



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

Processo nº 14041.000001/2009-29
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2403-001.963 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de março de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente ALINO & ROBERTO E ADVOGADOS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS PARA OS SÓCIOS DE ESCRITÓRIO DE ADVOCACIA. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Não incide contribuição previdenciária em relação aos lucros distribuídos para os sócios, desde que ela ocorra em consonância com a previsão no Contrato Social.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS PARA EX-SÓCIOS DE ESCRITÓRIO DE ADVOCACIA. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Incide contribuição previdenciária em relação aos valores distribuídos para os ex-sócios.

6% DO VALE TRANSPORTE PAGO PELO EMPREGADOR. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Há incidência de contribuição previdenciária apenas em relação aos 6% do vencimento básico dos segurados empregados, caso o empregador opte por pagá-lo, tendo em vista que se trata de remuneração indireta.

NULIDADE. OCORRÊNCIA.

Deve ser anulado o lançamento que não contenha a discriminação clara e precisa dos fatos geradores, nos termos do art. 37 da Lei nº 8.212/91, vigente à época do fato gerador.

MULTA DE MORA.

Recálculo da multa de mora para que seja aplicada a mais benéfica ao contribuinte por força do art. 106, II, “c” do CTN.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, a) por unanimidade de votos, em manter a atuação sobre os lucros distribuídos para Gerta. b) por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir a tributação incidente sobre os lucros distribuídos aos demais sócios. O conselheiro Paulo Maurício votou pelas conclusões. Vencido o conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari. c) por unanimidade de votos em dar provimento ao recurso para manter apenas 6% do salário base em relação à rubrica Transporte- TRN e manter o levantamento HON- honorários e FPF- a Filial de Salvador. d) por maioria de votos, em dar provimento parcial para afastar os lançamentos DCI, DSE, FPA. Vencido o conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari. e) por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, determinando o recálculo da multa de mora, de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (art. 61, da Lei nº 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte. Vencido o Conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro na questão da multa de mora. Fez sustentação oral o Dr. Leonardo Sperb de Paola - OAB/PR 16.015.

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Marcelo Magalhães Peixoto - Relator

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Marcelo Magalhães Peixoto, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Ivacir Júlio de Souza, Maria Anselma Coscrato dos Santos e Carolina Wanderley Landim.

Relatório

Sirvo-me do Relatório da DRJ, constante nas fls. 310/314 da numeração digital, *in verbis*:

“Trata-se de Auto de Infração de Obrigação Principal —AIOP nº 37.206.051-0 emitido contra a empresa em epígrafe, no montante de R\$ 1.296.010,72 (Um milhão, duzentos e noventa e seis mil, dez reais e setenta e dois centavos), consolidado em 02/01/2009, alusivo às contribuições sociais cota-parte patronal, não declaradas em GFIP e incidentes sobre pagamentos a segurados que prestaram serviços à autuada, tendo por objeto as seguintes rubricas:

Auxílio transporte;

Remunerações pagas a segurados registrados na Folha de pagamento e não declarados em GFIP;

Remunerações pagas a segurados registrados na Contabilidade e não declaradas em GFIP - Filial Salvador;

Remunerações pagas a segurados constantes da Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte — Pessoas Físicas — DIRF — e não declaradas em GFIP;

Remunerações pagas a contribuintes individuais, a título de honorários, registradas na contabilidade e não declarados em GFIP;

Valores pagos, registrados na contabilidade, a sócios (contribuintes individuais), por meio de distribuição de lucros, configurando remuneração não declarada em GFIP.

Conforme Relatório Fiscal, fls. 122/133, da análise da documentação entregue pelo contribuinte (Anexo II e III), verificou-se que não houve declaração em GFIP, nem incidência de contribuição social sobre as seguintes rubricas:

Fonte: folha de pagamento.

Desconto de VTR período 01/2004 a 12/2004

Fonte: contabilidade.

Descrição conta da contabilidade:

Cód. 50237 — Honorários — pessoa física - período 01/2004 a 12/2004

Cód. Vários — Lucros distribuídos - período 01/2004 a 12/2004

Cód. 50521 salários — Filial Salvador— período 11/2004 a 12/2004

Fonte: DIRF

Cód. Rendimento do trab. Assalariado — período 01/2004 a 12/2004

Cód. Rendimento do trab. Sem vínculo empregatício — período 01/2004 a 12/2004.

Os valores das rubricas supracitadas, discriminadas por trabalhador, encontram-se no anexo I.

Quanto ao transporte, informa a fiscalização que a empresa não efetuou o desconto de 6% do vencimento básico dos segurados empregados, configurando remuneração indireta. A contribuinte declarou que, por liberalidade e norma interna ajustada, não efetua o desconto de 6% (seis por cento) a recair sobre o salário básico de seus empregados.

No que concerne à distribuição de lucros, da análise da contabilidade da empresa, não foram identificados pagamentos de honorários aos sócios, apenas o pagamento de distribuição de lucros, registrados na contabilidade. Ressalta que tais pagamentos eram efetuados mensalmente, constituindo-se, portanto, em aditamento de resultado ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício. Relaciona nominalmente os sócios beneficiários e o correspondente valor pago.

Frisa ter a empresa esclarecido que os advogados nominados, no referido termo, não recebem qualquer remuneração decorrente de trabalho. Referidos advogados são sócios da sociedade autuada, conforme contrato social em vigor, à ocasião, e, dos resultados auferidos pela sociedade, recebem dividendos decorrentes de sua participação.

Quanto a valores pagos a prestadores de serviços — pessoas físicas — não declarados em GFIP, trata-se de pagamentos a prestadores de serviços, pessoas físicas, registrados na contabilidade conta código 50237 — Honorários — pessoas físicas, e não declarados em GFIP.

Os valores divergentes entre os constantes da DIRF e GFIP referem-se a pagamentos a segurados empregados, competência dezembro/2004 e contribuintes individuais declarados na Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte — DIRF, e não relacionados na Folha de pagamento e GFIP.

Há ainda remunerações constantes da folha de pagamento e não declaradas em GFIP, e salários da filial de Salvador, das competências novembro e dezembro de 2004- a empresa não apresentou folha de pagamento e nem declarou em GFIP despesas com salários da filial de Salvador— BA, registradas na contabilidade na conta 50521.

Os fatos geradores desta Autuação constam nos seguintes levantamentos:

TRN — Transporte não declarados em GFIP;

HON — Honorários pagos a Contribuintes Individuais não declarados em GFIP;

LUC – Lucros Distribuídos em desacordo com a legislação e não declarados em GFIP;

DCI – Valores Pagos a contribuintes individuais não declarados em GFIP (batimento DIRF X GFII');

DSE – Valores pagos a segurados empregados não declarados em GFIP (batimento DIRF X GFIP);

FPA — Folha de pagamento não declarada em GFIP;

FPF — Salários da Filial não declarados em GFIP.

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada do lançamento em 09/01/2009, a autuada apresentou impugnação tempestiva em 06/02/2009 (fls. 209/231), alegando, em apertada síntese:

- que a empresa se configura como sociedade simples de fins econômicos e, por isso, não apura propriamente lucros, mas sim resultado. Há uma clara distinção entre o valor que é pago ao sócio-gerente como remuneração (pró-labore) e os valores que são entregues a todos os sócios como dividendos de sua participação nos resultados da sociedade. Que os sócios que não gerenciam a sociedade, mais que servirem à sociedade, servem-se da sociedade para realizarem as suas atividades como advogados, sendo sua remuneração vinculada aos resultados dessa atividade;

- que a interpretação dada ao art. 201, § 5º do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, extrapola a interpretação da Lei e corresponde a uma ficção jurídica;

- ainda que se entendesse que uma parcela da remuneração paga aos sócios que não gerenciam a sociedade devesse ser considerada coleio pro labore, tal parcela jamais poderia ser considerada equivalente ao total dos dividendos recebidos, mas sim limitada ao valor do pro labore pago ao efetivo sócio-gerente. Desse modo, seria de se reduzir a base de incidência do tributo;

- aduz a distinção entre profissões liberais e atividades empresariais, citando a Lei nº 8.906/94 — Estatuto da OAB, sendo preciso estabelecer com precisão a qualificação jurídica da impugnaste para não submetê-la a regime de funcionamento e distribuição de lucros; no caso, o correto é de resultados das atividades comerciais ou empresariais;

- que a remuneração pelo trabalho prestado à sociedade (pro labore) é devida apenas ao sócio gerente, e não aos demais sócios que não exercem funções de direção na sociedade;

- haver falta de base legal do artigo 201, §5º do RPS;

- que, ainda que fosse exigível, a parcela da remuneração dos sócios que não exercem atividade de direção, pro labore, não poderia exceder o valor pago ao verdadeiro sócio-gerente;

- a insubsistência do lançamento relativo à rubrica auxílio transporte, já que o desconto de 6% é uma faculdade e não uma obrigação. E, caso assim não se

entenda, o valor lançado deveria limitar-se a essa parcela, não podendo alcançar o valor total dos vales transporte;

- quanto às demais rubricas constantes na autuação: Remunerações pagas a segurados registrados na Folha de pagamento e não declarados em GFIP; Remunerações pagas a segurados registrados na Contabilidade e não declaradas em GFIP- Filial Salvador; Remunerações pagas a segurados constantes da Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte — Pessoas Físicas — DIRF — e não declaradas em GFIP - Remunerações pagas a contribuintes individuais, a título de honorários, registradas na contabilidade e não declarados em GFIP, alega não haver qualquer irregularidade contábil que as justifiquem, além de haver a ausência de imputação clara e circunstanciada no relatório fiscal, o que acarretaria cerceamento de defesa.

Não obstante, produz as seguintes alegações quanto a essas rubricas:

Remunerações pagas a segurados constantes da Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte — Pessoas Físicas — DIRF — e não declaradas em GFIP- alega que, geralmente, há correspondência entre tais documentos fiscais, mas ela não é absoluta. No caso, o principal lançamento de R\$ 201.448,18 refere-se a uma participação dos empregados nos resultados da Sociedade, que seguiu o regramento da Lei 10.101/2000, excluída, pois, da incidência da contribuição previdenciária por força do art. 28, § 9º, 'j' da Lei 8.212/91;

- Remunerações pagas a segurados registrados na Contabilidade e não declaradas em GFIP- Filial Salvador- alega ter havido um equívoco no seu preenchimento com a troca de CNPJ. No lugar do CNPJ da filial, utilizou-se o da matriz; sendo o lançamento insubsistente, já que houve declaração e o tributo foi pago;

- Remunerações pagas a contribuintes individuais, a título de honorários, registradas na contabilidade e não declaradas em GFIP: nessa rubrica, várias diferenças apontadas pela fiscalização são fruto de uma análise superficial e já foram identificadas como inexistentes. O problema é que boa parte dos lançamentos relatados o foram por agregados, o que atrapalha a confecção de relatórios comprobatórios das teses de defesa. Assevera que a impugnante juntará, tão logo disponíveis, explicações e relatórios documentados sobre tais rubricas.

Por fim, requer o julgamento desta autuação conjuntamente com as demais autuações lançadas nessa ação fiscal, por estarem correlacionadas. No mérito, requer a improcedência do lançamento, ou que sejam reduzidas as bases de cálculo apuradas.

Em 01/04/09, a impugnante protocolou adendo à impugnação inicial (fls. 271/273), na qual anexa documentos, alegando que os mesmos comprovam que o lançamento 'remunerações pagas a segurados constantes em DIRF e não declarados em GFIF' é insubsistente, isso porque, esse lançamento diz respeito a pagamento recebido por funcionários a título de participação nos lucros e resultados, em dezembro de 2004 (anexa cópia do contrato de participação). Acrescenta a improcedência da mesma parte do lançamento da GFIP que inclui os valores de férias, os quais foram retidos em dezembro de 2004 e, por essa razão, equivocadamente considerados pelo Fisco previdenciário como sujeitos à tributação naquele mês. Alega que, no caso, o fato gerador do Imposto de renda é considerado em dezembro de 2004, mas as contribuições previdenciárias incidentes sobre as férias só incidem no mês de janeiro de 2005.

Alega ainda não ter sido considerada a dedução da base de cálculo prevista na Medida Provisória nº 202/04, quanto ao lançamento 'remunerações pagas a segurados constantes em DIRF e não declaradas em GFIP'; inconsistência no lançamento 'folha de pagamento não declarada em GFIP'; pelo fato de o resumo da folha de pagamento, no ano de 2004, coincidir com as informações declaradas em GFIP, havendo diferenças quanto à funcionária Luciene de Azevedo Alves, não considerada pelo fisco nos meses fiscalizados.

Afirma que, no lançamento 'honorários não declarados em GFIP', as diferenças apuradas devem-se aos pagamentos destinados a ex-sócios, e decorrentes de distribuição de resultados, e não de remuneração por eventual trabalho prestado."

DA DECISÃO DA DRJ

Após analisar os argumentos da Recorrente, a Delegacia da Receita do Brasil de Julgamento em Brasília-DF, por meio da 5ª Turma da DRJ/BSB, prolatou o Acórdão nº 03-34.234, de fls. 309/318, mantendo procedente o lançamento, conforme ementa que abaixo se transcreve, *in verbis*:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

AIOP nº 37.206.051-0

ANTECIPAÇÃO DE LUCRO/DIVIDENDO

É preceito constitucional que somente a lei poderá conceder isenção, redução de alíquota ou de base de cálculo, anistia, remissão e outros incentivos e benefícios fiscais (§ 6.º, art. 150, CF/88).

CERCEAMENTO DE DEFESA

Não se caracteriza quando, na impugnação apresentada, o contribuinte denota pleno conhecimento dos itens da exigência fiscal.

VALE TRANSPORTE

Somente o Vale-Transporte concedido nas condições e limites definidos na Lei nº 7.418/85 não constitui base de incidência de contribuição previdenciária.

IMPUGNAÇÃO

Não basta alegar, o contribuinte deve produzir prova, convincentemente, dos fatos alegados e oferecer os elementos que juridicamente desconstituam o lançamento, ao formular a impugnação ou o recurso.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido"

DO RECURSO

Inconformada, a Recorrente interpôs, tempestivamente, Recurso Voluntário (fls. 321/340), requerendo a reforma do Acórdão da DRJ, com os mesmos argumentos da Impugnação.

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto, Relator

DA TEMPESTIVIDADE

Conforme registro de fl. 468, o recurso é tempestivo e reúne os pressupostos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

DA DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS

A Fiscalização entendeu que a Recorrente não pagou honorários aos sócios, apenas distribuiu lucros mensalmente, constituindo adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício, motivo pelo qual considerou esses valores como sendo remuneração não declarada em GFIP.

Para tanto, colaciona-se trecho dos motivos expostos no Relatório Fiscal, fl. 135:

33. Analisando a contabilidade da empresa não foram identificados pagamentos de honorários aos sócios, apenas o pagamento de distribuição de lucros, registrados na contabilidade, conforme abaixo discriminado. Cabe ressaltar que tais pagamentos eram efetuados mensalmente, constituindo-se, portanto, em adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício. São os seguintes os sócios beneficiários dos pagamentos:

(...)

34. Intimada a informar, discriminando por competência a remuneração decorrente do trabalho exercido pelos sócios, a empresa esclareceu "... que os advogados nominados no referido termo não receberam qualquer remuneração decorrente de trabalho. Referidos advogados são sócios da sociedade ALINO & ROBERTO E ADVOGADOS, conforme contrato social em vigor à ocasião, e, dos resultados auferidos pela sociedade, receberam dividendos decorrentes da sua participação."

35. Diante da falta de discriminação entre a remuneração do trabalho e a decorrente da remuneração do capital os pagamentos acima relacionados foram considerados por esta fiscalização, como base de cálculo para a Previdência Social.

Por outro lado, a Recorrente sustenta que, *in verbis*:

"No caso da Alino & Roberto e Advogados —sociedade de advogados que se configura como sociedade civil simples de fins econômicos e, por isso, não apura propriamente lucros, mas sim resultados — há uma clara discriminação entre o valor que é

pago ao sócio-diretor como remuneração por seu trabalho em prol da administração da sociedade (pro labore) e os valores que são entregues a todos os sócios como dividendos de sua participação nos resultados da sociedade. Nesse sentido, não há nada de irregular no fato de os sócios que não gerenciam a sociedade não receberem quaisquer valores por seu trabalho em prol da sociedade, já que, mais do que servirem à sociedade, servem-se da sociedade para realizar a sua atividade como advogados, sendo sua remuneração vinculada aos resultados dessa atividade.” (sem destaque no original)

Primeiramente, antes de adentrar ao mérito da incidência ou não de contribuição previdenciária no presente caso, há de se destacar a exposição dos motivos do fiscal e a nulidade da autuação em razão da “presunção absoluta” realizada.

Conforme exposto acima, o fiscal considerou tratar-se de rendimentos obtidos decorrente trabalho pelo simples fato de não haver discriminação entre pró-labore, que não é recebido pelos sócios, e a distribuição de lucros.

A partir disto, considera todos os valores distribuídos aos sócios como se rendimento do trabalho fosse. Ora, estes são os motivos expostos e apenas com relação a isto deve o julgador adentrar ao mérito da autuação.

AUTO DE INFRAÇÃO ELETRÔNICO – NULIDADE – ALTERAÇÃO DOS FUNDAMENTOS DE FATO NO JULGAMENTO DE SEGUNDA INSTÂNCIA. Se a autuação toma como pressuposto de fato a inexistência de processo judicial em nome do contribuinte, e o contribuinte demonstra a existência desta ação, bem como que figura no pólo ativo, deve-se reconhecer a nulidade do lançamento por absoluta falta de amparo fático. Não há como manter a exigência fiscal por outros fatos e fundamentos, senão aqueles especificamente indicados no lançamento. Teoria dos motivos determinantes. (CARF, Terceira Seção, Processo nº 10480.008987/2002-89, Recurso nº 239.774 Voluntário, Acórdão nº 3403-000.811 – 4ª Câmara/3ª Turma Ordinária, Sessão de 4 de fevereiro de 2011, relator Ivan Allegretti)

Os atos do fiscal ferem os princípios constantes no art. 2º da lei que rege o processo administrativo federal, Lei n. 9.784/99, quais sejam, o da motivação dos atos, razoabilidade e proporcionalidade.

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

A motivação, apesar de formalmente existente, uma vez que o fiscal informa que está considerando as importâncias pagas como se pró-labore fosse, ela não encontra amparo em qualquer motivo, ou seja, seu fundamento, pressuposto de fato e de direito que serve para sua prática, marcando o ato, *data venia*, pela arbitrariedade em razão de “presunção absoluta” sem respaldo fático.

Destarte, na situação vertente, caberia a autoridade lançadora fazer prova do contrário do alegado como também provado pelo contribuinte. Nesse sentido, Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martinez López, com muita propriedade, ensinam que:

A palavra ônus, do latim onus, significa carga, peso, encargo, obrigação. Quando se indaga a quem cabe o ônus da prova, quer se saber a quem cabe a obrigação de prover os elementos probatórios suficientes para a formação do convencimento do julgador. O Direito distribui o ônus entre os litigantes de forma coerente com o ônus da informação e se inspira no critério da igualdade entre partes. Como regra geral, cabe àquele que pleiteia um direito provar os fatos, sendo facultado a outra parte reagir à pretensão e infirmá-la com outras provas.

No processo administrativo fiscal, tem-se como regra que aquele que alega algum fato é quem deve provar. Então, o ônus da prova recai a quem dela se aproveita. Assim, se a Fazenda alega ter ocorrido fato gerador da obrigação tributária, deverá apresentar a prova de sua ocorrência. Se, por outro lado, o interessado aduz a inexistência da ocorrência do fato gerador, igualmente, terá que provar a falta dos pressupostos de sua ocorrência ou a existência de fatores excludentes.

Para tanto, veja-se o precedente do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda que trata da existência de prova segura para o lançamento do crédito:

Após o advento do Código Tributário Nacional, que consagrou o princípio da reserva legal na atividade administrativa de lançamento, as exigências tributárias somente poderão ser formalizadas com prova segura, a cargo de quem alega, dos fatos que velem o auferimento de receita passível de tributação, ou mediante a demonstração de que ocorreram aqueles fatos expressamente arrolados pela lei, como presunções de omissões de receita. Se for certo que as presunções hominis ou facti, não se prestam para alicerçar a incidência do imposto sobre a renda, como é cediço na doutrina e na jurisprudência, impossível a manutenção da exigência quando se baseia em simples ilação.²

Nesse sentido também, a Câmara Superior de Recursos Fiscais já decidiu pela inidoneidade da presunção, conforme se depreende do Acórdão 401-06-015, Processo nº 11080.008088/2001-71, Recurso nº 101-133.140 Especial do Procurador, *in verbis*:

PRESUNÇÃO COMO MEIO DE PROVA - Presunção é a ilação que se tira de um fato conhecido para provar a existência de um fato desconhecido. Sua validade repousa em três requisitos: o da gravidade, o da previsão e o da concordância, não prosperando a ilação quando os indícios escolhidos autorizem conclusões antípodas, como ocorreu no caso concreto. **Incumbe ao Fisco provar que o ato se fez na contra-mão da lei de regência com o propósito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação**

¹ NERDER, Marcos Vinicius. LOPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 213/214.

² Recurso nº 116.065, com ementa publicada no DOU de 29 de junho de 1999. p.3.

Analisando a matriz constitucional da Contribuição Previdenciária prevista no art. 195 da Constituição Federal, temos o que segue:

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

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Do exposto, verifica-se que o fato gerador das contribuições previdenciárias é a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício. Logo, não há previsão constitucional para a incidência de contribuição previdenciária em relação ao lucro distribuído aos sócios.

Ademais, na Lei n. 8.212/91 não há qualquer previsão de incidência da contribuição previdenciária em relação ao lucro. Diferente, por exemplo, da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL, que há previsão na Lei n. 7.689/88.

Conforme transcrito alhures, a Recorrente sustenta que há uma discriminação entre o pró-labore pago ao sócio-diretor (aquele que administra o escritório), como remuneração, e os valores que são entregues a todos os sócios, como dividendos de suas participações nos resultados da sociedade, fls. 344/343, em especial folhas 345, 357 – “Lucros Distribuídos” e 346, 348, 354, 356 – “Pró-Labore”.

A hodierna doutrina dispõe no sentido de que não há, na legislação tributária, nenhuma vedação para o sócio ou acionista receberem apenas os lucros e dividendos³, *in verbis*:

“A nosso ver, em qualquer sociedade, os sócios ou acionistas podem optar por não querer perceber remuneração (pró-labore), aceitando apenas os lucros ou dividendos. Não há em nosso ordenamento jurídico norma que obrigue ao sócio ou acionista receber o pagamento de pró-labore.

Muito pelo contrário; trata-se de uma opção do sócio/acionista administrador de uma sociedade, que pode tanto angariar parte do pagamento por força de pró-labore e a outra parte a título de lucro/dividendo, como optar por perceber tudo somente como lucro/dividendo.” (sem destaque no original)

³ Contribuições previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais / Autores: Elias Sampaio Freire, Marcelo Magalhães Peixoto (coordenadores) – São Paulo: MP Editora, 2012. P. 347.

Sendo, outrossim, o entendimento exarado pelo STJ no julgamento do REsp n. 510.810/MG, onde transcrevo alguns trechos, *in verbis*:

“Analisando o contrato social da Impetrante, fls. 12/32, extrai-se que este nunca previu o pagamento de pro labore aos sócios em decorrência dos serviços de advocacia prestados a terceiros, mas estabeleceu a distribuição dos lucros auferidos segundo os critérios determinados pelos sócios majoritários.

Não se deve olvidar, por outro lado, que retirada a título de pro labore está tão-somente prevista como contraprestação pelo trabalho profissional prestado à sociedade (doc. Fls. 14), não havendo notícia nos autos da realização de pagamento aos sócios a tal título.

(...)

Desta forma, levando-se em consideração a previsão contratual segundo a qual o lucro apurado pela sociedade seria distribuído conforme deliberação dos sócios majoritários, podendo ser antecipações por conta do resultado final do exercício e o disposto no documento de fls. 46, atestando que os valores percebidos pelos sócios estão contabilizados exclusivamente sob a rubrica ‘distribuição de lucros’, entendo que deve ser mantida a sentença a quo, que concedeu a segurança aos impetrantes para reconhecer o direito líquido e certo da impetrante de não se sujeitar, a partir de setembro de 1988, ao recolhimento da contribuição social incidente sobre a remuneração de autônomos e empresários, disciplinada pelo art. 1º, I, da Lei Complementar nº 84/96, atualmente regida pelo art. 22, III, da Lei nº 8.212/91, com redação que lhe foi conferida pelo art. 1º da Lei nº 9.876/99.”

Também, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, recentemente, em 21 de junho de 2012, prolatou acórdão neste sentido, em voto vencedor de lavra do presidente da 3ª Câmara, 1ª Turma, Marcelo Oliveira, *in verbis*:

Assunto: Contribuições Previdenciárias

Período de Apuração: 01/01/2006 a 21/12/2007

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. REMUNERAÇÃO DOS SÓCIOS. PRÓ-LABORE E DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. NECESSIDADE DISCRIMINAÇÃO.

As remunerações por pró-labore e participação nos resultados devem restar cabalmente discriminadas, de maneira a evitar a incidência da contribuição previdenciária sobre o total dos valores pagos aos sócios à luz do disposto no inciso II do § 5º do artigo 201 do Regulamento da Previdência Social.

No caso, a discriminação ocorreu, não havendo que se falar em incidência de contribuição previdenciária sobre a parcela referente a lucros.

ALEGAÇÃO DE CARÁTER CONFISCATÓRIO DE MULTA. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO. EXACERBAÇÃO DE COMPETÊNCIA. SÚMULA 02 DO CARF.

A tentativa de afastar a aplicação de multa no caso em comento encontra seu fundamento no caráter confiscatório da multa, o que seria vedado pela Constituição Federal. Reconhecer a existência de confisco é o mesmo que reconhecer a inconstitucionalidade da sua incidência. A apreciação de matéria constitucional em tribunal administrativo exacerba sua competência originária que é a de órgão revisor dos atos praticados pela Administração, bem como invade competência atribuída especificamente ao Judiciário pela Constituição Federal. Incidência da Súmula 02 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. APLICAÇÃO À COBRANÇA DE TRIBUTOS.

Súmula do Segundo Conselho de Contribuintes diz que é cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic para títulos federais.

MULTA MORATÓRIA. PENALIDADE MAIS BENÉFICA.

O não pagamento de contribuição previdenciária constituía, antes do advento da Lei nº. 11.941/2009, descumprimento de obrigação acessória punida com a multa de mora do art. 35 da Lei nº. 8.212/1991.

Revogado o referido dispositivo e introduzida nova disciplina pela Lei 11.941/2009, devem ser comparadas as penalidades anteriormente prevista com a da novel legislação (art. 35 da Lei nº. 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº. 9.430/1996), de modo que esta seja aplicada retroativamente, caso seja mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, “c” do CTN).

Não há que se falar na aplicação do art. 35-A da Lei nº. 8.212/1991 combinado com o art. 44, I, da Lei nº. 9.430/1996, já que estes disciplinam a multa de ofício, penalidade inexistente na sistemática anterior à edição da MP 449/2008, somente sendo possível à comparação com multas de mesma natureza. Assim, deverão ser cotejadas as penalidades da redação anterior e da atual do art. 35 da Lei nº. 8.212/1991.

Recurso Voluntário Provido.

(CARF. 2ª Seção. Processo nº. 10140.720487/2010-80, Recurso n. 999.999 Voluntário, Acórdão 2301-002.905 – 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária, Sessão de 21 de junho de 2012)

Feitas essas considerações, passo a analisar o caso concreto. No Relatório Fiscal de fls. 127/138, especificamente na fl. 135, a Fiscalização listou os sócios que receberam os lucros, quais sejam:

- Paula Frassinetti Viana Atta-OAB/DF 6319, conta: 29308, valor recebido: R\$ 597.719,73;
- José da Silva Caldas—OAB/DF 6002, conta: 29309, valor recebido: R\$ 273.518,52;
- Cláudio Santos da Silva—OAB/DF 10081, conta: 29310, valor recebido: R\$ 429.683,10;
- Rodrigo Peres Torelly—OAB/DF 12557, conta: 29311, valor recebido: R\$ 164.868,86;
- Eryka Farias de Negri — OAB/DF 13372, conta: 29314, valor recebido: R\$ 253.822,15;
- Marcelise de M. Azevedo — OAB/DF 13811, conta: 29315, valor recebido: R\$ 132.963,43;
- Luciana M. Barbosa — OAB/DF 1245300, conta: 29316, valor recebido: R\$ 68.516,05;
- Damares Medina R. de Oliveira—OAB/DF 14489, conta: 29317, valor recebido: R\$ 30.432,98;
- Gerta C. S. Falsei—OAB/DF 17080 (ago a dez/04), conta: 29324, val.recebido: R\$ 12.206,05;
- Shigueru Sumida — OAB/DF 14870, conta: 29327, valor recebido: R\$ 105.572,10;
- Beatriz Verissimo de Sena — OAB/DF 15777, conta: 29328, valor recebido: R\$ 74.232,06;
- Alexandre Simões Lindoso — OAB/DF 12067, conta: 29330, valor recebido: R\$ 295.183,94;
- Mauro de Azevedo Menezes — OAB/DF 10826, conta: 73674, valor recebido: R\$ 257.711,59
- André Luiz Queiroz Sturaro — OAB/DF 12051, conta: 73675, valor recebido: R\$ 57.513,74;

Analisando a Décima Terceira e Décima Quarta Alterações do Contrato Social constantes nas fls. 100/107, especificamente nas fls. 101 e 106, verifico que todos os advogados listados acima constam no Contrato Social da Recorrente como sócios, exceto a Gerta Falsei – OAB/DF 17.080 que apenas passou a fazer parte do quadro social em momento posterior.

A Décima Segunda Alteração e Consolidação do Contrato Social, constante nas fls. 94/99, especificamente a “4ª Modificação”, que reformou a redação da “cláusula treze”, que vigorou à época do fato gerador, dispõe o seguinte acerca da Distribuição e Pagamento de Honorários, *in verbis*:

“TREZE — DISTRIBUIÇÃO E PAGAMENTO DE HONORÁRIOS — Os honorários de êxito recebidos pela Sociedade serão distribuídos mensalmente, no primeiro dia útil, após a apuração do respectivo valor depositado em conta

corrente, e de acordo com as regras definidas nos parágrafos desta cláusula e planilhas aprovadas pelos Sócios, que as rubricarão para constituírem parte integrante do Contrato Social. Serão, ainda, para efeito de aplicação das referidas regras e planilhas, respeitadas as retenções para a constituição do Fundo de Reserva, Imposto de Renda, Contribuição Social e Previdência Social, bem como os percentuais previstos neste contrato. Incluem-se nas retenções quaisquer espécies de contribuições, taxas ou impostos que incidam sobre o valor pago a cada Sócio ou que sejam do dever da própria Sociedade pagar.”

De acordo com o Contrato Social, concluo que os citados advogados não receberam remuneração decorrente do trabalho desenvolvido, mas lucros auferidos pela Recorrente, prática não vedada pelo ordenamento jurídico brasileiro, como destacado alhures.

Ademais, esclareça-se desde já que a relação contratual entre advogados é regido por normas específicas, em especial o Estatuto da OAB e seu regulamento, que estabelecem que os advogados podem reunir-se em sociedade civil de prestação de serviço de advocacia, sem vínculo de emprego, para percepção de resultados, *in verbis*:

Art. 15. *Os advogados podem reunir-se em sociedade civil de prestação de serviço de advocacia, na forma disciplinada nesta Lei e no Regulamento Geral.*

§ 1º A sociedade de advogados adquire personalidade jurídica com o registro aprovado dos seus atos constitutivos no Conselho Seccional da OAB em cuja base territorial tiver sede.

§ 2º Aplica-se à sociedade de advogados o Código de Ética e Disciplina, no que couber.

§ 3º As procurações devem ser outorgadas individualmente aos advogados e indicar a sociedade de que façam parte.

§ 4º Nenhum advogado pode integrar mais de uma sociedade de advogados, com sede ou filial na mesma área territorial do respectivo Conselho Seccional.

§ 5º O ato de constituição de filial deve ser averbado no registro da sociedade e arquivado junto ao Conselho Seccional onde se instalar, ficando os sócios obrigados a inscrição suplementar.

§ 6º Os advogados sócios de uma mesma sociedade profissional não podem representar em juízo clientes de interesses opostos. (Estatuto da OAB – Lei 8.906/94)

Art. 39. *A sociedade de advogados pode associar-se com advogados, **sem vínculo de emprego**, para participação nos resultados.*

Parágrafo único. *Os contratos referidos neste artigo são averbados no registro da sociedade de advogados.*

Analizando o Balancete Analítico, devidamente assinado por contabilista habilitado, constante nas fls. 342/441, verifico que de fato a Recorrente sempre distribuiu aos advogados lucros obtidos.

Logo, restou comprovado pela Recorrente que todos os sócios relacionados pela Fiscalização estão no seu Contrato Social, assim como não receberam remuneração, mas lucros obtidos, nos termos da cláusula treze do Contrato Social.

Coaduno com o entendimento doutrinário e jurisprudencial destacados alhures, no sentido de que não há nenhum impedimento ao sócio receber apenas distribuição dos lucros, em detrimento da remuneração.

Deve, portanto, o lançamento ser anulado no que se refere ao lucro distribuído, vez que não integra o salário de contribuição.

HONORÁRIOS PAGOS A CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS

No que se referem aos honorários pagos a contribuintes individuais, a Recorrente sustenta que são honorários devidos aos ex-sócios, decorrentes da distribuição de resultados e não remuneração por eventual trabalho prestado à sociedade.

Alega que a distribuição está devidamente prevista na cláusula treze da Décima Primeira e Décima Segunda Alteração do Contrato Social constantes nas fls. 90/99.

No entanto, não assiste razão à recorrente, uma vez que a retirada de alguém do quadro da sociedade exclui o vínculo necessário existente entre elas, pressuposto para distribuição dos lucros, o que caracterizaria a priori, doação e não distribuição.

DO VALE TRANSPORTE

A Fiscalização autuou a Recorrente por entender que a falta do desconto de 6%, prevista no art. 9º, I, do Decreto nº 95.247/87, no vencimento básico **dos segurados empregados** configura remuneração indireta.

Ocorre que, por esse motivo, desconsiderou todo o valor pago a título de vale-transporte, conforme se percebe de trecho do relatório fiscal constante na fl. 134:

28. Cumpre observar que a empresa não efetuou o desconto de 6% do vencimento básico dos segurados empregados conforme acima descrito, configurando remuneração indireta. Intimada, por meio de Termo de Intimação Fiscal, a informar qual a rubrica da folha de pagamento era utilizada para o registro do desconto de 6% referente à participação dos segurados empregados no custeio do vale transporte a empresa declarou que “por mera liberalidade e norma interna ajustada não efetua o desconto de 6% (seis por cento) a recair sobre o salário básico de seus empregados,...”

Contudo, tendo em vista que a remuneração indireta corresponde a apenas 6% do salário base, não há razão para desconsiderar todo o valor pago a título de vale-transporte.

Logo, deve o lançamento permanecer, apenas, em relação aos 6% do vencimento básico dos segurados empregados, que a Recorrente pagou por liberalidade, tendo em vista que corresponde à remuneração indireta.

DCI – VALORES PAGOS A CONTRIBUENTES INDIVIDUAIS NÃO DECLARADOS EM GFIP (BATIMENTO DIRF X GFIP); DSE – VALORES PAGOS A SEGURADOS EMPREGADOS NÃO DECLARADOS EM GFIP (BATIMENTO DIRF X GFIP); FPA – FOLHA DE PAGAMENTO NÃO DECLARADA EM GFIP

Em sua conclusão do relatório fiscal, fl. 136, o auditor informa que os fatos geradores do auto encontrar-se-iam presentes nos levantamentos sob algumas rubricas, dentre elas:

- *DCI – VALORES PAGOS A CONTRIBUENTES INDIVIDUAIS NÃO DECLARADOS EM GFIP (BATIMENTO DIRF X GFIP);*

- *DSE – VALORES PAGOS A SEGURADOS EMPREGADOS NÃO DECLARADOS EM GFIP (BATIMENTO DIRF X GFIP);*

- *FPA – FOLHA DE PAGAMENTO NÃO DECLARADA EM GFIP*

No entanto a Fiscalização não trouxe a descrição clara e precisa dos fatos para embasar os lançamentos referentes às rubricas acima. O que há é apenas a demonstração dos valores no Discriminativo Analítico de Débito – DAD, insuficiente para cumprimento do princípio da motivação dos atos administrativos e do contraditório.

No citado DAD, fls 05/07 e no Relatório de Lançamentos, com relação ao levantamento **DCI**, há uma base de cálculo, para a competência 02/2004, de R\$ 109,53 e, para 12/2004, de R\$ 1.1011,65, apuradas diferenças de R\$ 21,91 e R\$ 202,33, respectivamente.

Para o levantamento **DSE**, há apenas a competência 12/2004, com base de R\$ 201.444,18, alíquota de 20% - Empresa e 1% - SAT/RAT, com diferenças apuradas de R\$ 40.288,84 e R\$ 2.014,44.

Com relação ao **FPA**, competências 01/2004, 02/2004, 04/2004, 05/2004, 06/2004, 07/2004, 08/2004, 09/2004, 10/2004, 11/2004 e 12/2004, os valores apurados teriam a incidência de contribuições, parte empresa 20% e SAT/RAT, 1%, em valores que giram em média entre R\$ 1.246,00.

O ato contraria o art. 37 da Lei nº 8.212/91 vigente à época do fato gerador, *in verbis*:

Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento. (sem destaques no original)

Logo, ante a ausência da discriminação clara e precisa dos fatos geradores, deve o Recurso Voluntário ser julgado procedente no que se referem às rubricas acima.

A Recorrente foi autuada por não apresentar Folha de Pagamento e não declarar em GFIP despesas com salários da filial de Salvador-BA, registradas na contabilidade na conta 50521, rubrica FPF, fl 136 (item 38), competência 11/2004 e 12/2004, conforme DAD de fls. 13/14.

Contudo, a Recorrente não trouxe nenhum argumento de fato ou de direito a fim de invalidar o lançamento. Logo, deve o lançamento ser mantido.

DA MULTA DE MORA

A **multa de mora aplicada** teve por base o artigo 35 da Lei 8.212/91, que determinava aplicação de multa que progredia conforme a fase e o decorrer do tempo e que poderia atingir 50% na fase administrativa e 100% na fase de execução fiscal. Ocorre que esse artigo foi alterado pela Lei 11.941/2009, que estabelece que os débitos referentes a contribuições não recolhidas no prazo previsto em lei, serão acrescidos de multa de mora nos termos do art. 61, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, **que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%.**

Tendo em vista que o artigo 106 do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, comine-lhe penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei 9.430/96 em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91 (presente no crédito lançado neste processo), para determinação e prevalência da multa mais benéfica, **no momento do pagamento.**

CONCLUSÃO

Do exposto, **dou provimento parcial** ao recurso para manter a autuação sobre os lucros distribuídos para Sra. Gerta Falsei – OAB/DF 17.080, excluindo a tributação incidente sobre os lucros distribuídos aos demais sócios. Excluir da base de cálculo da Contribuição Previdenciária as rubricas: DCI, DSE e FPA; em relação à rubrica TRN, manter apenas em relação aos 6% do salário base; assim como para determinar o recálculo da multa de mora, de acordo com o disposto no art. 35, *caput*, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/2009 (art. 61, da Lei nº 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte.

Marcelo Magalhães Peixoto