



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**



<b>PROCESSO</b>	<b>12448.737950/2011-84</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2201-012.104 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	23 de julho de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	TRENCH ROSSI E WATANABE ADVOGADOS
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

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

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DESPROPOCIONAL À PARTICIPAÇÃO NO CAPITAL SOCIAL E EM DESACORDO COM O CONTRATO SOCIAL E A LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA. NATUREZA SALARIAL. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A parcela dos valores pagos a título de distribuição de lucros em percentual superior à participação societária e em desacordo com cláusula contratual e a legislação que rege a matéria, presta-se a retribuir o trabalho e tem natureza de pró-labore, estando sujeita à incidência de contribuições previdenciárias.

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ENTREGA DE GFIP COM OMISSÕES OU INCORREÇÕES. CFL 68.

Constitui infração à legislação previdenciária a entrega de Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP com incorreções ou omissão de informações relativas a fatos geradores de contribuições previdenciárias.

RETROATIVIDADE BENIGNA. MULTA PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA. SÚMULA CARF Nº 196.

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal, bem como de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449/2008, a retroatividade benigna deve ser aferida da seguinte forma: (i) em relação à obrigação principal, os valores lançados sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deverão ser comparados com o que seria devido nos termos da nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Medida Provisória nº 449/2008, sendo a multa limitada a 20%; e (ii) em relação à

multa por descumprimento de obrigação acessória, os valores lançados nos termos do art. 32, IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, de forma isolada ou não, deverão ser comparados com o que seria devido nos termos do que dispõe o art. 32-A da mesma Lei nº 8.212/1991.

ARGUIÇÃO DE VIOLAÇÃO DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. SUMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para determinar a aplicação da retroatividade benigna, nos termos da Súmula CARF nº 196, vencidos os Conselheiros Luana Esteves Freitas (Relatora), Fernando Gomes Favacho e Thiago Álvares Feital, que deram provimento integral ao recurso. Designada a Conselheira Débora Fófano dos Santos para redigir o voto vencedor.

*Assinado Digitalmente*

**Luana Esteves Freitas** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Débora Fófano dos Santos** – Redatora designada

*Assinado Digitalmente*

**Marco Aurélio de Oliveira Barbosa** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Debora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Thiago Álvares Feital, Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

## RELATÓRIO

### Do Auto de Infração

Este processo versa sobre os Autos de Infração a seguir descritos:

(i) AIOP DEBCAD nº 37.355.154-1 (fls. 3 a 10), relativo às contribuições previdenciárias devidas à Seguridade Social, correspondentes à **parte da empresa** e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre as remunerações pagas a empregados e contribuintes individuais, **não declaradas em GFIP**;

(ii) AIOP DEBCAD nº 37.355.155-0 (fls. 11 a 15), relativo às contribuições previdenciárias **devidas a outras entidades e fundos (terceiros)**, incidentes sobre as remunerações pagas aos empregados, **não declaradas em GFIP**;

(iii) AIOA DEBCAD nº 37.355.157-6 (fl. 16), relativo à multa por descumprimento de obrigação acessória, uma vez que a empresa deixou de incluir na GFIP todos os fatos geradores de contribuição previdenciária – CFL 68, **legislação anterior a MP 449/08**.

Segundo se extrai do Relatório Fiscal (fls. 19 a 40), foram apurados os seguintes fatos que ensejaram a lavratura dos Autos de Infração:

#### II.1.1 Da Participação nos Lucros dos Advogados

(...)

16. Observamos que o plano de participação foi firmado em 30/09/2008, definindo assim as regras para pagamentos, seus valores e percentuais, posteriormente ao período das avaliações dos seus empregados, ou seja, as regras não foram pactuadas previamente bem como não foram claras e objetivos os valores a serem recebidos pelos empregados, não tendo os empregados o conhecimento prévio dos requisitos a serem adimplidos, para que possam direcionar seus esforços em tal sentido e fazer jus ao pagamento a título de PLR, estando com isso em desacordo com o art. 2º, §1º, item II da Lei 10.101/00.

17. Analisando os demonstrativos, citados no item 12 acima, observamos o seguinte:

a) a avaliação compreendeu o período de 01/07/07 a 30/06/2008 (12 meses), exceto os admitidos após 01/07/07, que tiverem suas avaliações a partir de suas admissões. **Entretanto, o plano em sua cláusula sétima, determina que o mesmo terá duração de 18 meses, contados a partir de 1º de janeiro de 2008, e no item 6.3 da cláusula sexta, informa que em caráter excepcional, o pagamento da PLR do ano de 2008, será referente a avaliação do resultado obtido no período compreendido entre 1º de janeiro e 30 de junho de 2008.**

b) no quadro, resultado final, do demonstrativo de cálculo individual, verificamos referências a pagamentos de adiantamentos em maio de 2008, os quais foram subtraídos dos valores totais a serem pagos, resultando no valor de PLR pago na folha de pagamento de novembro de 2008, referente à rubrica 252 - PPR. **Contudo, no item 6.3 da cláusula sexta, do plano em questão, determinava que excepcionalmente para o ano de 2008, a empresa pagará uma única parcela do PLR, no mês de novembro de 2008. Verificamos que os valores referentes aos adiantamentos de maio de 2008, foram pagos na rubrica "200 - salário variável", rubrica esta que foi considerada como base de cálculo das contribuições previdenciárias, e não como participação nos lucros.**

c) foram também avaliados e efetuados pagamentos, conforme citados nos itens A e B acima, aos "advogados III" relacionados abaixo, sendo que os mesmos faziam parte do quadro societário da empresa, conforme dispõe a 18ª alteração contratual e que conforme cláusula primeira, do plano de participação nos lucros dos advogados, não seriam contemplados com o pagamento da participação nos lucros. Vale ressaltar que os valores pagos a estes segurados foram efetuados na rubrica "237 - dist. Lucro variável", em maio de 2008 e na rubrica "278-dist. Lucro Final", em novembro de 2008. Tal assunto será abordado posteriormente.

18. Conforme narrado nos itens acima, os pagamentos foram efetuados em desacordo com o plano de participação, além do que já foi mencionado no item 16 acima. **Com os fatos relatados no item 17 ficou evidenciado que estes pagamentos devem ser referentes a "Bônus", por metas atingidas, pois o próprio demonstrativo intitula-se de "Demonstrativo de Cálculo Bônus FY08".**

19. Pois bem, pelos fatos mencionados acima, **consideram-se os pagamentos efetuados aos segurados empregados em 11/2008 como fatos geradores de contribuição previdenciária passando a ter natureza salarial, não fazendo jus à benesse previdenciária da não incidência das contribuições sociais sobre tais valores pagos.**

#### **II.1.2 Pagamentos de Participação nos lucros a sócios**

20. Conforme relatado na letra "C" do item 17 acima, foram efetuados pagamentos aos sócios da empresa a título de participação nos lucros, sendo que os mesmos não integravam os advogados participantes do Plano de Participação nos Lucros. Vale salientar ainda, que além do pagamento em desacordo com o plano de participação nos lucros, os valores de participação nos lucros que não sofrem incidência de contribuição previdenciária previsto na alínea "j" do §9º do Art. 28 da Lei 8.212/91, é aplicável, tão somente, as participações dos empregados nos lucros e resultados, sendo que **o pagamento de participação de lucros de administradores regida pela lei 6.404/76, também integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias.**

21. Considerando que **os sócios em questão não eram sócios administradores, que o pagamento foi efetuado em desacordo com o plano de participação fica evidenciado que estes pagamentos tratam-se de bônus ou de remuneração**

**referentes a prestação de serviços dos mesmos à empresa fiscalizada**, sendo tais valores considerados como base de cálculo de contribuições previdenciárias para o segurado contribuinte individual.

### **II.1.3 Da Distribuição de Lucros aos sócios**

22. Na análise da documentação, constatamos parcelas pagas nas rubricas relacionadas abaixo, lançadas nas Folhas de Pagamento e na Conta Contábil "2.04.06.01- Distribuição de Lucros", que foi indevidamente considerada, pelo contribuinte, como isenta das contribuições previdenciárias, pelas razões que veremos adiante.

23. No TIF nº 003 solicitamos que o contribuinte informa-se a que se referem os proventos pagos nas rubricas indicadas no quadro acima e a diferença entre as mesmas. Solicitamos ainda esclarecer como foi feita esta distribuição dos lucros (a forma utilizada), bem como apresentar os balanços que ensejaram a presente distribuição, e caso exista, as atas das assembleias ou documento equivalente que contenha a deliberação dos sócios que determinava a distribuição do lucro da sociedade.

24. Em resposta ao TIF nº 003 foi informado pelo contribuinte, em sua carta resposta que:

- Conforme já havíamos noticiado verbalmente a V. S, as rubricas assinaladas no tópico 1 da intimação ora respondida, em que pese à existência de variadas denominações para essas rubricas, todas elas se referem a lucros distribuídos aos sócios do escritório no período em questão;
- Na medida em que, conforme acima esclarecido, as rubricas assinaladas no tópico I da intimação ora respondida se referem a lucros distribuídos aos sócios do escritório no período, informamos que uma vez apurado o lucro do exercício anterior (2007), o resultado foi distribuído mensalmente em 2008 a cada um dos sócios, acrescido ainda do lucro apurado nos dois primeiros meses do ano de 2008. O valor distribuído a cada sócio e proporcional aos serviços e a colaboração prestada por eles ao escritório.

25. Com base na resposta do contribuinte e no relatado nos itens acima, observa-se controvérsia quanto às informações prestadas, pois os proventos pagos nas rubricas "237 - dist. Lucro variável" e "278- dist. Lucro Final", aos sócios relacionados na letra "c" do item 17 acima, não se referem à distribuição de lucros, já que não são pagos em retribuição do capital investido.

26. Cabe, inicialmente, tecer alguns comentários sobre a sociedade acerca de sua composição acionária e respectivas formas de remuneração.

27. A composição da participação no Capital Social da Sociedade se dá na razão de 99,64% para os sócios administradores, competindo a todos os demais 0,36%. Cada sócio não administrador, conforme dados do Contrato Social, possui o equivalente a 0,03% do Capital Social, correspondente a uma cota nominal de R\$ 1,07 (um real e sete centavos).

**28. A remuneração dos sócios ocorre da seguinte forma: recebem como "Pró-Labore", contrapartida pelos serviços realizados, o qual é acrescido do pagamento das rubricas intituladas "Distribuição de Lucros", o que faz com que esta rubrica alcance em média patamares da ordem de 98 % do total pago a cada sócio.**

(...)

**32. No presente caso, foi identificado no item 11 da 18ª alteração contratual, que o lucro líquido apurado será distribuído entre os sócios, na proporção entre eles decidida ou levado à conta de lucros não distribuídos, de acordo com deliberação dos sócios. Inexistindo deliberação expressa dos sócios para a distribuição dos lucros, os mesmos serão levados a conta de lucros não distribuídos. Sendo que tal deliberação expressa não foi apresentada a fiscalização apesar de solicitada no TIF nº 003. Com isto a presente distribuição de lucros enquadra-se no que dispõe o Art. 1.007 do Código Civil, ou seja, a distribuição dos lucros deverá ser proporcional ao quinhão do capital de cada sócio, no que concorreu para o entendimento de que a parcela excedente do lucro recebido por aqueles, em desacordo com a proporcionalidade da participação de cada um no capital social, constitui na realidade uma remuneração paga aos sócios em decorrência de seu trabalho (Pró-Labore), portanto, sujeito à incidência das contribuições sociais, reforçando este entendimento, podemos citar o que foi relatado na carta resposta do TIF nº 003, que os lucros são proporcionais aos serviços prestados, entendendo assim tratar-se os excedentes das distribuições de lucros como remuneração dos serviços prestados.**

33. Consideramos, por conseguinte, a parcela paga a título de "Distribuição de Lucros", excedente à participação de cada sócio no capital social como base das contribuições sociais, apuradas através de suas folhas de pagamento, no período de 01 a 12/2008. Os valores excedentes encontram-se demonstrados na planilha constante no Anexo I deste relatório.

### **Da impugnação**

Cientificado pessoalmente dos Autos de Infração na data de 19/12/2011 (fls. 03, 11 e 16), o contribuinte apresentou impugnações individuais em face dos Autos de Infração que compõem o presente processo administrativo, nas quais alegou, em breve síntese, as razões que sintetizo nos tópicos abaixo:

#### **DEBCAD nº 37.355.157-6 (fls. 252 a 267):**

- (i)** A natureza das multas tributárias e os limites impostos – violação ao princípio do não confisco, e aos limites da razoabilidade e proporcionalidade;
- (ii)** A interpretação da Norma Punitiva: Proporcionalidade da Aplicação da Pena;
- (iii)** A retroatividade benigna e a infração continuada;

(iv) Necessidade de sobrestar o julgamento deste Auto de Infração até que se confirme, definitivamente, os Autos de Infração por descumprimento de obrigação principal.

**DEBCAD nº 37.355.154-1 (fls. 268 a 302) e DEBCAD nº 37.355.155-0 (fls. 303 a**

**337)**:

(i) **Preliminar:** nulidade do Auto de Infração

(ii) **Mérito:**

(a) O Regramento para Participação nos Resultados;

(b) As regras do Plano de Participação dos Empregados nos Resultados;

(c) A inexistência de duas parcelas do Plano de Participação nos Resultados em 2008;

(d) Os advogados III teriam recebido Participação nos Resultados;

(e) A distribuição de Lucros aos Sócios deveria ser Proporcional às suas Quotas;

(f) A impossibilidade de se exigir juros sobre a multa de ofício;

(g) A impossibilidade de concomitância da Multa de Mora e da Multa de Ofício.

#### **Da Diligência**

A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande – DRJ/CGE, na data de 21/10/2015, por meio do **Despacho nº 272** (fls. 607 a 613), converteu o julgamento em diligência, a fim de serem adotadas as seguintes providências pela fiscalização (fls. 612 a 613):

#### **3 PRELIMINAR**

De acordo com o Relatório Fiscal e o conteúdo da impugnação, o sujeito passivo efetivou atos administrativos que a auditoria fiscal apurou no lançamento, mas que foi contestado devido à ocorrência de fatos modificativos relacionados aos seguintes tópicos:

#### **3.1 A INEXISTÊNCIA DE DUAS PARCELAS DO PLANO DE PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS EM 2008**

Em suma, a defesa argumenta que “o pagamento a título de participação nos resultados pago em maio de 2008 se referia aos resultados apurados no ano-calendário de 2007” e apresenta os seguintes documentos anexos:

- Demonstrativo de cálculo de bônus (fl. 511-517)
- Folha de Pagamento (fl. 518-524)

#### **3.2 OS ADVOGADOS III TERIAM RECEBIDO PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS**

Em síntese, o sujeito passiva alega que “o atuante considerou - sem justificar e sem provar - que os "Advogados III" teriam sido indevidamente contemplados no Plano”.

Ademais justifica o pagamento pela coincidência “de os lucros a que faziam jus terem sido distribuídos no mesmo momento do pagamento da Participação nos Resultados aos Advogados I e II”.

#### **4 ANÁLISE**

Os argumentos defensivos somente podem ser validados (negativa ou positivamente) com base em toda documentação do período auditado, bem como em todos os papéis de trabalho analisados e elaborados pela auditoria fiscal.

Assim, resta configurado uma situação em que há necessidade de se buscar elementos certificatórios junto à autoridade lançadora.

#### **PROPOSTA DE DILIGÊNCIA**

À luz dos autos e da razão demonstrada, propõe-se a realização de diligência para as seguintes providências:

- 1) Analisar o conteúdo da impugnação embasados na documentação fiscal do sujeito passivo e elaborar informação fiscal acerca dos dois tópicos referidos (3.1 e 3.2);
- 2) Caso seja, favorável à tese defensiva, elaborar demonstrativo de retificação dos aspectos quantitativos;
- 3) Reabertura de prazo de trinta (30) dias para manifestação do sujeito passivo sobre o conteúdo da informação fiscal, como complementação da impugnação.

Em resposta à diligência, a fiscalização esclareceu que (fl. 616):

2. Com relação ao item 3.1. do despacho 272, informo que a resposta a este item pode ser baseada nas letras “a” e “b” do item 17 do Relatório Fiscal constante no processo supramencionado. Caso tratar-se de PLR de 2007 porque o mesmo seria diminuído do valor a ser pago em novembro de 2008, conforme demonstra as avaliações apresentadas a fiscalização e anexa ao processo.

3. Quanto ao item 3.2. do despacho 272, a resposta está baseada na letra “c” do item 17 do relatório fiscal. Se os advogados III não estavam incluídos no plano de PLR porque os mesmos foram avaliados individualmente de acordo com o plano de PLR. Cabe ressaltar ainda que os advogados III considerados nos lançamentos da fiscalização eram todos sócios da fiscalizada conforme relatados nos itens 20 e 21 do relatório fiscal.

4. A justificativa do lançamento dos valores dos advogados III estão baseados nos itens 9 a 21 do relatório fiscal, em especial nos itens do relatório fiscal citados no parágrafo anterior. As provas seriam as folhas de pagamento, as avaliações e os contratos sociais e alterações que foram anexadas ao processo supra pela fiscalização.

Cientificado do resultado da diligência na data de 01/06/2016, por via postal, conforme informações acostadas às fls. 617 a 619, o contribuinte apresentou resposta (fls. 652 a 655), na data de 27/06/2016 (fl. 651), na qual afirmou que: *“Fica claro, diante das frágeis e inadvertidas conclusões que levaram à lavratura das autuações, que o fiscal atuante não refutou os argumentos e nem sequer analisou os documentos colacionados pela Petionária nestes autos, contrariando a expressa determinação contida na decisão de fls. 607 a 613.”*

Ao final, reiterou os pedidos formulados nas Impugnações, e pugnou pela improcedência dos lançamentos tributários.

### **Da Decisão em Primeira Instância**

A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande – DRJ/CGE, em sessão realizada em 01/02/2017, por meio do acórdão nº 04-41.935 (fls. 981 a 1014), julgou procedente em parte a impugnação apresentada, para excluir da base de cálculo as rubricas “200-salário variável” e “237 -dist. Lucro variável e 278 – dist. Lucro Final”, cujo acórdão restou assim ementado (fls. 981 a 982):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.

Não cabe a esta instância julgadora apreciar argumentos de inconstitucionalidade e ilegalidade de norma por ser matéria reservada ao Poder Judiciário.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS.

É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ordinário.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ISENÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante procedimento formal e participação efetiva dos trabalhadores.

A parcela paga aos empregados a título de participação nos lucros ou resultados em desacordo com as diretrizes fixadas pela legislação, não integra o salário de contribuição, para efeito de cálculo das contribuições previdenciárias.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. PROPORCIONALIDADE.

Somente se existir previsão expressa no contrato social da empresa, podese efetuar a distribuição de lucros sem guardar proporcionalidade com a quantidade de cotas de cada sócio.

ACRÉSCIMOS LEGAIS.

Os acréscimos legais devidos por força de lei, tem aplicação obrigatória com base no princípio da presunção de legalidade e constitucionalidade das leis e da vinculação do ato administrativo do lançamento.

#### COMUNICAÇÃO PROCESSUAL.

A comunicação processual será feita na forma pessoal, ou por via postal ou telegráfica, com prova de recebimento no domicílio tributário do sujeito passivo.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

### Do Recurso Voluntário

Cientificado do acórdão de primeira instância na data de 17/02/2017, por meio da obtenção de cópia integral do processo administrativo fornecido no Centro de Atendimento ao Contribuinte (CAC), em Laranjeiras/RJ (fl. 1057), o contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 1.029 a 1.054) na data de 17/03/2017 (fl. 1027), no qual alegou, em breve síntese, as razões que sintetizo nos tópicos abaixo:

#### **(i) Da Distribuição dos Lucros aos Sócios:**

(a) Aduz que consta no seu contrato social a distribuição de lucros de forma desproporcional às quotas societárias, de acordo com a deliberação dos seus sócios, que atende ao comando legal insculpido no artigo 1.007 do Código Civil, de modo que a exigência de se apresentar documentação formal acerca da referida deliberação entre os sócios sobre a forma da distribuição de lucros é descabida e não encontra amparo na legislação;

(b) Sobre o período autuado os sócios chegaram a um consenso e distribuíram os lucros entre eles de acordo com as deliberações feitas em reuniões, e que o referido valor consta no balanço patrimonial, e que se encontram discriminados na DIPJ.

#### **(ii) Multa pelo Descumprimento da obrigação acessória – CFL 68:**

(a) Aduz que não houve dolo ao prestar as informações em GFIP, mas apenas divergência de interpretação sobre a (não) incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de distribuição de lucros aos sócios;

(b) Pugnou, subsidiariamente, pela aplicação do artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991, diante da retroatividade benigna.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

### VOTO VENCIDO

Conselheira **Luana Esteves Freitas**, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

### **Da Distribuição de Lucros de Forma Desproporcional: Sociedade Simples**

Diante do acolhimento parcial da impugnação apresentada pelo recorrente pela DRJ, remanesceu apenas e tão somente a discussão acerca da **(não) incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de distribuição de lucros aos sócios**, que compuseram a base de cálculo do lançamento tributário objeto deste processo administrativo.

Conforme se extrai do Relatório Fiscal (fls. 19 a 40), os argumentos utilizados pela fiscalização para descaracterizar os valores pagos a título de distribuição de lucros aos sócios do contribuinte foram, em breve síntese:

- A distribuição de lucros efetuada pelo contribuinte, ora recorrente, enquadra-se no disposto no artigo 1.007 do Código Civil, e deveria ser realizada de forma proporcional às quotas societárias;
- Diante da ausência do documento que contenha a deliberação expressa dos sócios sobre a forma da distribuição de lucros, houve afronta à legislação vigente, e a distribuição de lucros, de forma desproporcional às quotas societárias, caracteriza remuneração pelos serviços prestados, de modo há incidência de contribuição previdenciária.

Em resumo, entendeu a fiscalização que, embora no contrato social do recorrente conste a previsão de que a distribuição de lucros poderá ser realizada de forma desproporcional às quotas societárias, tal decisão compete aos sócios, e dada a inexistência de documento formal sobre tal deliberação, considerou-se que os valores eram decorrentes da contraprestação de serviços, portanto, remuneração para fins de incidência de contribuição previdenciária.

O recorrente, por sua vez, afirma que a ausência de documento formal que conste a deliberação dos sócios acerca da distribuição de lucros não é suficiente para caracterizar tais pagamentos como remuneração para fins de incidência da contribuição previdenciária, que no Contrato Social consta expressa autorização para distribuição desproporcional de lucros, bem como os valores encontram-se discriminados em seus balanços patrimoniais e nas respectivas DIPJ.

Primeiramente é indispensável mencionar que a autoridade lançadora não faz qualquer menção sobre irregularidades na contabilidade do contribuinte, bem como não questiona a efetiva existência de lucros a serem distribuídos, nem sobre a existência de discriminação dos rendimentos decorrentes do trabalho.

Dito isto, é de se ver que a escrita contábil do recorrente não foi desconsiderada, ou descaracterizada por conter omissões, incorreções ou não atender às formalidades extrínsecas, a ponto de não fazer prova a seu favor.

Assim, passa-se à análise dos requisitos legais para que haja a validade da distribuição desproporcional de lucros ou dividendos, e, por conseguinte, a não incidência de contribuição previdenciária sobre tais pagamentos.

Nas sociedades simples, a distribuição dos resultados sociais aos sócios deve ser feita de forma proporcional às respectivas cotas, podendo, entretanto, ser estipulada uma distribuição desproporcional, como se vê da interpretação ampla do artigo 1007 do 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.

No caso concreto, tratando-se de sociedade de advogados, espécie societária *sui generis*, regida pela Lei nº 8.906/94 (Estatuto da OAB), aplica-se o mesmo entendimento, conforme dispõe os artigos 4º e 6º do Provimento nº 169/2015, senão vejamos:

Art. 4º Os sócios patrimoniais e de serviço farão jus à participação nos lucros da sociedade, na forma prevista nos respectivos contratos sociais ou em instrumentos específicos que a disciplinem.

(...)

Art. 6º Por meio do contrato de associação, de natureza civil, o advogado associado e a sociedade de advogados coordenarão entre si o desempenho das funções profissionais e estipularão livremente os critérios para a partilha dos resultados da atividade advocatícia contratada.

Consoante se denota dos dispositivos legais acima transcritos, resta claro a possibilidade da distribuição dos lucros de forma desproporcional.

Na hipótese dos autos, a questão se resume em definir se a formalidade exigida pelo auditor fiscal, qual seja: ausência de um documento formal de comprovação da deliberação dos sócios, é capaz de descaracterizar a natureza do lucro distribuído.

Não obstante as razões de fato e de direito aduzidas pela fiscalização e confirmadas pela decisão de primeira instância, o pleito do contribuinte merece acolhimento, conforme razões a seguir expostas.

Isso porque, conforme se observa no contrato social da recorrente, há expressa autorização para que haja a distribuição dos lucros de forma desproporcional às quotas societárias, na proporção entre eles decidida, ou, caso não haja deliberação serão levados à conta lucros não distribuídos, senão vejamos (fl. 93):

11. O exercício social termina em 31 de dezembro de cada ano. Nesta data será levantado o balanço patrimonial, a demonstração de resultado do exercício e demais demonstrações financeiras exigidas por lei. **O lucro líquido porventura apurado será distribuído entre os sócios, na proporção entre eles decidida** ou levado à conta de lucros não distribuídos, de acordo com a deliberação dos sócios.

Inexistindo deliberação expressa dos sócios para a distribuição de lucros, entender-se-á que estes serão levados à conta lucros não distribuídos.

Parágrafo único – A sociedade levantará balanços intermediários e, com base neles, poderá distribuir lucros ou levá-los à conta de lucros não distribuídos, de acordo com deliberação dos sócios.

Nesse sentido, se os lucros percebidos pela sociedade não foram lançados à conta lucros não divididos, **subentende-se que houve deliberação entre os sócios da forma de sua respectiva distribuição, de modo que não se revela crível e legal a exigência de documento formal que conste a respectiva decisão dos sócios**, sendo o balanço patrimonial e a DIPJ documentos suficientes para assim comprovar a regularidade na distribuição dos lucros.

Por meio da análise da Solução de Consulta DISIT/SRRF06 nº 46/2010 a Receita Federal já manifestou entendimento de que não há incidência de contribuição previdenciária nas parcelas denominadas distribuição de lucros aos sócios, ainda que de forma desproporcional às cotas societárias, desde que esteja em conformidade com a legislação societária:

(...)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS AOS SÓCIOS. NÃO INCIDÊNCIA.

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

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

Estão abrangidos pela não incidência os lucros distribuídos aos sócios de forma desproporcional à sua participação no capital social, desde que tal distribuição esteja devidamente estipulada pelas partes no contrato social, em conformidade com a legislação societária.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.212/1991, art. 12, inc. V, alínea “f”; Decreto nº 3.048/1999 - Regulamento da Previdência Social - RPS, art. 201, caput e §§ 1º e 5º, incs. I e II; Lei nº 10.406/2002, arts. 997, incs. IV e VII, 1.007, 1.008, 1.053 e 1.054.

Este é o entendimento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, com o qual concordo, conforme ementas a seguir transcritas:

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008 DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. LIBERDADE DE PACTUAÇÃO. CONTABILIDADE VÁLIDA. INEXISTÊNCIA DA DESCONSTITUIÇÃO DA CONTABILIDADE. LUCROS EFETIVADOS. NÃO INCIDÊNCIA. Não há vedação legal no

que se refere à distribuição desproporcional de lucros em relação à participação social, nas sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões regulamentadas, quando o contrato social for claro ao dispor de tal distribuição. In casu, havendo contabilidade que cumpre com as formalidades intrínsecas e extrínsecas e sendo a apuração de lucro regular e contabilizada, não há que se falar em tributação dos valores distribuídos como lucro. A legislação previdenciária não considera o lucro regular como base de incidência de contribuições previdenciárias. A não observância de meras formalidades não desvirtuam a natureza dos Lucros, ou seja, não gera uma presunção de pagamento de pró-labore. Ademais, a empresa constituída trata-se de sociedade entre marido e mulher. (Acórdão nº 2401-010.741, Relator: Rayd Santana Ferreira, Data de Julgamento: 08/12/2022).

Ementa: Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008 Ementa: DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS- SÓCIOS Não há vedação legal no que se refere à distribuição desproporcional de lucros em relação à participação social, nas sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões regulamentadas, quando o contrato social for claro ao dispor de tal distribuição. Havendo contabilidade que cumpre com as formalidades intrínsecas e extrínsecas e sendo a apuração de lucro regular e contabilizada, não há que se falar em tributação dos valores distribuídos como lucro. A legislação previdenciária não considera o lucro regular como base de incidência de contribuições previdenciárias. Recurso Voluntário Provido. (Acórdão nº 2302-003.375, Relator: Liege Lacroix Thomasi).

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2014 IMPUGNAÇÃO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO. CERTIDÃO DE REGULARIDADE FISCAL COM EFEITOS DE NEGATIVA. DECORRÊNCIA DA LEI. Por disposição legal, a apresentação válida de impugnação suspende a exigibilidade do crédito combatido e, por conseguinte, não impede o fornecimento de certidão de regularidade fiscal positiva, com efeitos de negativa. HONORÁRIOS MÉDICOS. CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. EMPRESA CONTRATANTE. LEGITIMIDADE PASSIVA. A empresa que remunera profissionais a seu serviço é sujeito passivo na condição de contribuinte dos créditos tributários incidentes a cargo da pessoa jurídica. LUCROS DISTRIBUÍDOS. NÃO SÓCIOS. NATUREZA DE RENDIMENTOS PELO TRABALHO. VERDADE MATERIAL. PREVALÊNCIA. No Direito Tributário, prevalecem o princípio da verdade material e a real natureza dos atos praticados e dos fatos ocorridos. O pagamento de rendimentos pelo trabalho a título de distribuição de lucros a profissionais que prestaram serviços à sociedade, abrangendo pessoas não integrantes do quadro societário, afronta o contrato social, a lei civil e a legislação tributária, exigindo o lançamento de ofício dos créditos tributários decorrentes. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. SOCIEDADE DE MÉDICOS E DENTISTAS. LIBERDADE DE PACTUAÇÃO. INEXISTÊNCIA DA DESCONSTITUIÇÃO DA CONTABILIDADE. LUCROS EFETIVADOS. NÃO INCIDÊNCIA.

Não há vedação legal no que se refere à distribuição desproporcional de lucros em relação à participação social, nas sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões regulamentadas, quando o contrato social for claro ao dispor de tal distribuição. In casu, havendo contabilidade que cumpre com as formalidades intrínsecas e extrínsecas e sendo a apuração de lucro regular e contabilizada, não há que se falar em tributação dos valores distribuídos como lucro. IRRF. MULTA QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO COMPROVADOS. IMPOSSIBILIDADE QUALIFICAÇÃO. De conformidade com a legislação tributária, especialmente artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96, c/c Sumula nº 14 do CARF, a qualificação da multa de ofício, ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude do contribuinte. Assim não o tendo feito, não prospera o agravamento da multa, sobretudo quando a conduta do contribuinte, ainda que passível de dúvidas jurídicas, encontra lastro e Soluções de Consultas da RFB e jurisprudência do CARF. IRRF. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. OCORRÊNCIA ANTECIPAÇÃO PAGAMENTO. APLICAÇÃO ARTIGO 150, § 4º, CTN. ENTENDIMENTO STJ. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, havendo a ocorrência de pagamento, a partir da constatação de imposto de renda retido na fonte do pró-labore mensal pago aos sócios, é entendimento uníssono deste Colegiado a aplicação do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIO ADMINISTRADOR. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE INFRAÇÃO À LEI OU CONTRATO SOCIAL. DESPROPORCIONALIDADE. Não se cogitando conduta em afronta à legislação de regência e/ou contrato social, não há se falar em responsabilização dos sócios em relação ao crédito tributário lançado. (Acórdão nº 2301-005.705).

Diante disso, tendo em vista que no Contrato Social do Recorrente consta expressa previsão acerca da distribuição de lucros de forma desproporcional às cotas societárias, que se dará mediante deliberação dos sócios, bem como demonstrada a higidez de sua contabilidade, não há que se falar em incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de distribuição de lucros, impondo-se o cancelamento dos AIOP DEBCAD nº 37.355.154-1 (fls. 3 a 10) e DEBCAD nº 37.355.155-0 (fls. 11 a 15).

Por conseguinte, não existindo mais a obrigação principal, impõe-se o cancelamento do Auto de Infração relativo ao descumprimento de obrigação acessória AIOA DEBCAD nº 37.355.157-6 (fl. 16).

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, e dar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Luana Esteves Freitas**

**VOTO VENCEDOR**

Conselheira Débora Fófano dos Santos, redatora designada

Não obstante as razões do voto da conselheira relatora, todavia delas diverjo, pelos motivos a seguir:

A questão em litígio nos presentes autos diz respeito a possibilidade de se considerar isenta da contribuição previdenciária a parcela da distribuição de lucros aos sócios excedente ao percentual da participação no capital social, sem a comprovação de ter havido a deliberação expressa dos sócios, conforme previsão em cláusula contratual.

Do Relatório Fiscal extraem-se as seguintes conclusões:

- O contribuinte admitiu que o valor da distribuição de lucros a cada sócio é proporcional aos serviços de colaboração prestados por eles;
- O lucro distribuído não guarda correlação direta com a participação do sócio no capital social; e
- Ainda que exista cláusula contratual prevendo que a distribuição de lucros em proporção distinta à participação societária depende **de acordo com deliberação expressa dos sócios**. Apesar de regularmente intimado, o contribuinte não apresentou tal documento à fiscalização, razão pela qual a distribuição de lucros efetuada foi enquadrada na disposição contida no artigo 1.007 do Código Civil, que prevê que a distribuição de lucros deverá ser proporcional ao quinhão do capital de cada sócio.

A autoridade julgadora de primeira instância manteve o lançamento sob os fundamentos reproduzidos nos excertos abaixo (fls. 1.006/1.009):

(...)

O art. 150, § 6º, da Constituição Federal exige lei específica para a concessão de isenções e o art. 176 do CTN expressa que a isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão.

O CTN dispõe, no art. 111, que se interpreta literalmente a legislação tributária pertinente à outorga de isenção. As isenções do Imposto de Renda da Pessoa Física são as expressamente especificadas no art. 39 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999), o qual consolida a legislação pertinente à matéria.

(...)

Depreende-se, da leitura dos dispositivos transcritos, que a distribuição de lucros aos sócios, a partir de janeiro de 1996, é isenta de imposto de renda (na fonte e na declaração do beneficiário), contanto que sejam observadas as regras acima

expostas relativas à forma de tributação da pessoa jurídica. Assim, por exemplo, se a pessoa jurídica apurar o imposto de renda com base no lucro real e distribuir lucros acima do montante contabilizado a esse título, haverá incidência sobre o valor que exceder aquele apurado com base na escrituração (Lei nº 9.249/1995, art. 10 c/c IN SRF nº 93/1997, art. 48, § 3º).

(...)

Depreende-se, claramente, da legislação, que os lucros, bem como os prejuízos, devem ser distribuídos na razão direta do capital com que entraram os sócios, a menos que forma diversa esteja estipulada no contrato constitutivo da sociedade.

Assim, é possível concluir que a distribuição de lucros aos sócios é isenta de imposto de renda (na fonte e na declaração dos beneficiários), contanto que sejam observadas as regras previstas na legislação de regência, atinentes à forma de tributação da pessoa jurídica, e que estão abrangidos pela isenção 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, como se infere da interpretação combinada dos artigos 1007 e 1053 do Código Civil, acima transcritos.

Da análise do Contrato Social (fl. 64-68) e posteriores Alterações, verifica-se a cláusula que possui a seguinte redação:

9. O exercício social termina em 31 de dezembro de cada ano. Nessa data será levantado o balanço patrimonial, a demonstração de resultado do exercício e demais demonstrações financeiras exigidas por lei. O lucro líquido porventura apurado será distribuído entre os sócios, na proporção entre eles decidida ou levado à conta de lucros não distribuídos, de acordo com deliberação dos sócios. Inexistindo deliberação expressa dos sócios para a distribuição de lucros, entender-se-á que eles serão levados à conta de lucros não distribuídos.

Parágrafo Único - A Sociedade levantará balanços intermediários e, com base neles, poderá distribuir lucros ou levá-los à conta de lucros não distribuídos, de acordo com deliberação dos sócios.

Fixado o quadro lógico jurídico e o conjunto fático probatório do caso em exame cabe a seguinte interpretação sistemática:

1) A expressão in fine, de acordo com deliberação dos sócios, refere-se às hipóteses dicotômicas: distribuir lucros ou levá-los à conta de lucros não distribuídos;

2) A disposição do Codex Civil, Art. 1.007, integra o contrato social: Salvo estipulação em contrário, o sócio participa dos lucros e das perdas, na proporção das respectivas quotas;

3) Para afastar tal comando normativo, somente uma estipulação expressa quanto à distribuição de lucros desproporcional ao capital social;

4) Não se indispõe contra a livre iniciativa que rege o direito empresarial contida na cláusula que autoriza a liberdade de deliberação dos sócios, mas tal determinação deve ser legítima (emanar dos atos empresariais válidos e eficazes), expressa (veiculadas em instrumentos próprios), prévia (atos anteriores aos fatos contestados) e contemporânea (instrumentos comprobatórios hábeis).

5) Apesar de solicitada pela Auditoria Fiscal não foi apresentado algum outro instrumento que comprovasse tal deliberação de distribuição desproporcional.

Assim, por não restarem atendidas as disposições das legislações que regem a distribuição de lucro, deve ser mantida a parcela apurada neste tópico do lançamento.

(...)

Dos fundamentos da decisão recorrida extraem-se as seguintes conclusões:

- O artigo 150, § 6º da Constituição Federal exige lei específica para a concessão de isenções e o artigo 176 do CTN expressa que a isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão;
- O artigo 111 do CTN dispõe que se interpreta literalmente a legislação tributária pertinente à outorga de isenção;
- Depreende-se da legislação, que os lucros, bem como os prejuízos, devem ser distribuídos na razão direta do capital dos sócios, a menos que forma diversa esteja estipulada no contrato constitutivo da sociedade;
- O contrato social e alterações posteriores estabelecem a possibilidade de distribuição de lucros líquidos apurados “na proporção decidida pelos sócios ou levada à conta de lucros não distribuídos”, **de acordo com deliberação expressa dos sócios**;
- Apesar de solicitada pelo fisco, não houve a apresentação de instrumento comprobatório de tal deliberação de distribuição desproporcional; e
- Por restarem descumpridas as disposições da legislação que rege a distribuição de lucro, deve ser mantida a parcela apurada.

Na hipótese dos autos, a distribuição de lucros foi efetuada de forma desproporcional à participação societária, em desconformidade com cláusula contratual que estabelecia o modo como deveria ser efetivada (deliberação expressa) e em contrariedade à legislação que rege a matéria, de modo que a parcela excedente dos lucros distribuídos foi submetida à tributação, pois sujeita à incidência da contribuição previdenciária.

Não se sustenta o argumento do voto condutor de que a ausência de um documento formal de comprovação da deliberação expressa dos sócios e objeto de cláusula contratual da sociedade, não tem o condão de alterar a natureza do lucro distribuído em proporção diversa da participação no capital social de cada sócio.

Extrai-se da dicção do artigo 111 da Lei nº 5.172 de 1966 (Código Tributário Nacional), que a interpretação da legislação tributária que disponha sobre a isenção deve ser literal:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Acerca da validade do negócio jurídico, relevante trazer à colação os seguintes dispositivos da Lei nº 10.406 de 2002 (Código Civil) aplicáveis ao caso em análise:

Art. 104. A validade do negócio jurídico requer:

I - agente capaz;

II - objeto lícito, possível, determinado ou determinável;

III - forma prescrita ou não defesa em lei.

(...)

Art. 107. A validade da declaração de vontade não dependerá de forma especial, senão quando a lei expressamente a exigir.

(...)

Art. 109. No negócio jurídico celebrado com a cláusula de não valer sem instrumento público, este é da substância do ato.

(...)

Art. 219. As declarações constantes de documentos assinados presumem-se verdadeiras em relação aos signatários.

Parágrafo único. Não tendo relação direta, porém, com as disposições principais ou com a legitimidade das partes, as declarações enunciativas não eximem os interessados em sua veracidade do ônus de prová-las.

Art. 220. A anuência ou a autorização de outrem, necessária à validade de um ato, provar-se-á do mesmo modo que este, e constará, sempre que se possa, do próprio instrumento.

Art. 221. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.

Parágrafo único. A prova do instrumento particular pode suprir-se pelas outras de caráter legal.

É incontestável nos referidos dispositivos acima reproduzidos a necessidade de ser comprovada a validade do ato ou negócio jurídico perante a administração tributária e outros interessados, principalmente nas situações que possam ter implicações fiscais, ainda mais, como ocorre no caso em análise que envolve a isenção de contribuição previdenciária. Acrescente-se, ainda, que as convenções particulares, para serem opostas ao fisco, além de assinadas, devem ser levadas ao registro público.

Para que a distribuição de lucros e resultados aos sócios, em participação não proporcional às cotas do capital da sociedade, possa ser abarcada pela isenção da contribuição previdenciária, há a necessidade de serem preenchidos determinados requisitos legais.

No caso em análise, ainda que houvesse estipulação expressa no contrato social, não houve, por parte do contribuinte, a comprovação do atendimento do requisito de validade do ato jurídico, qual seja, a existência de deliberação expressa por parte dos sócios, motivo pelo qual somente pode ser considerada isenta da contribuição previdenciária, a parcela de lucros distribuídos aos sócios que for proporcional às respectivas cotas societárias, conforme estatuído no artigo 1.007 do 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.

Em vista dessas considerações, assim como já decidido pelo juízo a quo, os pagamentos efetuados aos sócios no percentual que extrapola sua participação societária, prestam-se a retribuir o trabalho e têm natureza de pró-labore, estando sujeitos à incidência de contribuições previdenciárias.

#### **Multa por Descumprimento de Obrigação Acessória. CFL 68.**

Trata-se de multa por descumprimento de obrigação acessória estipulada por lei. A multa foi aplicada em decorrência do contribuinte ter infringido o disposto no artigo 32, inciso IV, § 3º e § 5º da Lei nº 8.212 de 1991, combinado com o artigo 225, inciso IV, § 4º do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048 de 6 de maio de 1999, sujeitando-se à aplicação da multa prevista no artigo 32, § 5º da Lei nº 8.212 de 1991, combinado com o artigo 284, inciso II e 373 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048 de 1999, correspondente ao valor original de R\$ 83.843,65.

Foi relatado pelo juízo a quo que a procedência parcial da impugnação implicou na revisão do lançamento, mas não alterou aspectos quantitativos da infração de obrigação acessória (fl. 1.011).

Assim, uma vez que foi constatado que o contribuinte deixou de informar na Guia de recolhimento do Fundo de Garantia e Tempo de Serviço e Informações a Previdência Social

(GFIP), segurados contribuintes individuais e respectivas remunerações, restou, portanto, caracterizada a ocorrência dos fatos geradores, devendo ser mantido o lançamento.

### **Retroatividade Benigna.**

No caso em análise foram lançadas multas por descumprimento de obrigação principal e de obrigação acessória referente a fatos geradores anteriores à MP nº 449/2008, impondo-se a aplicação da retroatividade benigna, nos termos do artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN.

O advento da MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941 de 2009, promoveu a alteração na redação do artigo 35 da Lei nº 8.212 de 1991, de modo que, para a aplicação da multa em relação à obrigação principal, deverão ser comparados os valores lançados sob o amparo da antiga com a nova redação do artigo do artigo 35 da Lei nº 8.212 de 1991, sendo limitada a multa a 20%; para a multa por descumprimento de obrigação acessória prevista no artigo 32, IV, §§ 4º e 5º da Lei nº 8.212 de 1991, a comparação deve ser feita com a multa devida nos termos do artigo 32-A na redação dada pela Lei nº 11.941 de 2009.

Convém ressaltar que a matéria em questão se encontra sumulada neste Conselho, objeto da Súmula CARF nº 196, de observância obrigatória pelos seus membros, nos termos a seguir:

#### **Súmula CARF nº 196**

**Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 21/06/2024 – vigência em 27/06/2024**

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal, bem como de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449/2008, a retroatividade benigna deve ser aferida da seguinte forma: (i) em relação à obrigação principal, os valores lançados sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deverão ser comparados com o que seria devido nos termos da nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Medida Provisória nº 449/2008, sendo a multa limitada a 20%; e (ii) em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, os valores lançados nos termos do art. 32, IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, de forma isolada ou não, deverão ser comparados com o que seria devido nos termos do que dispõe o art. 32-A da mesma Lei nº 8.212/1991.

### **Interpretação da Norma Punitiva. Violação de Princípios Constitucionais.**

Quanto ao argumento de que a aplicação excessiva da penalidade viola os princípios constitucionais, o CARF não é competente para se pronunciar sobre tal matéria, conforme preconiza a Súmula CARF nº 2:

#### **Súmula CARF nº 2**

**Aprovada pelo Pleno em 2006**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

### **Conclusão**

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, vota-se em dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar a aplicação da retroatividade benigna, nos termos da Súmula CARF nº 196.

*Assinado Digitalmente*

**Débora Fófano dos Santos**