



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

Processo n° 10580.726848/2009-89
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2301-003.368 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de março de 2013
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente CARDIO PULMONAR SERVIÇOS MÉDICOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

VALE ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO IN NATURA. SEM ADESÃO AO PAT. AUSÊNCIA DE NATUREZA SALARIAL. NÃO INCIDÊNCIA. GFIP. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ART. 32-A DA LEI Nº 8.212/91.

O fornecimento de alimentação não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não constituir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT.

Em relação a aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória previdenciária, o seu cálculo final deve observar o disposto no artigo 32-A, da Lei 8.212/91, nos termos da redação dada pela Lei 11.941/09.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA EM SOCIEDADE LIMITADA. POSSIBILIDADE SEGUINDO OS REQUISITOS LEGAIS.

Numa sociedade limitada, é possível haver distribuição de lucros desproporcional à participação societária, havendo expressa previsão no contrato social ou cláusula dispondo que caberá à assembléia ou reunião deliberar sobre a participação dos sócios nos resultados da empresa.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Exonerado em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: I) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento ao recurso, na questão do auxílio alimentação, nos termos do voto do Relator; II) Por voto de qualidade: a) em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado, nos termos do voto do Redator. Vencido(a)s o(a)s Conselheiro(a)s Leonardo Henrique Pires Lopes, Wilson Antônio de Souza Correa e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram pelo provimento do recurso ;II) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para aplicar ao cálculo da multa o art. 32-A, I, da Lei 8.212/91, caso este seja mais benéfico à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para determinar que a multa seja recalculada, nos termos do I, art. 44, da Lei n.º 9.430/1996, como determina o Art. 35-A da Lei 8.212/1991, deduzindo-se as multas aplicadas nos lançamentos correlatos, e que se utilize esse valor, caso seja mais benéfico à Recorrente. Redator: Mauro José Silva.

(assinado digitalmente)

MARCELO OLIVEIRA - Presidente.

(assinado digitalmente)

DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES - Relator.

(assinado digitalmente)

MAURO JOSÉ SILVA - Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira, Mauro José Silva, Wilson Antonio de Souza Correa, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes, Leonardo Henrique Pires Lopes.

Relatório

1. Trata-se de recurso voluntário interposto pelo contribuinte CARDIO PULMONAR SERVIÇOS MÉDICOS LTDA, contra acórdão que julgou improcedente a impugnação apresentada, mantendo o crédito tributário lançado, cuja ementa abaixo transcrevo:

PREVIDENCIÁRIO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GFIP. FATOS GERADORES. OMISSÃO.

Constitui infração apresentar, a empresa, a GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

ALIMENTAÇÃO. INSCRIÇÃO NO PAT NÃO COMPROVADA.

Integram o salário de contribuição os valores pagos a segurados empregados, a título de alimentação, quando a empresa não comprovar a necessária inscrição nos programas de alimentação do trabalhador.

REMUNERAÇÃO DE SÓCIOS POR SERVIÇOS PRESTADOS.

Os pagamentos a sócios sem a devida separação em contas individualizadas da contabilidade, sem obediência à proporcionalidade de suas cotas prevista na composição societária, ainda que denominados de antecipação de lucros são considerados como remuneração pelos serviços efetivamente prestados à empresa.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

2. O recurso apresentado tenta demonstrar a ilegalidade do Auto de Infração (AI), Debcad nº 37.248.5286, lavrado em 22.07.2009, para constituição do crédito tributário decorrente da conversão de obrigação acessória em principal relativamente à imposição de penalidade pecuniária, por descumprimento da obrigação da empresa de informar mensalmente, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), todos os dados relacionados aos fatos geradores de contribuição social previdenciária, seja em relação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, no montante de R\$ 159.501,60 (cento e cinquenta e nove mil, quinhentos e um reais e sessenta centavos).

3. Consta no Relatório Fiscal do Auto de Infração (152 a 188) que a empresa foi autuada por não ter informado na GFIP remunerações de empregados e de contribuintes individuais (empresários e autônomos) que lhe prestaram serviço no período de 01/2005 a 12/2006, infringindo a legislação (Lei nº 8.212, de 24/07/1991, art. 32, inciso IV e parágrafos 3º e 5º, combinado com o art. 225, IV e parágrafo 4º do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999)

4. No entender da autoridade fiscalizadora, a recorrente no período de janeiro/2005 a dezembro/2006, deixou de recolher as importâncias devidas para a Seguridade Social referentes às contribuições relativas à empresa sobre os pagamentos pelos serviços prestados por empregados, empresários e por autônomos Contribuintes Individuais. Também deixou de incluir nas Guias do FGTS e Informações à Previdência GFIP's do período, os fatos geradores destas contribuições.

5. Segundo o Relatório Fiscal, na contabilidade, os lucros foram distribuídos, aos sócios cotistas, mensalmente e em desconformidade com o percentual das suas quotas, bem como que houve pagamento de valores a título de alimentação sem a devida inscrição no PAT.

6. O contribuinte, cientificado do lançamento ora sob julgamento em 03 de novembro de 2009 (fl.02), apresentou, em 02 de dezembro de 2009 (fl.189), sua peça de impugnação, mediante instrumento acostado ao presente processo (fls. 189 a 207), alegando, em apertada síntese: a) nulidade absoluta do auto de infração, por inobservância de seus requisitos formais; b) que os valores distribuídos aos acionistas como lucro estão respaldados nos permissivos legais, sendo que em assembleia os sócios homologaram a distribuição de lucro de forma diversa à participação societária de cada um; c) os valores pagos como alimentação não devem integrar o salário de contribuição.

7. A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador houve por bem em não acolher a impugnação da recorrente, mantendo o crédito tributário lançado em sua totalidade.

8. Irresignada, a recorrente apresentou o presente recurso voluntário, reiterando as alegações lançadas em sua impugnação, pleiteando a exoneração do crédito tributário, entendendo que sua conduta foi pautada na legislação de regência.

9. Sem contrarrazões fiscais, os autos foram encaminhados à apreciação e julgamento por este Conselho.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes

DA ADMISSIBILIDADE

1. O Recurso Voluntário é tempestivo e estão presentes os demais requisitos para a sua admissibilidade, razão pela qual conheço do recurso voluntário.

DA INEXISTÊNCIA DE NULIDADE

2. Preliminarmente, alega o contribuinte a existência de nulidade do auto de infração, em razão de existir omissão ou imprecisão na descrição dos fatos que ensejaram o lançamento fiscal e na fundamentação e na quantificação dos valores das multas aplicadas.

3. Contudo, entendo que razão não lhe assiste, pois foram apontados os motivos de fato, conforme se depreende do item 3 do Relatório Fiscal, *in verbis*:

“3.1. Durante a Ação Fiscal realizada na Cardio Pulmonar Serviços Médicos Ltda, abrangendo período de janeiro/2005 a dezembro/2006, verificamos que a mesma deixou de recolher as importâncias cobradas neste auto e que são devidas para a Seguridade Social, sendo estas importâncias referentes às contribuições relativas à empresa sobre os pagamentos pelos serviços prestados por empregados, empresários e por autônomos – Contribuintes Individuais.

3.2. Restou constatado também, que a empresa deixou de incluir nas Guias do FGTS e Informações à Previdência – GFIP's do período, os fatos geradores destas contribuições.

3.3 Os dados foram extraídos das declarações de Imposto Retido na Fonte – DIRF, das Folhas de Pagamento e dos Livros Razão e outros documentos fornecidos pela empresa.

4. Desse modo, restam evidenciadas, de forma clara, as razões técnicas e jurídicas que determinaram o lançamento fiscal.

5. Por fim, cumpre ressaltar que o lançamento encontra-se devidamente fundamentado e motivado, em consonância com o que determina a legislação que rege o processo administrativo fiscal, notadamente o art. 50, da Lei n.º 9.784/99 e o art. 38, do Decreto 7.574/2011. Desta forma, não há que se falar em anulação do lançamento fiscal.

DA DISTRIBUIÇÃO DE LUCRO

6. A autoridade fiscalizadora informa que o lançamento foi efetuado em decorrência de ter a recorrente efetuado o pagamento de honorários médicos através de distribuição de lucro em desconformidade com o capital social da recorrente.

7. Analisando a documentação carreada aos autos pela recorrente (fls. 219/225) observa-se que ela é constituída na forma de sociedade simples, formada por profissionais médicos, tendo por objeto a prestação de serviços médicos, com registro de contrato social no Conselho Regional de Medicina do Estado da Bahia e no Cartório de Registro Civil das Pessoas Jurídicas, respeitando, assim, o disposto no art. 997 do Código Civil.

8. As cotas sociais foram subscritas e integralizadas em moeda corrente, conforme consta da cláusula terceira do contrato social (fls. 224 e 244), com variados percentuais de participação de cada sócio no capital.

9. Assim, todos os sócios da recorrente são profissionais médicos, regularmente habilitados ao exercício da profissão, bem como ser o objeto da sociedade a prestação de serviços médicos. Logo, os sócios da recorrente exercem atividade intelectual e científica e, por isso, nos termos do art. 966, parágrafo único, do Código Civil, a sociedade não é caracterizada como sociedade empresária.

10. Feito esse introito necessário, observa-se que o ponto central do lançamento fiscal refere-se à possibilidade da recorrente distribuir o lucro auferido em proporção diferenciada daquela prevista em seu capital social.

11. A distribuição de resultados em uma sociedade geralmente dá-se pela divisão do valor apurado pela participação societária, que corresponde ao valor integralizado para a aquisição de quotas de sociedade no momento da constituição da sociedade ou em um ingresso posterior de sócio, ou ainda num possível aumento de capital.

12. Como se sabe, o contrato de sociedade limitada, regidos supletivamente pelas regras das sociedades simples, é celebrado por pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com dinheiro, bens e serviços para o exercício de uma determinada atividade econômica, no qual resta também estabelecida a partilha, entre si, dos resultados (lucros e perdas) auferidos por conta do exercício desta.

13. Nos termos do Código Civil em vigor, a participação de cada sócio nos lucros e perdas deve estar expressamente prevista no contrato social:

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

(...)

VII - a participação de cada sócio nos lucros e nas perdas;

14. Isto porque, antes de tudo, o contrato social tem a função de estabelecer os direitos e obrigações dos sócios, bem como delimitar a estrutura administrativa e os poderes dos órgãos sociais.

15. Assim, o contrato pode e deve dispor sobre os direitos e deveres dos sócios, da forma que melhor lhes convier, desde que a matéria esteja no âmbito de autonomia da vontade dos particulares.

16. No caso de participação nos resultados em sociedade limitada regida supletivamente pelas sociedades simples, sendo o contrato omissivo, ela dar-se-á na proporção das quotas de cada um dos sócios:

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.

17. Note-se que o dispositivo legal acima reproduzido dispõe que:

a) o contrato pode prever a participação nos resultados desproporcional à participação dos sócios no capital social;

b) no silêncio do contrato, a repartição dos resultados será proporcional ao montante aportado na sociedade para a formação do capital social (proporcional às respectivas quotas); e

c) é vedada cláusula que exclua qualquer sócio de participar dos lucros e das perdas da sociedade.

18. Nada impede, todavia, que o contrato estabeleça critério diferente, como a distribuição por cabeças, dividindo-se os resultados obtidos pelo número de sócios, ou sob qualquer outra forma prevista pelo contrato social, pois o artigo se inicia com a expressão “salvo estipulação em contrário.

19. Diante dos argumentos e das disposições legais até aqui expostas, podemos inferir que a participação nos resultados desproporcional à participação dos sócios no capital social deve estar expressamente prevista no contrato social da sociedade limitada.

20. O professor Fábio Ulhoa Coelho, em seu clássico Curso de Direito Comercial, corrobora com este entendimento:

“A nulidade existe na exclusão de sócios dos lucros da sociedade, mas não na participação desproporcionada. Assim, em qualquer limitada, pode-se licitamente contratar a incorrespondência entre os percentuais referentes à participação no capital social e nos lucros. Os sócios podem convencionar, por exemplo, que os lucros serão distribuídos de acordo com a receita proporcionada pelo negócios viabilizados por cada um, independentemente da contribuição para o capital social. Essa desproporção é incomum no comércio, em geral, mas frequente no setor de prestação de serviços profissionais.”

21. Deste modo, a distribuição de lucro esta devidamente prevista nos contratos sociais colacionados aos autos pela recorrente (fls. 229/253), razão pela qual não vislumbro qualquer mácula no tratamento contábil dado pela recorrente ao lucro.

22. Ademais, a recorrente viabilizou a distribuição dos lucros desproporcional à participação no capital social ao ser assunto devidamente tratado na assembleia de acionista, que por unanimidade confirmou a distribuição de lucro no período fiscalizado (fls. 262).

23. Dessa forma, entendendo que nas sociedades limitadas regidas supletivamente pelas regras das sociedades simples, poderá haver distribuição de lucros desproporcional à participação societária de cada sócio, desde que exista previsão expressa no contrato social sobre a forma de distribuição ou, então, cláusula dispondo que caberá à assembléia ou à reunião deliberar sobre a participação dos sócios nos resultados da empresa, como ocorreu no caso ora em apreço. Assim, afasto a incidência imposta no auto de infração nesse tópico.

DOS VALORES PAGOS COMO ALIMENTAÇÃO

24. Como narrado no relatório fiscal, a empresa disponibilizou, conforme previsão em Acordo Coletivo de Trabalho, o benefício da alimentação a seus empregados, sem, contudo, ter comprovado a inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT.

25. E a despeito do bom arrazoado trazido pelo fisco, a meu ver, o débito não merece prosperar, conforme passarei a demonstrar a seguir.

26. Tenho firmado entendimento no sentido de que o pagamento do auxílio-alimentação “in natura” não sofre a incidência da contribuição previdenciária, haja vista a ausência de sua natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no PAT.

27. Corroborando o posicionamento ora exposto, tem-se a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificando o entendimento no sentido de que o pagamento ‘in natura’ do auxílio-alimentação não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não constituir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. Com tal atitude, a empresa planeja, apenas, proporcionar o aumento da produtividade e eficiência funcionais. (Precedentes. EREsp 603.509/CE, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 08/11/2004, REsp 719.714/PR, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 24/04/2006).

28. Confira-se, a propósito, recente julgado da Primeira Turma deste Colendo Tribunal, in verbis:

“TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. VALE-ALIMENTAÇÃO. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO-INCIDÊNCIA.

1. O valor concedido pelo empregador a título de vale-alimentação não se sujeita à contribuição previdenciária, mesmo nas hipóteses em que o referido benefício é pago em dinheiro.

2. A exegese hodierna, consoante a jurisprudência desta Corte e da Excelsa Corte, assenta que o contribuinte é sujeito de direito, e não mais objeto de tributação.

3. O Supremo Tribunal Federal, em situação análoga, concluiu pela inconstitucionalidade da incidência de contribuição previdenciária sobre o

valor pago em espécie sobre o vale-transporte do trabalhador, mercê de o benefício ostentar nítido caráter indenizatório. (STF - RE 478.410/SP, Rel. Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, julgado em 10.03.2010, DJe 14.05.2010)

4. Mutatis mutandis, a empresa oferece o ticket refeição antecipadamente para que o trabalhador se alimente antes e ir ao trabalho, e não como uma base integrativa do salário, porquanto este é decorrente do vínculo laboral do trabalhador com o seu empregador, e é pago como contraprestação pelo trabalho efetivado.

5. É que: (a) 'o pagamento in natura do auxílio-alimentação, vale dizer, quando a própria alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, esteja o empregador inscrito, ou não, no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, ou decorra o pagamento de acordo ou convenção coletiva de trabalho' (REsp 1.180.562/RJ (grifo nosso)

(...)

6. Recurso especial provido."

(STJ - REsp 1185685/SP, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, Rel. p/ Acórdão Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/12/2010, DJe 10/05/2011) (g.n.)

29. Salienta-se, ainda, que para firmar esse entendimento faz-se mister a referência de acórdão cuja relatoria é do Ministro José Delgado que tratou da matéria em questão, conforme ementa abaixo transcrita:

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. REFEIÇÃO REALIZADA NAS DEPENDÊNCIAS DA EMPRESA. NÃO-INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRECEDENTES. DÉBITOS PARA COM A SEGURIDADE SOCIAL. PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ DA CERTIDÃO DA DÍVIDA ATIVA. PRECEDENTES.

1. Recurso especial interposto pelo INSS contra acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região segundo o qual: a) o simples inadimplemento da obrigação tributária não constitui infração à lei capaz de ensejar a responsabilidade solidária dos sócios; b) o auxílio-alimentação fornecido pela empresa não sofre a incidência de contribuição previdenciária, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. Em seu apelo, o INSS aponta negativa de vigência dos artigos 135 e 202, do CTN, 2º, § 5º, I e IV, 3º da Lei 6.830/80, 28, § 9º, da Lei n. 8.212/91 e divergência jurisprudencial. Sustenta, em síntese, que: a) a) o ônus da prova acerca da não-ocorrência da responsabilidade tributária será do sócio-executado, tendo em vista a presunção de legitimidade e certeza da certidão da dívida ativa; b) é pacífico o entendimento no STJ de que o auxílio-alimentação, caso seja pago em espécie e sem inscrição da empresa no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, é salário e sofre a incidência de contribuição previdenciária.

2. *A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento no sentido de que o pagamento in natura do auxílio-alimentação, isto é, quando a própria alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não constituir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. Com tal atitude, a empresa planeja, apenas, proporcionar o aumento da produtividade e eficiência funcionais. Precedentes: EREsp 603.509/CE, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 08/11/2004, REsp 719.714/PR, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 24/04/2006.*

3. *Constando o nome do sócio-gerente na certidão de dívida ativa e tendo ele tido pleno conhecimento do procedimento administrativo e da execução fiscal, responde solidariamente pelos débitos fiscais, salvo se provar a inexistência de qualquer vínculo com a obrigação.*

4. *Presunção de certeza e liquidez da certidão da dívida ativa. Ônus da prova da isenção de responsabilidade que cabe ao sócio-gerente. Precedentes: EREsp 702.232/RS, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 26/09/2005; EREsp 635.858/RS, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 02/04/2007.*

5. *Recurso especial parcialmente provido.”*

(REsp 977.238/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13.11.2007, DJ 29.11.2007 p. 257)

30. Inclusive, a argumentação da Fazenda Nacional nos autos acima (REsp 977.238/RS) era de que o auxílio alimentação, pago em espécie e sem inscrição da empresa no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), possuía natureza salarial sendo, portanto, passível de recolhimento de tributo. No entanto, sua sustentação não foi provida em razão da orientação jurisprudencial pacífica do STJ em sentido contrário, qual seja não incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de auxílio alimentação.

31. Diga-se, também, pelo que se indica nestes casos, que a concessão da alimentação é desvinculada do salário por força da própria Lei nº 8.212/91 que determina a não integração do salário-de-contribuição às importâncias recebidas a título de ganhos expressamente desvinculados do salário (art. 28, §9º, letra “e”, número 7).

32. Outrossim, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional aprovou parecer vinculativo em que atesta: “Não incide contribuição previdenciária quando a empresa não tem inscrição no PAT” (Parecer n. 2117 de 10/11/2011, Despacho do Ministro de Estado da Fazenda de 22/11/2011, publicado em 24/11/2011).

33. No mesmo diapasão, posicionou-se a Advocacia Geral da União, nos termos do art. 4º, inc. XII, 28, inc. II, e 43, caput, § 1º, da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, ao promulgar a Súmula 60 no seguinte sentido:

"Não há incidência de contribuição previdenciária sobre o vale transporte pago em pecúnia, considerando o caráter indenizatório da verba".

34. Por fim, ressalto que este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em reunião extraordinária do Pleno e das Turmas da CSRF realizada em 10 de dezembro de 2012, aprovou, por unanimidade, o enunciado de Súmula nº 89, com o seguinte teor:

“A contribuição social previdenciárias não incide sobre os valores pagos a título de vale transporta, mesmo que em pecúnia”

35. É oportuno dizer que as empresas, na verdade, estão desempenhando enorme papel social ao fornecerem alimentação a seus trabalhadores, notadamente para aqueles de menor renda. Ressalta-se que cobrar contribuições sociais sobre o fornecimento próprio de alimentação é penalizar as empresas e desestimular a colaboração da sociedade na saúde do trabalhador.

36. É o caso, portanto, de dar provimento ao recurso nesta parte.

DO VALOR DA MULTA APLICADA

37. No que tange ao valor da multa aplicada, essa matéria deve ser revista de ofício tendo em vista a superveniência de legislação mais benéfica no que se refere a penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

38. Segundo o relatório fiscal, o **quantum** correspondeu a 100% do valor das contribuições devidas e não declaradas em GFIP, no período objeto da autuação.

39. Ocorre que a Lei n.º 11.941, de 2009, alterou a Lei n.º 8.212/91 para abrandar os valores da multa aplicada:

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

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e.

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.

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

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

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

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

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

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

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

40. Diante da regulamentação acima exposta, é possível identificar as regras do artigo 32-A:

a) é regra aplicável a uma única espécie, dentre tantas outras existentes, de declaração: a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP;

b) é possibilitado ao sujeito passivo entregar a declaração após o prazo legal, corrigi-la ou suprir omissões antes de algum procedimento de ofício que resultaria em autuação;

c) regras distintas para a aplicação da multa nos casos de falta de entrega/entrega após o prazo legal e nos casos de informações incorretas/omitidas; sendo no primeiro caso, limitada a vinte por cento da contribuição;

d) desvinculação da obrigação de prestar declaração em relação ao recolhimento da contribuição previdenciária;

e) reduções da multa considerando ter sido a correção da falta ou supressão da omissão antes ou após o prazo fixado em intimação; e

f) fixação de valores mínimos de multa.

41. Nesse momento, passo a examinar a natureza da multa aplicada com relação à GFIP, sejam nos casos de “*falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo*” ou “*informações incorretas ou omitidas*”.

42. O inciso II do artigo 32-A manteve a desvinculação entre as obrigações do sujeito passivo: acessória, quanto à declaração em GFIP e principal, quanto ao pagamento da contribuição previdenciária devida:

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.

43. Dessa forma, depreende-se da leitura do inciso que o sujeito passivo estará sujeito à multa prevista no artigo, mesmo nos casos em que efetuar o pagamento em sua integralidade, ou seja, cem por cento das contribuições previdenciárias.

44. E fazendo uma comparação do referido dispositivo com o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996 (que trata das multas quando do lançamento de ofício dos tributos federais) percebe-se que as regras diferem entre si, pois as multas nele previstas incidem em razão da falta de pagamento ou, quando sujeito a declaração, pela falta ou inexatidão da declaração:

LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996.

Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.

*Seção V**Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições*

...

Multas de Lançamento de Ofício

Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I- de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II- cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

45. Outra diferença é que as multas elencadas no artigo 44 justificam-se pela necessidade de realização de lançamento pelo fisco, já que o sujeito passivo não efetuou o pagamento, sendo calculadas independentemente do decurso do tempo, eis que a multa de ofício não se cumula com a multa de mora. A finalidade é exclusivamente fiscal, diferentemente do caso da multa prevista no artigo 32-A, em que independentemente do pagamento/recolhimento da contribuição previdenciária, o que se pretende é que, o quanto antes (daí a gradação em razão do decurso do tempo), o sujeito passivo preste as informações à Previdência Social, dados esses que viabilizam a concessão dos benefícios previdenciários.

46. Feitas essas considerações, tenho por certo que as regras postas no artigo 44 aplicam-se aos processos instaurados em razão de infrações cometidas sobre a GFIP. No que se refere à “*falta de declaração e nos de declaração inexata*”, deve-se observar o preceito por meio do qual a norma especial prevalece sobre a geral, uma vez que o artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente a uma espécie de declaração que é a GFIP, devendo assim prevalecer sobre as regras do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 o qual se aplicam a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários. Pela mesma razão, também não pode ser aplicado o artigo 43 da mesma lei:

“Auto de Infração sem Tributo

Art.43.Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”

47. Resumindo, é possível concluir que para a aplicação de multas pelas infrações relacionadas à GFIP devem ser observadas as regras do artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 que regulam exaustivamente a matéria, sendo irrelevante a existência ou não pagamento/recolhimento e qual tenha sido a multa aplicada no documento de constituição do crédito relativo ao tributo devido.

48. Quanto à cobrança de multa nesses lançamentos, realizados no período anterior à MP nº 449/2008, entendo que não há como aplicar o artigo 35-A, pois poderia haver retroatividade maléfica, o que é vedado; nem tampouco a nova redação do artigo 35.

49. Os dispositivos legais não são interpretados em fragmentos, mas dentro de um conjunto que lhe dê unidade e sentido. As disposições gerais nos artigos 44 e 61 são apenas partes do sistema de cobrança de tributos instaurado pela Lei nº 9.430/1996. Quando da falta de pagamento de tributos são cobradas, além do principal e juros moratórios, valores relativos às penalidades pecuniárias, que podem ser a **multa de mora**, quando embora a destempo tenha o sujeito passivo realizado o pagamento/recolhimento antes do procedimento de ofício, ou a **multa de ofício**, quando realizado o lançamento para a constituição do crédito. Essas duas espécies são excludentes entre si. Essa é a sistemática adotada pela lei. As penalidades pecuniárias incluídas nos lançamentos já realizados antes da MP nº 449/1996 são, por essa nova sistemática aplicável às contribuições previdenciárias, **conceitualmente multa de ofício** e pela **sistemática anterior multa de mora**. Do que resulta uma conclusão inevitável: independentemente do nome atribuído, a multa de mora cobrada nos lançamentos anteriores à MP nº 449/1996 não é a mesma da multa de mora prevista no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996. Esta somente tem sentido para os tributos recolhidos a destempo, mas espontaneamente, sem procedimento de ofício. Seguem transcrições:

“Art.35.Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996.

Art.35-A.Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Seção IV

Acréscimos Moratórios Multas e Juros

Art.61.Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

Redação anterior do artigo 35:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;

b) quatorze por cento, no mês seguinte;

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;”

50. No que tange aos autos de infração referentes à GFIP, que foram lavrados antes da MP nº 449/1996, importa que seja feita a análise quanto à aplicação do artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN:

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

...

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

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

51. E como pode ser notado, as novas regras trazidas pelo artigo 32-A são, a priori, mais benéficas que as anteriores, posto que nelas há limites inferiores, senão vejamos: no caso da falta de entrega da GFIP e omissão de fatos geradores, a multa não pode exceder a 20% da contribuição previdenciária, no primeiro caso; e será de R\$ 20,00 por grupo de 10 informações omitidas ou incorretas, no segundo caso.

52. Portanto, nos casos mais benéficos ao sujeito passivo, consoante o disposto no artigo 106 do CTN, a multa deve ser reduzida para adequá-la ao artigo 32-A. Porém, nos casos em a multa contida no auto-de-infração é inferior à que seria aplicada pelas novas regras, não há como se falar em retroatividade.

53. Razão pela qual entendo que os valores impostos pelo fisco devem ser retificados, conforme o novo regramento do citado artigo 32-A, eis que mais benéfico para o contribuinte.

54. Neste ponto, dou provimento parcial ao recurso.

CONCLUSÃO

55. Ante o exposto, VOTO no sentido de CONHECER o recurso voluntário e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, nos termos supra apresentados.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Mauro José Silva,

Apresentamos nossas considerações sobre alguns aspectos relacionados à matéria apresentada pela recorrente ou que consideramos como de ordem pública.

O iminente Relator apresentou seu posicionamento em relação à distribuição de lucros e aos valores pagos a título de alimentação sem PAT.

Antes de iniciarmos nossa exposição em relação à distribuição de lucros, esclarecemos que há outros levantamentos incluídos no lançamento que abrangem outras matérias.

Observamos que o lançamento inclui os seguintes levantamentos:

- DPF – diferenças entre os valores constantes do balancete como pagamentos a pessoa física e os valores declarados em GFIP;
- RAZ - pagamentos por serviços prestados por autônomos contabilizados e identificados no Livro Razão e não declarados em GFIP;
- PPF – valores contabilizados como lucros distribuídos, pagos a pessoas físicas não sócias;
- LUC – valores contabilizados com o lucros distribuídos, porém considerados como remuneração de prestadores de serviço;
- ALI – valores com alimentação sem PAT

Em relação aos levantamentos DPF e RAZ a recorrente apenas reclamou de nulidade. Acompanhamos o relator no afastamento da nulidade e votamos pela manutenção dessa parte do lançamento.

No que tange ao levantamento ALI – alimentação sem PAT, acompanhamos o Relator pelas suas conclusões.

Resta-nos, portanto, os levantamentos PPF e LUC.

O Relator não se manifestou sobre o levantamento PPF, uma vez que apresentou suas razões em relação à questão à distribuição de lucros a sócios conforme podemos constatar na conclusão daquela parte de seu voto. De nossa parte, concluímos que não existe distribuição de lucros a não sócios, uma vez que se trata, em regra, de retorno do capital

investido. O pagamento a pessoa estranha ao capital social só pode ser motivado pela prestação de serviços, o que induz à incidência da contribuição previdenciária. Assim, votamos pela manutenção dessa parte do lançamento.

Tratando do levantamento LUC, a fiscalização afirmou que :

”5.3.6 O Contrato Social da Cardio Pulmonar Serviços Médicos Ltda, até março, 2006, não continha nenhuma informação, quanto a modalidade de distribuição dos lucros com base em serviços prestados nem quanto a sua distribuição em períodos menores que 12 meses.

(...)

“5.3.11(...) a empresa não possuía no período qualquer outro documento, contendo estas previsões pois a empresa foi devidamente intimada a apresentar documento contendo os critérios acordados para a distribuição dos lucros e não o fez.”

Nesse ponto, os argumentos da recorrente que estão focados em sua condição de sociedade simples com sócio de serviço não procedem, posto que não amparados em provas. As provas dos autos mostram, ao contrário, que se trata de sociedade limitada. Sendo sociedade limitada, o art. 1055, §2º do Código Civil, c/c art. 1052, veda a existência de sócio de serviço. Somente em relação ao sócio de serviço, no caso de sociedade simples, existe autorização legal para, independente de estipulação em contrário, existir distribuição de lucros de forma não vinculada à participação societária com base em quotas, uma vez que este nem quotas possui.

Especificamente em relação às razões da fiscalização para a inclusão do levantamento LUC, o Relator aduziu que:

“(...)entendo que nas sociedades limitadas regidas supletivamente pelas regras das sociedades simples, poderá haver distribuição de lucros desproporcional à participação societária de cada sócio, desde que exista previsão expressa no contrato social sobre a forma de distribuição ou, então, cláusula dispondo que caberá à assembléia ou à reunião deliberar sobre a participação dos sócios nos resultados da empresa, como ocorreu no caso ora em apreço. Assim, afasto a incidência imposta no auto de infração nesse tópico.”

Logo, o Relator concluiu que, numa sociedade limitada, é possível haver distribuição de lucros desproporcional à participação societária, havendo expressa previsão no contrato social ou cláusula dispondo que caberá à assembléia ou reunião deliberar sobre a participação dos sócios nos resultados da empresa. Concordamos com a posição adotada pelo Relator, porém divergimos quanto à situação fática dos autos.

Entendeu o Relator que há previsão expressa no contrato social vigente até março de 2006 sobre a distribuição desproporcional à participação societária, porém observamos que na cláusula décima do contrato social vigente até aquela data, fls. 53, está estipulado que serão *“os resultados positivos ou negativos divididos ou suportados pelos sócios na proporção de suas quotas de participação”*. Logo em seguida há uma determinação de que 15% dos lucros tenham destinação específica e os 85% restantes sejam colocados à disposição da Assembléia dos Sócios. Porém, não há autorização para distribuição desses 85% de maneira desproporcional às quotas de participação.

Situação diferente encontramos no contrato social vigente a partir de março/2006. Na cláusula décima do novo instrumento contratual societária há a determinação de que “ *os sócios participam dos lucros na proporção das respectivas quotas sociais e da suas contribuições em serviço para a sociedade*, fls. 73. Nitidamente nesse caso há autorização expressa para distribuição desproporcional de lucros, ao passo que no instrumento anteriormente vigente a referida permissão não existia.

Se até março/2006 o contrato social não permitia a distribuição desproporcional de lucros e assim foi feito, bem assim como sociedade simples limitada não pode possuir sócio de serviço, toda a parcela paga e que exceda a distribuição proporcional de lucros não tem a natureza jurídica de lucro, como muito bem apontou a fiscalização. Tendo pago a título de lucro aquilo que correspondia ao trabalho prestado, a empresa pagou, de fato, honorários médicos ao respectivos sócios.

Portanto, votamos por negar provimento nessa parte do lançamento.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Redator Designado