



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

Processo n° 10140.722769/2011-01
Recurso n° 003.211 Voluntário
Acórdão n° 2302-003.211 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de julho de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AIOP
Recorrente ERNESTO BORGES ADVOGADOS S/S
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

SOCIEDADE SIMPLES. NATUREZA JURÍDICA DOS PAGAMENTOS A SÓCIOS. CONTRATO DE SOCIEDADE. LIBERDADE DE PACTUAÇÃO. PAGAMENTOS EXCLUSIVAMENTE A TÍTULO DE DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. CONDICIONAMENTO À DEMONSTRAÇÃO DA EXISTÊNCIA DE LUCRO SUFICIENTE. INEXISTÊNCIA DA DESCONSTITUIÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS OU DA DESCONSTITUIÇÃO DA CONDIÇÃO DE SÓCIO.

A sociedade simples representa uma união de pessoas que decorre, preponderantemente, da junção de atributos intelectuais (intransmissíveis e irrenunciáveis) em função do desenvolvimento de uma atividade intelectual em associação, sendo secundária a sua dependência em relação ao capital investido pelos sócios. Nesse sentido, a desproporcionalidade entre capital social/cotas e o lucro auferido não deve causar espécie ou mesmo funcionar como indício de fraude.

A alínea *f* do inciso V do artigo 12 da Lei n° 8.212/91 estabelece que os sócios são segurados obrigatórios da Previdência Social “desde que recebam remuneração”. A despeito da amplitude conceitual da remuneração, esta não se confunde com o lucro, ainda que o êxito societário decorra do labor dos sócios.

Inexistindo previsão legal que imponha à sociedade a obrigação de remunerar o sócio pelo seu trabalho - decorrência natural do espectro de liberdade existente no campo da celebração do contrato de sociedade (art. 981 do CC) - , relega-se ao contato social a definição da forma em que se efetuarão os pagamentos devidos aos sócios. É claro que a lei tributária poderia - e talvez devesse - impor que o sócio contribuísse para o sistema de Previdência Social, tendo em vista não só o princípio da equidade na forma de participação do custeio (art. 194, V, da CF) e o princípio da solidariedade (art. 195), mas também a própria social proteção do sócio (caráter

contributivo x filiação obrigatória - art. 201 da CF). Todavia, não se encontra obrigação legal de que a sociedade simples impute a determinado pagamento a qualidade de *pro-labore* e não de lucro, seja para fins civis, seja para fins tributários.

Havendo a demonstração da existência de lucro, ainda que se comprove que o sócio colaborou com seu trabalho, há ampla liberdade, nos limites do contrato social, para que o pagamento se dê a título de distribuição de lucros.

O § 5º do art. 201 do RPS/99 tem sentido enquanto regramento relativo ao ônus probatório, ou seja, cabe à empresa comprovar a apuração do lucro, sob pena de se considerar que o pagamento é remuneração pelo trabalho. Todavia, se houve a apresentação da demonstração de resultados, compete à autoridade fiscal analisar e, eventualmente, desconstituir as demonstrações. Enquanto não apurado o lucro, presume-se que o pagamento se deu a título remuneração, mas, uma vez apurado o lucro, não há dispositivo legal que imponha atribuir a natureza jurídica de remuneração (REsp 1224724/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/02/2011, DJe 24/02/2011).

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. SÚMULA 28 DO CARF.

A representação fiscal para fins penais será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto divergente vencedor, vencido o Conselheiro Relator. O Conselheiro André Luís Mársico Lombardi fará o voto divergente vencedor.

Liége Lacroix Thomasi – Presidente de Turma.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

André Luis Mársico Lombardi - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente de Turma), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente de turma), André Luis Mársico Lombardi, Leo Meirelles do Amaral, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

Data da lavratura do Auto de Infração: 18/11/2011.

Data da Ciência do Auto de Infração: 22/11/2011

Tem-se em pauta Recurso Voluntário interposto em face de Decisão Administrativa de 1ª Instância proferida pela DRJ em Campo Grande/MS, que julgou improcedente a impugnação ofertada pelo Sujeito Passivo em face do lançamento tributário formalizado mediante os Autos de Infração nº 51.008.915-1 e 51.008.916-0, consistente em contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa e a cargo de segurados contribuintes individuais, destinadas ao custeio da Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração pelos serviços de advocacia prestados pelos sócios da empresa, pagas sob a denominação de distribuição de lucros, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 17/23.

De acordo com o Relatório Fiscal, a empresa é constituída como sociedade simples e presta serviço profissional relativo ao exercício de profissão regulamentada, o qual é prestado pessoalmente por profissional advogado e é faturado para diversos clientes, conforme consta em suas DIPJ. As receitas da empresa NÃO são obtidas através de mão-de-obra de advogados contratados, mas, sim, da força do trabalho advocatício de seus próprios sócios.

Informa a Fiscalização que a empresa remunerou seus sócios pelos serviços a ela prestados, da seguinte forma:

- Os sócios administradores, Sr. Renato Chagas Corrêa da Silva e Sra. Flávia Viero Andrighetti Borges não receberam nada a título de pró-labore, conforme verificado na declaração na GFIP (anexo I) e pela contabilidade (arquivos digitais);
- A todos os sócios, inclusive aos administradores, a empresa efetuou vários pagamentos a título de distribuição de lucros, os quais foram partilhados entre os sócios de acordo com a produção de cada um, nos termos do §2º da cláusula 8ª do contrato social.

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 33.395,79% (em 2008) ou 53.879,10% (em 2009) para cada R\$ 1,00 investido. Os percentuais significativos da “distribuição de lucro” em relação às receitas de vendas (44,57% e 44,08%) originaram da falta de reconhecimento e escrituração do custo com a mão de obra advocatícia, no caso, prestada pelos próprios sócios.

Aduz a Fiscalização que a empresa, ao partilhar os resultados entre os sócios na proporção da produção de cada um, 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.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 193/219.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande/MS lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão nº 04-31.699 – 4ª Turma DRJ/CGE, a fls. 480/495, julgando procedente o lançamento, mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 21/06/2013, conforme Aviso de Recebimento – AR, a fl. 518.

Inconformada com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 523/555, respaldando sua contrariedade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- Possibilidade de distribuição de lucros de forma desproporcional à participação do capital social dos sócios. Aduz que, ao efetuar a distribuição desproporcional de seus lucros aos seus sócios, adotou o procedimento com suporte no que determina e permite o ordenamento jurídico, orientando-se pelo artigo 1.007, da Lei nº 10.406/2002;
- Que o embasamento legal adotado pela autoridade fiscal para efetuar o lançamento não tem previsão para cobrança das contribuições previdenciárias quando a sociedade não distingue o que é remuneração do trabalho do que é proveniente do capital social;
- Que o lucro não é fato gerador de contribuições previdenciárias;
- Que houve excesso de tributação no lançamento. Aduz que a autoridade lançadora utilizou como base de cálculo do lançamento todo o lucro distribuído aos sócios da impugnante, não tendo o cuidado de discriminar o que seria lucro decorrente da participação societária e o que seria a suposta remuneração do trabalho;
- Que não praticou nenhuma conduta que possa ser tipificada como crime contra a ordem tributária, a qual venha justificar a representação fiscal para fins penais, uma vez que tudo foi efetuado com base no que permite e recomenda o nosso ordenamento legal.

Ao fim requer o cancelamento total do Auto de Infração.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

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

Autenticado digitalmente em 17/09/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 07/

10/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 17/09/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBAR

DI, Assinado digitalmente em 24/09/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA

Impresso em 08/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto Vencido

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 21/06/2013. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 15 de julho do mesmo ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço.

Ante a inexistência de questões preliminares, passamos diretamente ao exame do mérito.

2. DO MÉRITO

Cumpra de plano assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente impugnadas pelo Recorrente, as quais serão consideradas como verdadeiras, assim como as matérias já decididas pelo Órgão Julgador de 1ª Instância não expressamente contestadas pelo sujeito passivo em seu instrumento de Recurso Voluntário, as quais se presumirão como anuídas pela Parte.

Também não serão objeto de apreciação por esta Corte Administrativa as matérias substancialmente alheias ao vertente lançamento, eis que em seu louvor, no processo de que ora se cuida, não se houve por instaurado qualquer litígio a ser dirimido por este Conselho, assim como as questões arguidas exclusivamente nesta instância recursal, antes não oferecida à apreciação do Órgão Julgador de 1ª Instância, em razão da preclusão prevista no art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

2.1. DOS FATOS GERADORES – DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS.

O Autuado pondera acerca da possibilidade de distribuição de lucros de forma desproporcional à participação do capital social dos sócios. Aduz que, ao efetuar a distribuição desproporcional de seus lucros aos seus sócios, adotou o procedimento com suporte no que determina e permite o ordenamento jurídico, orientando-se pelo artigo 1.007, da

Hodiernamente, considera-se “*Empresa*” o exercício organizado de atividade econômica, na forma de unidade econômico-social, integrada por elementos humanos, materiais, técnicos e logísticos, visando à produção ou a circulação de bens ou de serviços mediante o emprego de fatores produtivos, tais como capital, terra e trabalho, objetivando a geração de lucro.

A função social primária da empresa é, pois, a geração de lucro para seus proprietários e acionistas, remunerando o capital que investiram na estruturação da pessoa jurídica e no desenvolvimento a contento de seu objeto social.

Por outro lado, a função social secundária da empresa consiste na geração de empregos e pagamento de salários, contribuindo assim para o desenvolvimento social dos seus empregados e dependentes, além de contribuir para o Estado Social através do pagamento de tributos e outros encargos sociais.

O lucro é, portanto, o produto do capital investido na empresa por seus proprietários/investidores, enquanto que a remuneração é a contrapartida pelo trabalho realizado pelo elemento humano da empresa na realização do seu objeto social e na consecução do lucro do capital.

Estruturar uma empresa implica, portanto, a articulação dos fatores de produção adequados (capital, mão-de-obra, insumos e tecnologia) que viabilizem a oferta no mercado consumidor, a preços e qualidade competitivos, dos bens/serviços que se pretenda produzir.

Observe-se que o lucro líquido da empresa, em cada exercício, somente é calculado após a dedução das despesas e dos custos da entidade, aqui incluídos os custos dos serviços/mercadorias vendidos, a remuneração dos empregados, a depreciação do ativo imobilizado, eventuais prejuízos acumulados, os tributos e demais encargos sociais, as participações estatutárias, etc.

Diga-se, ainda, que o lucro líquido do exercício pode ter uma diversidade de destinações, a serem definidas pela diretoria da empresa, dentre elas a reserva de lucros, o investimento na própria empresa, bem como a distribuição aos seus sócios/acionistas.

Nessa perspectiva, a pessoa física pode auferir da empresa lucro distribuído, remuneração ou ambos simultaneamente. A diferenciação de tais rubricas encontra-se umbilicalmente associada à natureza da fonte da receita recebida: Se for decorrente, exclusivamente, do capital investido na empresa, trata-se de lucro distribuído. Por outro viés, se o capital auferido tiver como origem o trabalho realizado pela pessoa na realização do objeto social da empresa, tratar-se-á, então, de remuneração.

Em suma:

Resultado econômico do trabalho realizado = Remuneração.

Resultado econômico do Capital investido = Lucro distribuído.

Na prática, inexistente dificuldade em tal discernimento. Basta hipoteticamente **suprimir o trabalho realizado pela pessoa física na consecução do objeto social da sociedade. A**

importância que deixar de ser vertida a essa pessoa corresponderá, assim, à parcela do trabalho que o sujeito dedicou à empresa. Ao revés, a fração que ainda é devida à pessoa, independentemente do eventual labor físico ou intelectual por ela realizado, representará a remuneração do capital por ela investido.

Em regra, o sócio participa dos lucros e das perdas na proporção das suas respectivas quotas sociais, salvo estipulação em contrário no contrato social, mas sempre em função da participação do sócio no capital social. Corrobora tal entendimento as disposições do art. 1007, segunda parte, do Código Civil que estatui que mesmo sócio cuja contribuição consista em serviços, somente participa dos lucros na proporção da média do valor das quotas da empresa.

Economizando saliva: Na distribuição dos lucros da empresa, *rectius*, no aquinhoamento dos rendimentos do capital investido pelos sócios, haverá sempre uma relação biunívoca entre as cotas sociais e o percentual de cada sócio no montante dos lucros distribuídos, sendo que *default* legal prega pela estrita proporcionalidade.

Código Civil

Art. 1.007. Salvo estipulação em contrário, o sócio participa dos lucros e das perdas, na proporção das respectivas quotas, mas aquele, cuja contribuição consiste em serviços, somente participa dos lucros na proporção da média do valor das quotas.

Art. 1.008. É nula a estipulação contratual que exclua qualquer sócio de participar dos lucros e das perdas.

Art. 1.009. A distribuição de lucros ilícitos ou fictícios acarreta responsabilidade solidária dos administradores que a realizarem e dos sócios que os receberem, conhecendo ou devendo conhecer-lhes a ilegitimidade.

A desproporcionalidade permitida pela lei aplica-se somente, e tão somente, sobre os rendimentos do Capital (lucro da pessoa jurídica), não se espraiando sobre os rendimentos do trabalho.

Note-se, ainda, que o inciso VII do art. 997 do Código Civil determina, expressamente, que o contrato social deve conter cláusula específica determinando a participação de cada sócio nos lucros e nas perdas da sociedade, sendo ineficaz em relação a terceiros qualquer pacto em separado, contrário ao disposto no instrumento do contrato.

Código Civil

Art. 997. A sociedade constitui-se mediante contrato escrito, particular ou público, que, além de cláusulas estipuladas pelas partes, mencionará:

I - nome, nacionalidade, estado civil, profissão e residência dos sócios, se pessoas naturais, e a firma ou a denominação, nacionalidade e sede dos sócios, se jurídicas;

II - denominação, objeto, sede e prazo da sociedade;

III - capital da sociedade, expresso em moeda corrente, podendo compreender qualquer espécie de bens, suscetíveis de avaliação pecuniária;

IV - a quota de cada sócio no capital social, e o modo de realizá-la;

V - as prestações a que se obriga o sócio, cuja contribuição consista em serviços;

VI - as pessoas naturais incumbidas da administração da sociedade, e seus poderes e atribuições;

VII - a participação de cada sócio nos lucros e nas perdas; (grifos nossos)

VIII - se os sócios respondem, ou não, subsidiariamente, pelas obrigações sociais.

Parágrafo único. É ineficaz em relação a terceiros qualquer pacto separado, contrário ao disposto no instrumento do contrato. (grifos nossos)

No caso em apreço, a cláusula oitava do contrato social remete ao seu parágrafo terceiro a explicitação de como serão distribuídos os lucros e rateados eventuais prejuízos. Mas a cláusula oitava só tem dois parágrafos, não tem o terceiro.

CLÁUSULA OITAVA - Ao término de cada exercício, em 31 de dezembro, o administrador prestará contas justificadas de sua administração, procedendo à elaboração do inventário, do balanço patrimonial e do balanço de resultado econômico, cabendo aos sócios conforme explicitado no Parágrafo terceiro, os lucros ou perdas apurados.

Parágrafo Primeiro: O exercício social coincide com o ano civil e iniciará em 01 de janeiro e terminará em 31 de dezembro de cada ano. Ao final de cada exercício social, serão elaboradas as demonstrações financeiras da sociedade, com observância da Legislação em vigor.

Parágrafo segundo: A sociedade elaborará demonstrações financeiras mensalmente, e o lucro mensal apurado será distribuído aos sócios, de acordo com os critérios estabelecidos pelo Conselho Diretor, ao passo que o prejuízo apurado será suportado pelos sócios proporcionalmente à participação societária, consolidando-se os resultados mensais através das demonstrações financeiras do exercício.

Mesmo o parágrafo segundo só trata do mecanismo de repartição dos eventuais prejuízos sociais, remetendo a memória de cálculo de distribuição de lucros aos “*critérios estabelecidos pelo Conselho Diretor*”, contrariando assim a regra societária prevista no inciso VII do art. 997 do Código Civil, que obriga que o contrato social mencione a participação de cada sócio nos lucros da empresa, circunstância que torna ineficaz perante terceiros, aqui incluído o Fisco, os tais “*critérios estabelecidos pelo Conselho Diretor*”.

Isso porque o art. 997 acima citado determina que o contrato de constituição deve mencionar, obrigatoriamente, a participação de cada sócio nos lucros e nas perdas, sendo ineficaz perante terceiros, aqui inserido o Fisco, qualquer pacto em separado.

Nessa perspectiva, para fins de tributação, a remissão da estipulação da participação nos lucros a “*critérios estabelecidos pelo Conselho Diretor*” fere o disposto no inciso VII do art. 997 do Código Civil.

Da inteligência das disposições inscritas no art. 997 da Lei nº 10.406/2002 deflui que, de fato, a participação dos sócios nos lucros da empresa pode ser desproporcional às cotas de cada um dos sócios, desde que tal participação desproporcional venha explicitada no Contrato Social, como assim determina o seu inciso VII, sendo ineficaz perante terceiros qualquer pacto em separado.

Portanto, não estando presente no contrato social o mecanismo de participação nos lucros, vale para fins de tributação a regra geral: a distribuição será proporcional às cotas de cada sócio, a teor do art. 1007 do Código Civil.

Nesse sentido, já se posicionou a Coordenação-Geral de Tributação da RFB, conforme se depreende da Solução de Consulta nº 46/2010 adiante ementada.

Solução de Consulta n. 46, de 24 de maio de 2010

DOU de 14.06.2010

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Ementa: Distribuição de Lucros aos Sócios. Não Incidência.

O sócio cotista que receba pró-labore é segurado obrigatório do RGPS, na qualidade de contribuinte individual, havendo incidência de contribuição previdenciária sobre o pró-labore por ele recebido.

Não incide a contribuição previdenciária sobre os lucros distribuídos aos sócios quando houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho (pró-labore) e a proveniente do capital social (lucro) e tratar-se de resultado já apurado por meio de demonstração do resultado do exercício - DRE. (grifos nossos)

*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.***

Concluindo: O contrato social não especifica como será a participação de cada sócio nos lucros da empresa, somente nas perdas, remetendo a um “*critério estabelecido pelo Conselho Diretor*”, o qual é ineficaz perante terceiros, aqui incluído o Fisco, por força cogente do Parágrafo Único do art. 997 do Código Civil.

No caso em exame, todavia, as provas dos autos são pródigas em demonstrar que os valores auferidos pelos sócios – segurados contribuintes individuais – decorreram, única e exclusivamente, do trabalho por eles realizado na consecução do objeto social da empresa, inexistindo qualquer interrelação com o eventual valor investido por cada um no capital social da sociedade, a propósito, ínfimo.

Consoante resenha assentada no Relatório Fiscal, a empresa, de fato, remunera seus sócios pelos trabalhos advocatícios a ela prestados, partilhando os resultados

entre eles na proporção da produção de cada um, de acordo com o seu desempenho pessoal, conforme ilustrado no Anexo III a fl. 94.

Aqui, se hipoteticamente suprimirmos o trabalho realizado por cada sócio na consecução do objeto social da sociedade, a importância que ele iria receber a título de “*distribuição de lucros*” seria exatamente igual a ZERO, o que demonstra insofismavelmente tratar-se de remuneração pela prestação de serviços de advocacia, e não de rendimentos do capital investido.

A título meramente ilustrativo, o sócio minoritário EDYEN VALENTE CALEPIS recebeu em 2009 R\$ 245.497,50 contra R\$ 72.500,00 da sócia VAIR HELENA ARANTES PAULISTA, apesar de ambos possuírem a mesma participação societária - 0,5% do Capital Social -, inexistindo no Contrato Social qualquer estipulação que justifique tal discrepância.

Transcende ainda à razoabilidade e à lógica o fato de os sócios minoritários, com apenas 0,5% do capital, auferirem lucro por cota 10 vezes superior ao lucro recebido pelos sócios diretores, detentores de 93% do capital social, conforme ilustrado no quadro abaixo.

SÓCIO	LUCRO AUFERIDO	NÚMERO DE COTAS	R\$ / quota
Edyen Valente Calepis	245.497,50	50	4.909,95
Gaya Lehn Schneider	207.257,59	50	4.145,15
Edinei da Costa Marques	209.375,59	50	4.187,51
Aotory da Silva Souza	195.707,48	50	3.914,15
Flávia Viero A. Borges	2.096.320,79	5.500	381,15
Renato Chagas C. da Silva	1.053.538,09	3.800	277,25

Tal circunstância, associada ao fato de os sócios minoritários acima indicados terem ingressado FORMALMENTE na sociedade tão somente em 24 de novembro de 2009, conforme 15ª Alteração Contratual, joga por terra qualquer renitente alegação de que os rendimentos auferidos pelos sócios representem a participação nos lucros da sociedade.

Ou então, como diz o ditado popular, “*quem parte e reparte e fica com a pior parte,*”.

Das provas dos autos exsurge que os sócios participantes ingressaram na Sociedade em questão, mediante contratos de associação, tão somente, para prestar serviços de sua especialização e dela recebem a remuneração correspondente aos serviços efetivamente prestados, camuflada sob o apodo de “*distribuição de lucros*”. Tais valores, sob o prisma da primazia da realidade dos fatos sobre a formalidade dos atos, devem ser qualificados segundo sua efetiva natureza jurídica, como rendimentos exclusivos do trabalho executado por segurado contribuinte individual a empresa, e não como “*lucros distribuídos*”, eis que não guardam qualquer relação com o valor efetivamente investido por cada sócio participante na alavancagem do objeto social da Autuada.

Em reforço a tal conclusão, atente-se que a Cláusula Décima do contrato social prevê, expressamente, que “*a sociedade poderá contratar outros advogados para a prestação de serviços, desde que sem vínculo empregatício, e por meio de contratos de associação, os quais deverão ser averbados à margem deste*”.

A ausência da *affectio societatis* se revela de maneira incontroversa pela elevada rotatividade dos sócios minoritários, obrigando à Autuada a efetuar, constantemente, alterações contratuais. A 10ª Alteração contratual data de 25/10/2007, enquanto que a 15ª, de 24/11/2009.

Desnuda-se, assim, o *modus operandi* do empreendimento: a Sociedade autuada, tendo a necessidade de contratação de advogados para a execução do seu objeto social, seleciona e capta no mercado de trabalho o profissional que melhor atende às suas necessidades, mas só o contrata se for na condição de sócio minoritário da empresa, atribuindo-lhe parcela ínfima do Capital Social, *in casu*, 0,5%, correspondente a R\$ 50,00, remunerando-lhe mensalmente pelos serviços prestados sob o simulacro de antecipação de lucros. Ultrapassadas as formalidades legais, o profissional liberal, agora formalmente sócio da pessoa jurídica contratante, passa a executar perante os clientes desta, e em nome desta, os serviços para o qual foi selecionado, obedecendo estritamente às condições de contorno previamente fixadas pela Autuada. Diante de tal quadro, ou o profissional se ajusta ao requerido e se associa à empresa autuada na condição de sócio minoritário, ou se sujeita a permanecer no ostracismo no mercado de trabalho. “*Guess that’s the name of the game*” (Elton John/Bernie Taupin – *Sweet painted lady*)

Trata-se, a toda vista, de rendimento do trabalho, e não do capital investido pelo sócio. Ou seja, tem natureza jurídica de *REMUNERAÇÃO*, e não de lucro da empresa, independentemente da denominação que o Autuado dê à rubrica ora em debate.

JULIET:

*’Tis but thy name that is my enemy;
Thou art thyself, though not a Montague.
What’s Montague? it is nor hand, nor foot,
Nor arm, nor face, nor any other part
Belonging to a man. O, be some other name!
What’s in a name? that which we call a rose
By any other name would smell as sweet;
So Romeo would, were he not Romeo call’d,
Retain that dear perfection which he owes
Without that title. Romeo, doff thy name,
And for that name which is no part of thee
Take all myself”.*

William Shakespeare, Romeo and Juliet, 1600.

Aqueles que operam com profissionalismo no ramo do Direito têm o perfeito conhecimento que o *nomem iuris* de um instituto jurídico não possui o condão de lhe alterar ou modificar sua natureza jurídica.

Na hipótese ora em estudo, os sócios auferem seus rendimentos única e exclusivamente em função direta da magnitude da prestação de serviços de advocacia realizada na empresa – REMUNERAÇÃO -, e não em razão do capital investido por cada um na realização do empreendimento social – DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS.

Deve ser enaltecido, neste comenos, que a base de cálculo das contribuições previdenciárias destinadas ao custeio da Seguridade Social não se limita à folha de salários. Em realidade, a matéria tributável das contribuições sociais em debate **alcança todo e qualquer rendimento do trabalho**, pago ou creditado, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, conforme expressamente estatuído na alínea ‘a’ do inciso I do art. 195 da CF/88.

Constituição Federal de 1988

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/98)

*a) a folha de salários e **demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço**, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20/98) (grifos nossos)*

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20/98)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20/98)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/98)

Nessa prumada, assentado que as verbas auferidas pelos sócios têm natureza jurídica de remuneração, e que os sócios em destaque são qualificados como segurados contribuintes individuais, a contribuição da empresa será de 20% sobre o sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, a essa categoria de segurados que lhe prestem serviços, a teor do inciso III da Lei nº 8.212/91.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

(...)

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.876/99).

Note-se que o conceito jurídico de Salário de contribuição dos segurados contribuintes individuais, base de incidência das contribuições previdenciárias, foi estruturado de molde a abraçar todo e qualquer rendimento econômico do trabalho, auferido pelo

trabalhador durante o mês, a qualquer título, em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade profissional.

Registre-se que numa sociedade civil de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas, como é caso presente, os serviços profissionais podem ser realizados pelos próprios sócios, pelos sócios conjuntamente com outros profissionais contratados, ou até, tão somente, por profissionais contratados pela empresa.

Nessa esteira, a depender das circunstâncias do caso específico, o sócio pode auferir remuneração e distribuição de lucros ou, tão só, distribuição de lucros, no caso em que os serviços forem executados exclusivamente por profissionais contratados pela empresa.

Existem, portanto, duas maneiras distintas de os sócios de uma empresa obterem rendimentos: o *pro labore* e a distribuição de lucros. O primeiro representa a própria remuneração dos sócios pelos serviços realizados na empresa e deve ser definido com base nos salários de mercado de acordo com o tipo de atividade. A distribuição de lucros, por seu turno, equivale à remuneração do capital investido pelos sócios no empreendimento empresarial.

Com efeito, os sócios da empresa devem repartir o lucro advindo das operações no mercado de bens e serviços como forma de remunerar o capital empatado no negócio e os riscos assumidos pelo empreendimento. A divisão dos lucros se dá, regra geral, de forma proporcional à parcela de cotas de cada sócio no capital social da empresa. Não havendo lucro, não pode haver tal distribuição.

Para orientar sobre a remuneração dos sócios por esta modalidade, o SEBRAE elaborou o documento intitulado “*PRO LABORE E DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS*” visando a orientar o cálculo e a definição de cada uma dessas parcelas: o trabalho dos sócios na empresa e a remuneração do capital nela investido:

Título: PRÓ-LABORE E DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS

Atributo: CUSTOS ADEQUADOS

Processo: DEFINIÇÃO DA REMUNERAÇÃO DOS PROPRIETÁRIOS.

*ORIENTAÇÕES SOBRE O INSTRUMENTO:
O QUE É:*

É um instrumento para orientar os sócios da empresa a separar claramente a vida financeira do negócio das suas necessidades pessoais de recursos. Não se pode sangrar a empresa por conta de necessidades pessoais. Afinal de contas, a empresa é uma entidade à parte, uma pessoa jurídica que deve ter seus recursos bem dimensionados para melhor enfrentar seus desafios no mercado.

PARA QUE SERVE:

Serve para orientar o cálculo e a definição do pró-labore e da distribuição de lucro. Estas definições são necessárias para se chegar ao pagamento justo de duas atividades de natureza diferente: o trabalho dos sócios na empresa e a remuneração do capital nela aplicado.

COMO SE UTILIZA:

O instrumento é utilizado a partir de algumas considerações que permitem um melhor entendimento do assunto, servindo também para orientar na adoção de uma forma adequada de lidar com a questão.

Existem duas formas de remunerar os sócios de uma empresa: o pró-labore e a distribuição de lucros.

O pró-labore é a remuneração dos sócios que trabalham na empresa e corresponde ao salário de um administrador contratado para isso. Assim, o valor do pró-labore deve ser definido com base nos salários de mercado para este tipo de atividade. Não se deve retirar mais recursos como pró-labore do que se pagaria a um empregado que realizasse as tarefas que os sócios que trabalham na empresa realizam. Isto seria anti-econômico.

Já a distribuição de lucros equivale à remuneração do capitalista, trabalhando ele ou não na empresa. Os donos da empresa devem repartir o lucro advindo das operações como forma de remunerar seu capital empatado no negócio e os riscos assumidos pelo empreendimento. A divisão dos lucros se dá de forma proporcional à parcela de cotas de cada sócio no capital social da empresa. Não havendo lucro, não pode haver tal distribuição.

Para o cálculo do pró-labore e da distribuição de lucros são indicados os seguintes passos:

Pró-labore:

- Defina corretamente as atividades que os sócios desempenham ou querem realizar na empresa;*
- Verifique, no mercado, quanto custaria para contratar um profissional que realizasse tais atividades, com a qualidade esperada;*
- Defina o valor do pró-labore como se fosse o salário desse profissional.*

Distribuição de lucros:

- Apure, com rigor, os resultados da empresa, tirando do faturamento todos os custos e despesas imputadas no período;*
- Crie reservas de lucros que não serão distribuídos, para fazer frente a reinvestimentos necessários na empresa. É recomendável se ter um colchão de recursos para situações extraordinárias e não previstas;*
- Divida o restante do lucro como dividendos entre os sócios da empresa, proporcionalmente a suas participações no capital social.*

EXEMPLO:

Suponha a criação de uma empresa de serviços de tecnologia da informação.

Três sócios se reúnem e empatam R\$ 30.000 no negócio, sendo R\$ 10.000 a parte correspondente a cada sócio.

Por causa das especializações de cada um deles e das necessidades de funcionamento da empresa, definiu-se que, um trabalharia como Diretor Comercial e outro como Diretor Técnico. O terceiro sócio apenas colocou seu dinheiro e não está disponível para realizar

nenhuma atividade na empresa, participando apenas das reuniões

Verificou-se, como padrão de mercado para empresas desse mesmo ramo de atividade e porte, que um Diretor Técnico ganha, em média, R\$ 5.000 por mês e o Diretor Comercial ganha, R\$ 7.000, mais comissão sobre vendas. Com base nisso, os sócios acordaram que o pró-labore seria de R\$ 6.000 para os dois sócios que trabalharão na empresa e que as comissões sobre vendas seriam de 5%. Os gastos com o pró-labore serão computados em despesas administrativas, como salários da administração e os gastos com as comissões de vendas, em despesas de vendas, como salários dos vendedores.

Apurados os resultados de um período, a empresa gerou lucro de R\$ 150.000. Na reunião para avaliação dos resultados, os sócios definiram uma provisão de lucros retidos de R\$ 30.000 e dividiram os restantes R\$ 120.000 em três parcelas iguais de R\$ 40.000 para cada sócio, de acordo com o capital empatado por cada um deles no total do capital social da empresa.

Sendo uma realidade fática a circunstância de os sócios de uma empresa auferirem *pro labore* decorrente do trabalho por eles realizado na empresa, juntamente com distribuição de lucros oriunda do capital investido no empreendimento, e sendo só o primeiro base de cálculo da contribuição previdenciária, o art. 201 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, promovendo necessário detalhamento da norma inscrita no inciso III do art. 22 da Lei nº 8.212/91, estatuiu em seu §5º a obrigação acessória das sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas de especificar, quando do pagamento conjunto de *pro labore* e de distribuição de lucros, a parcela relativa à remuneração decorrente do trabalho e aquela proveniente do capital social. Em caso de não discriminação, não tem condições a Fiscalização de adivinhar qual fração é proveniente do capital social, e o valor total será considerado como remuneração para fins de incidência de contribuições previdenciárias.

Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99

Art. 201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregado e trabalhador avulso, além das contribuições previstas nos arts. 202 e 204; (Redação dada pelo Decreto nº 3.26/99)

II - vinte por cento sobre o total das remunerações ou retribuições pagas ou creditadas no decorrer do mês ao segurado contribuinte individual; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265/99)

(...)

§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 3.265/99)

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 4.729/2003)

Outro não é o Direito positivado na IN SRP nº 3/2005, vigente à data dos fatos geradores, cujo art. 71, em seu parágrafo sexto, estatui que, para fins de discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social, ou quando se tratar de adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício, deve a empresa elaborar de balancetes contábeis mensais, sendo certo que, se a demonstração de resultado final do exercício evidenciar uma apuração de lucro inferior ao montante distribuído, a diferença será considerada como remuneração dos sócios.

Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005

Art. 60. A empresa e o equiparado, sem prejuízo do cumprimento de outras obrigações acessórias previstas na legislação previdenciária, estão obrigados a:

(...)

IV - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições sociais a cargo da empresa, as contribuições sociais previdenciárias descontadas dos segurados, as decorrentes de sub-rogação, as retenções e os totais recolhidos, observado o disposto nos §§ 4º, 5º e 7º e ressalvado o previsto no § 6º, todos deste artigo;

(...)

§4º Os lançamentos de que trata o inciso IV do caput, escriturados nos Livros Diário e Razão, são exigidos pela fiscalização após noventa dias contados da ocorrência dos fatos geradores das contribuições sociais, devendo:

I - atender ao princípio contábil do regime de competência;

II - registrar, em contas individualizadas, todos os fatos geradores de contribuições sociais de forma a identificar, clara e precisamente, as rubricas integrantes e as não-integrantes do salário de contribuição, bem como as contribuições sociais previdenciárias descontadas dos segurados, as contribuições sociais a cargo da empresa, os valores retidos de empresas prestadoras de serviços, os valores pagos a cooperativas de trabalho e os totais recolhidos, por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços.

Art. 71. As bases de cálculo das contribuições sociais previdenciárias da empresa e do equiparado são as seguintes:

(...)

II - o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestam serviços;

(...)

§5º No caso de Sociedade Simples de prestação de serviços relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas, a

contribuição da empresa em relação aos sócios contribuintes individuais terá como base de cálculo:

I - a remuneração paga ou creditada aos sócios em decorrência de seu trabalho, de acordo com a escrituração contábil da empresa, formalizada conforme disposto no inciso IV do caput e no §4º, ambos do art. 60;

II - os valores totais pagos ou creditados aos sócios, ainda que a título de antecipação de lucro da pessoa jurídica, quando não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social, ou tratar-se de adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício ou quando a contabilidade for apresentada de forma deficiente.

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

As mesmas disposições houveram-se por reprisadas no art. 57 da IN RFB nº 971/2009, vigente a contar de 17 de novembro de 2009.

Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009

Art. 57. As bases de cálculo das contribuições sociais previdenciárias da empresa e do equiparado são as seguintes:

(...)

II - o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestam serviços;

(...)

§5º No caso de Sociedade Simples de prestação de serviços relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas, a contribuição da empresa em relação aos sócios contribuintes individuais terá como base de cálculo:

I - a remuneração paga ou creditada aos sócios em decorrência de seu trabalho, de acordo com a escrituração contábil da empresa, formalizada conforme disposto no inciso IV do caput e no § 5º do art. 47;

II - os valores totais pagos ou creditados aos sócios, ainda que a título de antecipação de lucro da pessoa jurídica, quando não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social, ou tratar-se de adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício ou quando a contabilidade for apresentada de forma deficiente.

§6º Para fins do disposto no inciso II do § 5º, o valor a ser distribuído a título de antecipação de lucro poderá ser previamente apurado mediante a elaboração de balancetes contábeis mensais,

devendo, nessa hipótese, ser observado que, se a demonstração de resultado final do exercício evidenciar uma apuração de lucro inferior ao montante distribuído, a diferença será considerada remuneração aos sócios.

Não se prestam como meio de prova os balancetes acostados a fls. 251/401, uma vez que se encontram desprovidos das assinaturas tanto do Responsável pela Empresa, Sr. Ernesto Pereira Borges Filho, quanto do Contador Responsável Técnico, Sr. Inácio Vinholi, consoante jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 1.151.033 - AL

Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES

Publicação: 28/06/2009.

PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. FGTS. LC 110/01. TERMO DE ADESÃO. DOCUMENTO SEM ASSINATURA. AGRAVO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

DECISÃO:

Trata-se de agravo de instrumento interposto contra decisão que inadmitiu recurso especial ao entendimento de que uma das recorrentes não aderiu ao acordo pois não consta do termo de adesão a sua assinatura.

Acórdão recorrido, assim ementado:

ADMINISTRATIVO. FGTS. EXTINÇÃO PARCIAL DA EXECUÇÃO. ALEGAÇÃO DE AUSÊNCIA DOS TERMOS DE ADESÃO DAS APELANTES. CONSTATAÇÃO DA AUSÊNCIA DE APENAS UM DOS TERMOS DE ADESÃO. PROSSEGUIMENTO DA EXECUÇÃO COM RELAÇÃO A UMA DAS APELANTES.

1. A sentença apelada deve ser reformada, determinando-se o prosseguimento da execução com relação à apelante Vilma Maria Ferro Lima.

2. Apelação parcialmente provida. No apelo especial aponta-se violação aos artigos 741, VI e 794, II, do CPC. Sustenta-se, em síntese, que: a) deve ser declarada extinta a ação executória; b) o título judicial é inexigível, pois inclui percentuais relativos a Planos Econômicos considerados indevidos por decisão do STF; e c) a execução está desprovida de uma das condições da ação, no que diz respeito ao interesse de agir, pois a agravante aderiu ao acordo previsto na LC 110/01. Sem contrarrazões, conforme certidão de fl. 35.

Nas razões do agravo de instrumento, alega-se que: a) o Tribunal de origem analisou o mérito do recurso especial quando deveria apenas se restringir aos requisitos de admissibilidade; b) a comprovação da adesão da autora ao acordo refere-se ao próprio mérito do recurso, não sendo possível o seu exame pelo Tribunal a quo, em sede de recurso especial. Sem contraminuta (certidão de fl. 43).

É o relatório. Passo a decidir.

O agravo de instrumento em apreço não merece prosperar. No que se refere à alegação de que o Tribunal de origem adentrou no mérito, invadindo competência reservada ao STJ, esta Corte

Superior, diversamente do sustentado pela agravante, admite que a Corte de origem faça análise da viabilidade do próprio mérito do recurso especial. Confirmam-se os seguintes julgados:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE. ANÁLISE DO MÉRITO DA CONTROVÉRSIA. POSSIBILIDADE. SÚMULA 123/STJ. DEFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. INDICAÇÃO DE DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO (AgRg no Ag 1.049.090/RJ, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe de 4/2/2009).

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. MINUTA QUE NÃO INFIRMA OS FUNDAMENTOS DA DECISÃO AGRAVADA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N.º 182 DESTA CORTE.

[...]

2. Esta Corte já firmou entendimento no sentido de que é possível o Tribunal a quo, em juízo de admissibilidade, apreciar o mérito do recurso especial (Súmula n.º 123 do Superior Tribunal de Justiça).

3. Agravo regimental desprovido (AgRg no Ag 1040566/GO, Ministra Laurita Vaz, DJe 04/08/2008)

Relativamente ao termo de adesão estabelecido pela LC 110/01, de fato, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou, por meio da Súmula Vinculante 1, que assim dispõe: "Ofende a garantia constitucional do ato jurídico perfeito a decisão que, sem ponderar as circunstâncias do caso concreto, desconsidera a validade e a eficácia de acordo constante de termo de adesão instituído pela Lei Complementar n.º 110/2001."

Todavia, o termo acostado aos autos encontra-se sem a devida assinatura da agravada, o que, por consequência, não atribui efeitos legais e jurídicos ao documento, pois este carece de validade, conforme jurisprudência do STJ. Confirmam-se:

PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO. FGTS. LEGITIMIDADE DAS TRANSAÇÕES FIRMADAS PELOS AUTORES, SEM A PARTICIPAÇÃO DE SEUS ADVOGADOS, VISANDO AO PAGAMENTO, PELA CEF, DOS COMPLEMENTOS DE CORREÇÃO MONETÁRIA DOS DEPÓSITOS FUNDIÁRIOS. POSSIBILIDADE. REQUISITOS DE VALIDADE DOS TERMOS DE ADESÃO. IMPOSSIBILIDADE. DOCUMENTOS NÃO CONSTANTES DOS AUTOS. INVIABILIDADE. RECURSO ESPECIAL A QUE SE NEGA

PROVIMENTO. 1. Impende reconhecer a legalidade, a validade e a eficácia dos acordos extrajudiciais firmados entre os autores e a CEF, com a assinatura dos termos de adesão desses trabalhadores às condições de crédito previstas na Lei Complementar 110/2001, devendo-se garantir a sua execução, independentemente da assistência dos advogados das partes na avença. 2. Não há nos autos o termo de adesão supostamente firmado entre o titular da conta vinculada ao FGTS e a Caixa Econômica Federal, fato que impede o conhecimento exato sobre a matéria versada neste recurso especial. 3. Recurso especial a que se NEGA PROVIMENTO" (REsp 943.332/RS, Rel. Min. Carlos Fernando Mathias (Juiz Convocado do TRF 1ª Região, DJe de 09.05.08).

PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO-OCORRÊNCIA. FGTS. LEGITIMIDADE DAS TRANSAÇÕES FIRMADAS PELOS AUTORES, SEM A PARTICIPAÇÃO DE SEUS ADVOGADOS, VISANDO AO PAGAMENTO, PELA CEF, DOS COMPLEMENTOS DE CORREÇÃO MONETÁRIA DOS DEPÓSITOS FUNDIÁRIOS. MULTA. EMBARGOS DECLARATÓRIOS. ART. 538 DO CPC. AFASTAMENTO. SÚMULA 98/STJ. RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO.

1. É pacífica a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que não viola o art. 535 do CPC, tampouco nega a prestação jurisdicional, o acórdão que, mesmo sem ter examinado individualmente cada um dos argumentos trazidos pelo vencido, adota, entretanto, fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia. 2. Impende reconhecer a legalidade, a validade e a eficácia dos acordos extrajudiciais firmados entre os autores e a CEF, com a assinatura dos termos de adesão desses trabalhadores às condições de crédito previstas na Lei Complementar 110/2001, devendo-se garantir a sua execução, independentemente da assistência dos advogados das partes na avença. 3. Os embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não podem ser considerados protelatórios (Súmula 98/STJ), o que justifica o afastamento, se postulado, da multa aplicada nos termos do art. 538 do CPC. 4. Recurso especial parcialmente provido" (REsp 990.418/RS, Rel. Min. Denise Arruda, DJ de 17.12.07).

Sendo assim, inexistindo assinatura do fundista no Termo de Adesão, não se pode reconhecer a legalidade, a validade e a eficácia do acordo extrajudicial entre a titular da conta vinculada e a CEF, pois não ficou comprovada a adesão.

Ante o exposto, nego provimento do agravo de instrumento.

Ademais, os citados balancetes foram apresentados em cópias não autênticas, não satisfazendo a exigência prevista no §4º do art. 7º da Portaria RFB nº 10.875/2007.

Portaria RFB nº 10.875, de 16 de agosto de 2007.

Art. 7º A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

IV - as diligências ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, bem como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional de seu perito;
e

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição, bem como, se houver, prova da suspensão da exigibilidade do crédito nas hipóteses previstas no art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

§ 1º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

II - refira-se a fato ou a direito superveniente;

III - destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§2º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nos incisos do § 1º.

§3º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso voluntário, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

§4º As provas documentais, quando em cópias, deverão ser autenticadas por servidor da RFB, mediante conferência com os originais, ou em cartório.

Além disso, o Recorrente não trouxe aos autos a Demonstração do Resultado do Exercício – DRE, tampouco os livros Diário e Razão, com discriminação da remuneração decorrente do trabalho e da proveniente do capital social, não se prestando a tabela inserta à fl. 29 do instrumento de Recurso Voluntário como sucedâneo de documentos fiscais aos quais a lei impõe obediência a formalidades de ordem intrínseca e extrínseca.

Assim, inexistindo discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social da empresa, os valores totais pagos ou creditados aos sócios sofrem a incidência da contribuição previdenciária, nos termos assinalados nos artigos 21 e 22, III, da Lei nº 8.212/91.

No caso de que ora se cuida, a autoridade fiscal procedeu à apuração da matéria tributável com base nos pagamentos feitos pela empresa aos seus sócios, no período de 01/2009 a 12/2009, a partir das informações constantes nos recibos de pagamento e na Escrita Contábil da empresa, conforme detalhadamente demonstrado no Anexo II, a fls. 50/93, o qual discrimina, nominalmente por sócio, a competência e a data do lançamento contábil, as contas devedora e credora, o valor de cada lançamento e a respectiva contribuição do segurado (SCI).

Não procede, portanto, a alegação de “tributação por arbitramento”. Os fatos geradores foram apurados diretamente a partir dos lançamentos contábeis da Autuada, documento concebido adrede ao registro dos fatos geradores de contribuições previdenciárias, conforme assim determina o inciso II do art. 32 da Lei nº 8.212/91.

Trocando em miúdos, podemos resumir que incidirá contribuição previdenciária sobre o total dos valores distribuídos aos sócios a título de lucros em duas situações distintas:

- Quando não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social;
- Quando se tratar de adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício.

A regra assentada no §5º do art. 201 do RPS se justifica pelo fato de apenas as verbas comprovadamente provenientes do capital social não se configurarem como abraçadas pelo conceito jurídico de Salário de Contribuição. As demais, sim.

Alerte-se ao Recorrente que o Regulamento da Previdência Social não está criando qualquer nova exação. O tributo em apreço está previsto no inciso III do art. 22 da Lei nº 8.212/91, e reprisado no Decreto nº 3.048/99. O dever jurídico de discriminar as parcelas decorrentes do trabalho e do capital social nada mais é do que uma obrigação acessória, a qual, no dizer eloquente do Código Tributário Nacional, pode ser instituída mediante a legislação complementar da lei.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. (grifos nossos)

§3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Não procede, portanto, a alegação de suposto “*excesso de autuação por parte da Autoridade Lançadora*”, fundado no fato de que esta teria utilizado como base de cálculo do lançamento todo o lucro distribuído aos sócios da Recorrente, “*não tendo o cuidado de discriminar o que seria lucro decorrente da participação societária e o que seria a suposta remuneração do trabalho*”.

A obrigação de discriminar cada parcela é, pois, da própria empresa e não da Fiscalização. A inobservância objetiva de tal dever instrumental tem por consequência imediata e inafastável a caracterização de todo o valor pago como remuneração dos sócios para fins exclusivamente tributários, uma vez que os auditores fiscais não são dotados de poderes metafísicos que lhes permitam transcendentalmente identificar cada uma dessas rubricas. São os ônus e os bonus.

Não se deslembre que no sistema jurídico pátrio, os decretos regulamentares consubstanciam-se em normas jurídicas destinadas a pormenorizar a lei, de forma a conduzir à sua perfeita execução, já nascendo, *ab origine*, com presunção *iuris tantum* de legalidade e adequação ao Diploma Legal a ele associado.

Anote-se que, nos termos dos artigos 26-A do Decreto nº 70.235/72 e 62 do Regimento Interno do CARF, as disposições aviadas no Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, são de observância obrigatória pelos Membros deste Colegiado, sendo certo que as disposições introduzidas pela legislação tributária em apreço, até o presente momento, não foram ainda vitimadas de qualquer sequele decorrente de declaração

de inconstitucionalidade, por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal, produzindo, portanto, todos os efeitos jurídicos que lhe são típicos.

Dessarte, no que se refere à tributação da contribuição previdenciária patronal do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), somente se mantém ao resguardo da tributação as verbas pagas aos sócios comprovadamente decorrentes dos lucros do capital, demonstradas mediante a correspondente Demonstração do Resultado do Exercício. Nessa vertente, o adiantamento de lucros ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício é considerado como Salário de Contribuição, base de cálculo da contribuição previdenciária.

Nesse sentido, já se posicionou a Coordenação-Geral de Tributação da RFB, conforme se depreende das Soluções de Consulta nº 46/2010 e nº 76/2010 adiante ementadas.

Solução de Consulta nº 46, de 24 de maio de 2010

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Ementa: Distribuição de Lucros aos Sócios. Não Incidência.

O sócio cotista que receba pró-labore é segurado obrigatório do RGPS, na qualidade de contribuinte individual, havendo incidência de contribuição previdenciária sobre o pró-labore por ele recebido.

Não incide a contribuição previdenciária sobre os lucros distribuídos aos sócios quando houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho (pró-labore) e a proveniente do capital social (lucro) e tratar-se de resultado já apurado por meio de demonstração do resultado do exercício - DRE. (grifos nossos)

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.

Solução de Consulta nº 76, de 3 de setembro de 2010

ASSUNTO: Contribuições Sociais Previdenciárias

EMENTA: SOCIEDADE EMPRESÁRIA. LUCRO DISTRIBUÍDO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. BASE DE CÁLCULO.

Os valores pagos aos sócios de sociedade empresária a título de lucro ou de antecipação de lucro não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária se houver escrituração contábil regular por meio dos livros Diário e Razão, com discriminação da remuneração decorrente do trabalho e da proveniente do capital social, independentemente do regime de tributação adotado pelo contribuinte. (grifos nossos)

DISPOSITIVOS LEGAIS: Constituição Federal, art. 195, I, "a"; Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto Nº 3.048/1999, art. 201, §§ 1º e 5º, art. 225, II e § 13; Instrução Normativa RFB Nº 971/ 2009, art. 57, II, e §§ 5º e 6º.

De todo o exposto, considerando que os pagamentos efetuados a título de distribuição de lucros não guardam qualquer relação com o capital social dos sócios da empresa; Considerando que o contrato social não estipula qualquer regime diferenciado de distribuição de lucros; Considerando que a empresa não discriminou, mediante documentos idôneos, as parcelas decorrentes do trabalho e as provenientes do capital social; Considerando que os valores auferidos pelos sócios refletem rendimentos do trabalho e não do capital investido no empreendimento, pugnamos pela manutenção do lançamento na forma levada a efeito pela Autoridade Fiscal.

2.2. DA RFFP

O Recorrente alega não ter praticado nenhuma conduta que pudesse ser tipificada como crime contra a ordem tributária, a qual pudesse justificar a representação penal para fins fiscais, uma vez que tudo foi efetuado com base no que permite e recomenda o nosso ordenamento legal.

O art. 66 do Decreto-lei nº 3.688, de 3 de outubro de 1941 - lei das contravenções penais – qualifica como “*Omissão de Comunicação de Crime*” o comportamento perpetrado por servidor público consistente na não comunicação à autoridade competente de conduta que represente, em tese, crime de ação pública, de que teve conhecimento no exercício de função pública.

DECRETO-LEI Nº 3.688 - DE 3 DE OUTUBRO DE 1941

OMISSÃO DE COMUNICAÇÃO DE CRIME

Art. 66. Deixar de comunicar à autoridade competente:

I - crime de ação pública, de que teve conhecimento no exercício de função pública, desde que a ação penal não dependa de representação;

II - crime de ação pública, de que teve conhecimento no exercício da medicina ou de outra profissão sanitária, desde que a ação penal não dependa de representação e a comunicação não exponha o cliente a procedimento criminal:

Pena - multa.

Calcando nas mesmas teclas, o art. 16 da Lei nº 8.137/90, a qual define os crimes contra a ordem tributária, estatui que qualquer pessoa, aqui incluídos, por óbvio, os agentes públicos, poderá provocar a iniciativa do Ministério Público nos crimes descritos nessa lei, fornecendo-lhe por escrito informações sobre o fato e a autoria, bem como indicando o tempo, o lugar e os elementos de convicção.

Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990

Art. 16. Qualquer pessoa poderá provocar a iniciativa do Ministério Público, nos crimes descritos nesta lei, fornecendo-lhe por escrito informações sobre o fato e a autoria, bem como indicando o tempo, o lugar e os elementos de convicção.

Parágrafo único. Nos crimes previstos nesta Lei, cometidos em quadrilha ou co-autoria, o co-autor ou partícipe que através de confissão espontânea revelar à autoridade policial ou judicial toda a trama delituosa terá a sua pena reduzida de um a dois terços. (Parágrafo incluído pela Lei nº 9.080, de 19.7.1995)

Nessa perspectiva, revela-se a Representação Fiscal para Fins Penais – RFFP mera peça processual de informações, coletadas no curso da ação fiscal, a ser elaborada pelo agente público sempre que se deparar com conduta que represente, em tese, crime contra a ordem tributária, devendo conter, dentre outros elementos, exposição minuciosa do fato e os elementos caracterizadores do ilícito; indícios de prova material do ilícito ou qualquer outro documento sob suspeição que tenha sido apreendido no curso da ação fiscal; cópia autenticada do auto de infração e de termos fiscais lavrados; termos lavrados de depoimentos, declarações, perícias e outras informações obtidas de terceiros, utilizados para fundamentar a constituição do crédito tributário ou a apreensão de bens sujeitos à pena de perdimento; a qualificação completa das pessoas físicas responsáveis; a qualificação completa da pessoa ou das pessoas físicas a quem se atribua a prática do delito, mesmo que o fiscalizado seja pessoa jurídica; A identificação completa, se for o caso, da pessoa jurídica autuada, cópia dos contratos sociais e suas alterações, ou dos estatutos e atas das assembleias; qualificação completa das pessoas que possam ser arroladas como testemunhas; cópia das declarações de rendimentos, relativas ao período em que se apurou ilícito, da pessoa ou das pessoas físicas representadas e da pessoa jurídica envolvida, no caso de crime contra a ordem tributária; etc.

No âmbito da legislação previdenciária, o art. 616 da IN SRP nº 3/2005 impõe ao auditor fiscal o dever funcional de formalizar a RFFP sempre que este, no exercício de suas atribuições institucionais, tiver conhecimento da ocorrência de comportamento omissivo ou comissivo que configure, em tese, crime de ação penal pública que não dependa de representação do ofendido ou de requisição do Ministro da Justiça, bem como qualquer contravenção penal.

Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005

Art. 616. Por disposição expressa no art. 66 do Decreto-Lei nº 3.688, de 1941 (Lei de Contravenções Penais), o AFPS formalizará RFFP sempre que, no exercício de suas funções internas ou externas, tiver conhecimento da ocorrência, em tese, de:

I- crime de ação penal pública que não dependa de representação do ofendido ou de requisição do Ministro da Justiça;

II - contravenção penal.

Parágrafo único. Considera-se, nos termos do Decreto-Lei nº 3.914, de 1941 (Lei de Introdução ao Código Penal e à Lei de Contravenções Penais):

I - crime, a infração penal a que a lei comina pena de reclusão ou de detenção, quer isoladamente, quer alternativa ou cumulativamente com a pena de multa;

II - contravenção, a infração penal a que a lei comina isoladamente pena de prisão simples ou de multa, ou ambas, alternativa ou cumulativamente.

Art. 617. São crimes de ação penal pública, dentre outros, os previstos nos arts. 15 e 16 da Lei nº 7.802, de 1989, alterada pela Lei nº 9.974, de 2000, nos arts. 1º, 2º e 3º da Lei nº 8.137, de 1990, nos arts. 54 a 56, 60 e 61 da Lei nº 9.605, de 1998, e os a seguir relacionados, previstos no Decreto-Lei nº 2.848, de 1940 (Código Penal): (Revogado pela IN RFB nº 851, de 28 de maio de 2008)

I - homicídio culposo simples ou qualificado, com previsão nos §§ 3º e 4º do art. 121;

II - exposição ao risco, com previsão no art. 132;

III - a apropriação indébita previdenciária, com previsão no art. 168-A;

IV - o estelionato, com previsão no art. 171;

V - a falsificação de selo ou de sinal público, com previsão no art. 296;

VI - a falsificação de documento público, com previsão no art. 297;

VII - a falsificação de documento particular, com previsão no art. 298;

VIII - a falsidade ideológica, com previsão no art. 299;

IX - o uso de documento falso, com previsão no art. 304;

X - a supressão de documento, com previsão no art. 305;

XI - a falsa identidade, com previsão nos arts. 307 e 308;

XII - o extravio, a sonegação ou a inutilização de livro ou documento, com previsão no art. 314;

XIII - o emprego irregular de verbas ou rendas públicas, com previsão no art. 315;

XIV - a prevaricação, com previsão no art. 319;

XV - a violência arbitrária, com previsão no art. 322;

XVI - a resistência, com previsão no art. 329;

XVII - a desobediência, com previsão no art. 330;

XVIII - o desacato, com previsão no art. 331;

XIX - a corrupção ativa, com previsão no art. 333;

XX - a inutilização de edital ou de sinal, com previsão no art. 336;

XXI - a subtração ou a inutilização de livro ou de documento, com previsão no art. 337;

XXII - a sonegação de contribuição social previdenciária, com previsão no art. 337-A.

Art. 618. São contravenções penais, entre outras: (Revogado pela IN RFB nº 851, de 28 de maio de 2008)

I - recusar dados sobre a própria identidade ou qualificação, com previsão no art. 68 do Decreto-lei nº 3.688, de 1941 (Lei das Contravenções Penais);

II - deixar de cumprir normas de higiene e segurança do trabalho, com previsão no §2º do art. 19 da Lei nº 8.213, de 1991.

Diante desse quadro, constitui-se dever funcional do auditor fiscal a elaboração, ainda no curso da ação fiscal, da Representação Fiscal para Fins Penais, sempre

que, no exercício de suas atribuições institucionais, tiver conhecimento da ocorrência de comportamento omissivo ou comissivo que configure, em tese, crime de ação penal pública que não dependa de representação do ofendido ou de requisição do Ministro da Justiça, bem como qualquer contravenção penal.

A representação penal ora em debate, instruída com os elementos de prova e demais informações pertinentes, constituir-se-á de autos apartados e permanecerá sobrestada no âmbito da administração tributária até decisão definitiva na esfera administrativa que pautada pela procedência total ou parcial do lançamento, quando, então, poderá ser encaminhada ao órgão do Ministério Público, para a devida instauração da persecução penal.

Adite-se, por derradeiro, que a súmula CARF nº 28, de observância obrigatória, exclui a competência deste Conselho para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Súmula CARF nº 28:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Assim esculpido o arcabouço legislativo/jurisprudencial, podemos afirmar inexistir qualquer irregularidade da formalização da RFFP em destaque, eis que o seu encaminhamento ao Ministério Público somente se dará após o Trânsito em Julgado administrativo do Auto de Infração em julgo, mesmo assim, na estrita hipótese da procedência total ou parcial do lançamento levado a efeito pela Autoridade Lançadora.

3. CONCLUSÃO

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do Recurso Voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva, Relator.

Voto Vencedor

Conselheiro André Luís Mársico Lombardi, Redator Designado.

Em que pese o percuciência do voto do ilustre Relator, ousamos discordar de suas conclusões.

A teor do art. 981 do CC, “celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados”. Portanto, em qualquer tipo societário há uma atividade econômica envolvida.

A recorrente é uma sociedade do tipo simples, especificamente de prestação de serviços advocatícios. Como cediço, há traços distintivos marcantes entre as sociedades empresárias e as sociedades simples (art. 982 do Código Civil), razão pela qual se consigna, de largada, que a visão que aqui se expõe se refere, exclusivamente, às sociedades simples.

Nessa linha de raciocínio, pode-se afirmar que, dentre as características deste tipo societário, é comum se encontrar um capital social simbólico, posto que, muitas vezes, o desenvolvimento de seu objeto social depende mais dos atributos intelectuais dos sócios do que de um suporte econômico por parte destes. Talvez pudéssemos falar aqui em um capital imaterial do sócio da sociedade simples, mas, diferentemente de alguns bens imateriais, aqui se trata de direito personalíssimo (direito de imagem, de nome, a reputação), intransmissível e irrenunciável, daí não poder integrar o capital social, não ser suscetível de representação em cotas. Penso que esta seja uma das razões determinantes da criação e permanência da distinção entre sociedades simples e empresárias e um de seus principais critérios distintivos.

Nessa ordem de idéias, a sociedade empresária representa uma união de pessoas que decorre, preponderantemente, da organização coletiva de um capital material e imaterial em função do desenvolvimento de uma atividade, enquanto que a sociedade simples representa uma união de pessoas que decorre, preponderantemente, da junção de atributos intelectuais (intransmissíveis e irrenunciáveis) em função do desenvolvimento desta mesma atividade intelectual em associação.

Em reforço à tese adotada, citamos Jorge Manuel Coutinho de Abreu, que afirmar ser:

mais ajustado sustentar que, em regra, os escritórios, consultórios, estúdios dos profissionais liberais não constituem empresas. O que aí avulta é a pessoa dos profissionais (com específica capacidade técnico-científica para a prestação de serviços), não um objectivo complexo produtivo; o conjunto dos instrumentos de trabalho não têm autonomia funcional nem identidade própria, não mantém idêntica ‘eficiência’ ou ‘produtividade’ na titularidade de terceiro (profissional da mesma especialidade); a actividade do sujeito exaure praticamente o processo produtivo (de prestação de serviços).

(Da *Empresarialidade – as empresas no direito*. Coimbra, Almedina, 1999, apud apud Fábio Ulhoa Coelho, in Parecer, disponível no site: www.irtdpjbrasil.com.br/parecerfabio.htm)

Aliás, é bom que se diga que se a dependência for maior do capital investido do que dos atributos dos sócios, é muito provável que se enquadre a sociedade não mais como sociedade simples, mas como empresária, a teor do parágrafo único do art. 966 do Código Civil, hipótese em que o exercício da atividade intelectual consistirá em mero elemento de empresa.

É por tal razão que Maria Helena Diniz aduz que a atividade intelectual, em regra, estará fora do campo empresarial, salvo se, para o seu exercício, houver investimento de capital que forme uma empresa, “ofertando serviços mediante atividade econômica, organizada, técnica e estável” (*Código Civil Anotado*. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 572). Vejamos ainda o Enunciado 194 do Centro de Estudos Judiciários do Conselho da Justiça Federal: “Os profissionais liberais não são considerados empresários, salvo se a organização dos fatores da produção for mais importante que a atividade pessoal desenvolvida”.

No caso da recorrente, temos um capital social de R\$ 10.000,00 (fls. 178), portanto, se enquadra nessa tipicidade das sociedades simples cuja atividade gravita em torno da intelectualidade da atividade dos sócios. Sendo assim, não deve a desproporcionalidade entre capital social/cotas e o lucro auferido causar espécie ou mesmo funcionar como indício de fraude.

Posta a questão relativa à irrelevância do capital investido para a percepção do lucro, que deixa de ser produto do capital investido para ser também produto da atividade intelectual (objeto social da recorrente), resta investigar sobre quais recebimentos do sócio incidirá contribuição previdenciária, ou seja, se pelo menos parte das quantias recebidas deve ser tida como remuneração do trabalho ou se se trata de opção societária correr o risco da atividade e receber, integralmente, valores a título de lucro.

Analisando o artigo 12 da Lei nº 8.212/91, que estabelece os segurados obrigatórios da Previdência Social, em especial, a alínea *f* do inciso V, verificamos que os sócios serão segurados obrigatórios “desde que recebam remuneração”. Com efeito, o fato gerador das contribuições previdenciárias é remuneração pelo trabalho, de sorte que somente teria mesmo razão para ser segurado obrigatório o sócio que perceba remuneração pelo trabalho.

Mas o que poderia ser considerado remuneração? O conceito de remuneração é amplo, podendo “abarcas os conceitos de vencimento, soldo, subsídios, pró-labore, honorários ou qualquer outra espécie de retribuição que “remunere”¹, de sorte a englobar, nos limites da Lei nº 8.212/91, não só a contraprestação (trabalho efetivamente prestado) e a disponibilidade (tempo à disposição”), como também outras obrigações decorrentes da relação de trabalho, inclusive as interrupções remuneradas do contrato de trabalho e outras conquistas

¹ *A importância da execução de ofício das contribuições previdenciárias no processo do trabalho*. 2012. Dissertação (Mestrado em Direito), USP, São Paulo, p. 69 e seguintes. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2138/tde-05122012-162954/pt-br.phpest>.

sociais”. No entanto, esta amplitude não parece alcançar o lucro, ainda que o êxito societário decorra do labor dos sócios.

Com efeito, inexistente previsão legal que imponha à sociedade a obrigação de remunerar o sócio pelo seu trabalho. Aliás, esta é uma decorrência natural do espectro de liberdade existente no campo da celebração do contrato de sociedade (art. 981 do CC). É claro que a lei tributária poderia - e talvez devesse - impor que o sócio contribuísse para o sistema de Previdência Social, tendo em vista não só o princípio da equidade na forma de participação do custeio (art. 194, V, da CF) e o princípio da solidariedade (art. 195), mas também a própria social proteção do sócio (caráter contributivo x filiação obrigatória – art. 201 da CF). Todavia, não se encontra obrigação legal de que a sociedade simples impute a determinado pagamento a qualidade de *pro-labore* e não de lucro, seja para fins civis, seja para fins tributários.

Nesse panorama legislativo, vislumbra-se que podem os sócios optar por correr integralmente o risco da atividade e nada perceberem a título de remuneração pelo trabalho. Assim, a inexistência de *pro-labore*, por si só, não representa fraude ou faculta à autoridade fiscal arbitrar remuneração ao sócio distinta daquela que se extrai do contrato social. Havendo a demonstração da existência de lucro, ainda que se comprove que o sócio colaborou com seu trabalho, há ampla liberdade, nos limites do contrato social, para que o pagamento se dê a título de distribuição de lucros. Mesmo em relação a eventual descumprimento das condições constantes do contrato social, tal fato, por si só, não tem o condão de comprovar ou atribuir natureza de verba remuneratória aos pagamentos efetuados a título de lucro pela sociedade. Nesse sentido, competiria à autoridade fiscal, efetivamente, demonstrar a inexistência de lucro.

Especificamente quanto à disposição Regulamentar (§ 5º do art. 201 do RPS/99), entendo que a mesma se refere apenas ao ônus probatório, ou seja, cabe à empresa comprovar a apuração do lucro, sob pena de se considerar que o pagamento é remuneração pelo trabalho. Todavia, se houve a apresentação da demonstração de resultados, compete à autoridade fiscal analisar e, eventualmente, desconstituir as demonstrações.

Note-se que, enquanto não apurado o lucro, presume-se que o pagamento se deu a título remuneração, mas, uma vez apurado o lucro, não há dispositivo legal que imponha atribuir a natureza jurídica de remuneração. Nesse sentido:

Nada impede que, após a apuração do resultado do exercício, constate-se que tenha havido lucro e seja afastada eventual cobrança sobre as parcelas adiantadas a título de participação no lucro”. (REsp 1224724/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/02/2011, DJe 24/02/2011)

É verdade que, no caso em comento, a Cláusula Décima do contrato social prevê, expressamente, que “a sociedade poderá contratar outros advogados para a prestação de serviços, desde que sem vínculo empregatício, e por meio de contratos de associação, os quais deverão ser averbados à margem deste”. Realmente, aponta para uma fraude. Todavia, na hipótese, deveria a autoridade fiscal ter caracterizado a relação de emprego e lançado as respectivas contribuições.

Também não se olvida que havia instrumento paralelo de definição dos lucros pelo Conselho Diretor e que a legislação impõe que a sociedade preveja questão relativa à participação de cada sócio nos lucros e nas perdas no contrato social (art. 997, VII, do Código Civil). No entanto, entendemos que somente será ineficaz perante terceiros as disposições que não constarem do contrato social ou que forem dispostas em sentido “contrário” ao

estabelecido no contrato social, a teor do parágrafo único do art. 997 do Código Civil. Assim, o que complementa o contrato social, como no caso a definição do destino ou a divisão do lucro, não viola a lei civil, não servindo de base, portanto, para a desconstituição da previsão societária. No mesmo sentido já decidiu o STJ (REsp 510.810). Portanto, a disposição contida no parágrafo segundo da cláusula oitava é válida.

Quanto à ausência de assinatura nos balancetes, entendo que, mesmo sem assinatura dos responsáveis, estes devem ser aceitos. Além dos balancetes indicarem o nome dos responsáveis, importa destacar que o lucro não foi questionado pela autoridade fiscal, tampouco a fidedignidade dos balancetes, que, inclusive, foram utilizados para o próprio lançamento. O que se questionou foi apenas a falta de escrituração do custo com a mão de obra advocatícia, como se houvesse obrigação de tal escrituração.

Em síntese, verifico dos autos que não restou comprovado que quem recebeu pagamentos a título de lucro não era sócio e tampouco que o que se distribuiu não era lucro, razão pela qual o lançamento não merece prosperar.

André Luis Mársico Lombardi - Redator Designado.