60% (em 2008) ou 18.829,03% (em 2009) para cada R\$1,00 investido. Os percentuais significativos da “distribuição de lucro” em relação às receitas de vendas (77,99% e 64,15%) originaram da falta de reconhecimento e escrituração do custo com a mão de obra advocatícia, no caso, prestada pelos próprios sócios.

*1.9. A empresa, ao partilhar os resultados entre os sócios na proporção da produção de cada, de fato os remunera pelos trabalhos advocatícios a ela prestados. **Afinal o sócio (advogado) que trabalha menos ganha menos e o que trabalha mais, obviamente, ganha mais.** É assim que funciona a remuneração do trabalho prestado por segurados contribuintes individuais. É pelo desempenho pessoal de cada um. Entretanto, por se tratar de remuneração decorrente do trabalho, ela não pode ser titulada de “distribuição de lucro” com o mero propósito de fugir à incidência de contribuições e impostos.*

O Regulamento da Previdência Social ao dispor sobre as sociedades simples, somente nos casos de falta de discriminação contábil dos valores correspondentes à distribuição de lucros é que considera como remuneração pelo trabalho o valor total pago aos sócios:

Decreto nº 3.048/99:

Artigo 201 (...)

§5 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)*

Pelo exame dos documentos juntados pelo recorrente às fls. 185 a 191, constato que há discriminação entre a remuneração do trabalho e do capital. Os fundamentos adotados pela fiscalização foram outros. Entendeu que na verdade os valores distribuídos a título de lucros teriam características de remuneração pelo trabalho, já que não guardavam correspondência com a proporção de quotas de cada sócio.

Ora, essa questão que de fato está comprovada nos autos suscita uma discussão interna entre os sócios da pessoa jurídica, mas não guarda relação e, portanto, é insuficiente para afastar a autonomia de vontade da sociedade nos limites conferidos pela lei. Em nosso ordenamento jurídico não há norma proibitiva de uma desproporção eleita pelos sócios entre a remuneração do trabalho a título de *pro-labore* e a remuneração do capital a título de lucros distribuídos.

As sociedades simples demandam menores investimentos iniciais para início de suas atividades e também custos operacionais reduzidos, o que implica uma subscrição de capital social muitas vezes simbólicos. Daí, seria natural, assim, que os lucros apurados **superem mensalmente o valor do capital social**. Essa é uma característica natural dessas

sociedades e não há nada que desabone seu funcionamento a opção de remunerar sócios a título de *pro-labore* com valores reduzidos.

Em pesquisa à jurisprudência deste CARF identifiquei precedente da Primeira Turma desta Câmara que adotou o mesmo entendimento:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso.

...

Entendo que a sociedade simples é diferenciada da sociedade empresária. É forma de organização afeta a categorias de profissionais liberais, unidos pela força de seu trabalho e conhecimentos, que exercerão o objeto social da pessoa jurídica por eles formada.

Portanto, outra não pode ser a conclusão, senão pela possibilidade de seus sócios exercerem pessoalmente o seu objeto social, pois não há como concebermos que uma sociedade de advogados poderá prestar serviços advocatícios sem que algum advogado o exerça. Seja ele o próprio sócio (sociedade simples), sem que esteja a agir em nome próprio, auferindo rendimentos do trabalho, mas em prol da sociedade constituída.

É exatamente por isso, que nas sociedades simples, normalmente, o objeto social está intimamente ligado com a prestação de serviço em si. Melhor dizendo, o trabalho realizado pelos sócios da sociedade simples é o que dá vazão ao objeto da empresa, posto que é traduzido em trabalho intelectual, gerando, conseqüentemente, o produto da sociedade e seus possíveis lucros.

(Acórdão nº 2401002.910 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária - Processo nº 10140.722271/201130).

Em razão do exposto, voto pelo provimento ao recurso.

É como voto.

Julio Cesar Vieira Gomes

CÓPIA