



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO 10280.724396/2012-81

ACÓRDÃO 2101-003.123 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

SESSÃO DE 21 de maio de 2025

RECURSO VOLUNTÁRIO

RECORRENTE DAN DISTRIBUIDORA LTDA

INTERESSADO FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 31/10/2007 a 31/12/2008

RECURSO VOLUNTÁRIO. MATÉRIA ESTRANHA À LIDE. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece do recurso voluntário que aborda matéria que não tenha relação direta com o lançamento.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. ANÁLISE EM SEDE RECURSAL. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO CONHECIMENTO. CONSUMATIVA.

Não sendo matéria de ordem pública, resta prejudicada a análise de matéria não suscitada na impugnação, por força do artigo 17, do Decreto nº 70.235/72 restando configurada não a preclusão consumativa, o que conduz ao não conhecimento do recurso interposto.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PAGAMENTO A SÓCIOS EM DESACORDO COM A LEI. NATUREZA REMUNERATÓRIA.

A parcela dos valores pagos a título de juros sobre o capital próprio excedente ao montante que poderia ser pago em conformidade com a legislação, presta-se a retribuir o trabalho e não o capital, estando sujeita à incidência de contribuições previdenciárias.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, deixando de conhecer dos argumentos referentes ao PTA nº. 10280.724267/2012-92, assim como o argumento relacionado ao aproveitamento do IRRF com as contribuições previdenciárias devidas; e na parte conhecida, por maioria de votos, negar-lhe

provimento. Vencido o Conselheiro Wesley Rocha, que votou pelo provimento e apresentou voto divergente.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa – Relatora

Assinado Digitalmente

Mario Hermes Soares Campos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Ana Carolina da Silva Barbosa, Cleber Ferreira Nunes Leite, Raimundo Cassio Goncalves Lima (substituto[a] integral), Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Wesley Rocha, Mario Hermes Soares Campos (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 434/438) interposto por DAN DISTRIBUIDORA LTDA em face do Acórdão nº. 16-079.649 (e-fls. 402/404) que julgou a Impugnação improcedente, assim ementado:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 31/10/2007 a 31/12/2008

Ementa: CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA.

VALORES PAGOS AOS SÓCIOS A TÍTULO DE JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PARTE QUE EXCEDE O LIMITE LEGAL.

São consideradas remunerações, para fins de incidência das contribuições previdenciárias, as importâncias percebidas à guisa de juros sobre o capital próprio pagas acima do limite individual permitido, previsto em lei específica.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em sua origem, foram lavrados dois Autos de Infração para exigência do seguinte:

AI Contribuição Previdenciária da Empresa, no montante de R\$ 1.659.757,45, consolidado em 17/12/2012, DEBCAD nº 37.391.039-8 (Auto de Infração da Obrigação Principal – AIOP), referente a contribuições destinadas à Seguridade Social, **correspondentes à parte da empresa e do financiamento dos benefícios**

concedidos em razão de remunerações a contribuintes individuais, parte patronal, de que trata a Lei nº 8.212, de 1991, relativas a competências de dezembro de 2007, e março e dezembro de 2008;

Al Contribuição Previdenciária da Empresa, no montante de R\$ 32.342,40, consolidado em 17/12/2012, DEBCAD Nº 37.391.040-1 (Auto de Infração da Obrigação Principal – AIOA), referente à **apresentação, em GFIP** (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social), **por omissão dos fatos geradores de todas as contribuições**, com infringência da Lei nº 8.212, de 1991.

2. Sói informar que o presente PAF se originou de lançamento de crédito tributário, constituído em sede do PAF nº 10280.724267/2012-92, relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, lavrado pelo fato de pagamento de juros sobre capital próprio(JCP) acima do limite estabelecido na legislação que rege a matéria.

Conforme Relatório Fiscal (e-fls. 10/151), foi constatado o pagamento de Juros sobre o Capital Próprio (JCP) em valor excedente ao limite legal, de modo que devem ser submetidos à tributação pelas contribuições previdenciárias.

O contribuinte foi regularmente notificado e apresentou Impugnação (e-fls. 161/170), sustentando serem os JCP remuneração do capital, não se confundindo com remuneração e portanto, requerendo o cancelamento dos Autos de Infração.

Como adiantado, a Impugnação foi julgada improcedente e o recorrente foi cientificado do resultado de julgamento por meio do DTE, em 26/09/2017, conforme Ciência eletrônica por decurso de prazo (e-fl. 424), tendo apresentado Recurso Voluntário (e-fls. 434/438) em 25/10/2017, requerendo o cancelamento dos Autos de Infração e reinterando, em grande parte, os argumentos trazidos em sede de Impugnação.

Os autos foram encaminhados para o CARF.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Ana Carolina da Silva Barbosa**, Relatora.

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº. 70.235/72. Contudo, o Recurso Voluntário deve ser apenas parcialmente conhecido, uma vez que traz uma série de alegações, com a menção a

trechos da decisão de piso, provavelmente proferida no outro processo, que trata de Imposto de Renda (PTA nº. 10280.724267/2012-92).

É o que se vê, por exemplo, do seguinte trecho:

Quanto ao Imposto de Renda Retido na Fonte que a Autoridade Julgadora entendeu: **“Assim, não sendo possível qualificar a pessoa dos sócios como terceiros em relação à sociedade empresária, impossível que o valor do imposto de renda retido na fonte na fonte seja dedutível do IRPJ devido”**.

Ao que parece, o recorrente mistura os argumentos relacionados aos dois processos, que, apesar de terem base o mesmo fato (distribuição de JCP em excesso/desproporcional), abordam infrações distintas, cuidando os presentes autos apenas do lançamento referente às contribuições previdenciárias.

O recorrente também apresenta no Recurso Voluntário, o que parece ser um pedido de aproveitamento de valores pagos a título de Imposto de Renda retido na Fonte com as contribuições previdenciárias devidas. Vale o destaque para o trecho do Recurso:

Ora, o Imposto de Renda Retido na Fonte sobre os juros sobre capital próprio, poderão servir sim, para deduzir o valor devido à Previdência Social lançada como entende a impugnante sobre a despesa reclassificada de juros sobre o capital próprio para Pró-labore, tendo em vista que, embora retido dos valores pagos aos sócios foram devidamente recolhidos pela empresa impugnante, o que pode ser encontrado nos Sistemas Informatizados dessa Secretaria.

Este pedido não foi trazido em sede de Impugnação e, portanto, não foi apreciado pela DRJ, de modo que não deve ser conhecido.

A preclusão processual é um elemento que limita a atuação das partes durante a tramitação do processo, imputando-lhe celeridade, numa sequência lógica e ordenada dos fatos, em prol da pretendida pacificação social. Humberto Theodoro Júnior¹ nos ensina que preclusão é *a perda da faculdade ou direito processual, que se extinguiu por não exercício em tempo útil*. Ainda segundo o professor, com a preclusão, *evita-se o desenvolvimento arbitrário do processo, que só geraria a balbúrdia, o caos e a perplexidade para as partes e o juiz*. Tal princípio busca garantir o avanço da relação processual e impedir o retrocesso às fases anteriores do processo, encontrando-se fixado o limite da controvérsia, no Processo Administrativo Fiscal (PAF), no momento da impugnação. Os artigos 16 e 17 do Decreto 70.235/1972 assim determinam:

Art. 16. A impugnação mencionará: (...)

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

¹ HUMBERTO, Theodoro Júnior. Curso de direito processual civil. vol. 1. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 225-226.

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

É a impugnação que instaura o litígio administrativo, de modo que **a matéria ventilada no recurso deve guardar correspondência com o que foi alegado originalmente, garantindo a estabilidade da relação processual.** A parte contrária não poderá ser surpreendida com novos argumentos em sede recursal, e foi exatamente o que ocorreu no presente caso. Em seu recurso, o sujeito passivo apresentou este pedido de aproveitamento do IRRF com as contribuições previdenciárias devidas, porém, não é possível inaugurar o debate da matéria em 2ª instância, porquanto o interessado deixou de cumprir regra expressa do art. 17 do Decreto nº 70.235/72 e é condição de admissibilidade recursal o questionamento das matérias pela via impugnatória.

Dessa forma, entendo que os argumentos relacionados ao PTA nº. 10280.724267/2012-92 apresentados no recurso não devem ser conhecidos por falta de controvérsia em relação a incidência de Imposto Sobre a Renda, assim como o argumento relacionado ao aproveitamento do IRRF com as contribuições previdenciárias devidas. Não se conhece de argumento apresentado em recurso voluntário que aborde matéria que não tenha relação direta com o lançamento, ou que tenha sido trazida apenas em sede de Recurso Voluntário.

Diante do exposto, conheço parcialmente do Recurso Voluntário, deixando de conhecer dos argumentos referentes ao PTA nº. 10280.724267/2012-92, assim como o argumento relacionado ao aproveitamento do IRRF com as contribuições previdenciárias devidas.

2. Do Pagamento de Juros Sobre Capital Próprio em excesso aos sócios

Não há dúvidas, no presente caso, de que foram feitos pagamentos a título de JCP aos sócios no 4º Trimestre de 2007 e no 1º e 4º trimestres de 2008, conforme informações declaradas pela empresa em suas DIPJs. Contudo, ao analisar os cálculos dos JCP pagos e contabilizados, verificou-se o seguinte:

7.10.4 As demonstrações apresentadas pelo contribuinte, referentes aos anos calendário de 2007 e 2008 (anexos), não atendem às normas estabelecidas pela legislação de regência para cálculo dos JCP, visto não demonstrarem a aplicação dos três limites, considerando tão somente, o montante dos 50% de Lucros Acumulados de exercício anteriores.

7.10.5 Mesmo para o cálculo linear dos Juros sobre Capital Próprio - JCP, o contribuinte deveria ter apurado os juros remuneratórios, com base nos percentuais estabelecidos pelo Banco Central do Brasil, o que não ocorreu. Por conseguinte, conforme apurado pela fiscalização através das Planilhas anexas ao processo, os pagamentos efetuados aos sócios e por conseguinte as deduções a título de despesas financeiras foram efetuadas a maior, nos períodos em exame, conforme demonstrado nas Planilhas em anexo e que são resumidas abaixo: (...)

7.10.6. Os valores pagos ou creditados aos sócios da pessoa jurídica encontram-se registrados em sua contabilidade, a débito da conta 2.4.5.01.001 -Lucros ou Prejuízos Acumulados e a crédito de Juros sobre Capital Próprio a pagar conta 2.2.1.03.002, ocorrendo nos meses de dezembro de 2007, março de 2008 e dezembro de 2008. Tais valores também foram deduzidos como Despesas Financeiras e encontram-se contabilizados a débito de Juros sobre Capital Próprio, conta 3.4.1.01.09.

Os valores que excederam ao JCP pagos ou creditados em desacordo com a legislação específica foram tributados pelas contribuições previdenciárias, por ter sido considerado remuneração para os sócios. Em razão da mesma irregularidade, foi lavrado Auto de Infração referente ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (PTA nº. 10280.724267/2012-92), visto terem sido deduzidas despesas financeiras a maior. **Este segundo processo foi julgado em primeira instância tendo sido julgada a Impugnação improcedente, mantida a exigência, por unanimidade de votos, estando pendente de distribuição perante o CARF.** A decisão de piso noticiou o Acórdão 16-079.648, que foi assim ementado:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2007, 2008

NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL.

Além de não se enquadrar nas causas enumeradas no artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, e não se tratar de caso de inobservância dos pressupostos legais para lavratura do auto de infração, é incabível falar em nulidade do lançamento quando não houve transgressão alguma ao devido processo legal.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. LIMITE DE DEDUTIBILIDADE. METADE DO LUCRO LÍQUIDO ANTES DOS JUROS OU DOS LUCROS ACUMULADOS E RESERVAS DE LUCRO. DOS DOIS LIMITES O MAIOR.

Segundo o § 1º do art. 9º da Lei nº 9.249/95, a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio não poderá ultrapassar a metade do lucro líquido apurado no período, antes da dedução dos juros, ou a metade dos lucros acumulados e reservas de lucros existentes, dos dois limites o maior, sob pena de constituição do crédito tributário de IRPJ e CSLL correspondente à extrapolação do limite legal.

JUROS REMUNERATÓRIOS DO CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE. LIMITE TEMPORAL. REGIME DE COMPETÊNCIA. PATRIMÔNIO LÍQUIDO. EXERCÍCIOS ANTERIORES. IMPOSSIBILIDADE.

Para efeito de apuração do lucro real, é vedada a dedução de juros, a título de remuneração do capital próprio, que tome como base de referência contas do patrimônio líquido relativas a exercícios anteriores ao do seu efetivo reconhecimento como despesa, por desatender ao regime de competência.

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO COMO DESPESA FINANCEIRA.

O JCP compõe as despesas financeiras, de conformidade com o § 3º do art. 29 e o art. 30 da IN SRF nº 11, de 1996; logo, sua dedução antecede à constituição da provisão do IRPJ e da CSLL.

DEDUTIBILIDADE DO IRF QUANDO DO PAGAMENTO DOS JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO.

Integra o montante do custo ou despesa, e como tal é dedutível, o imposto de renda devido na fonte quando a pessoa jurídica assuma o ônus do imposto e o rendimento pago ou creditado a terceiro seja dedutível como custo ou despesa. Quando a fonte assumir o ônus do imposto, deverá ser efetuado o reajustamento de que trata o § 3º do art. 344 do RIR/99.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008

Ao que não foi objeto de abordagem específica relativamente à CSLL, aplica-se o entendimento esposado quanto ao IRPJ em face da similitude dos motivos de autuação e das razões de impugnação.

Sustenta, o recorrente, que o fato de ter sido feitos pagamentos a maior não desnatura o JCP pago, que os pagamentos foram feitos a sócios que não tinham a condição de empregados e que não prestaram serviços, que há uma contradição entre as duas autuações sofridas em razão de um mesmo fato. Defende que não é possível considerar que houve um excesso de despesa financeira num caso e pagamento de *pró-labore* em outro. Reitera, ainda, o pedido apresentado em sede de Impugnação, de aproveitamento dos valores retidos a título de Imposto de Renda sobre o valor do JCP com as contribuições previdenciárias devidas.

O tema dos Juros sobre o Capital Próprio pagos em contrariedade com a legislação já foi abordado pelo CARF em várias oportunidades. Faço referência aqui ao acórdão nº 2202-003.610, em que a Conselheira Júnia Roberta Gouveia Sampaio faz a seguinte análise, baseada em precedente do STJ: (voto vencido por ter sido vitorioso o entendimento que diante do descumprimento da lei se tributa não apenas o excesso, mas todo o JCP, o que não é objeto de discussão nestes autos, já que a tributação somente se deu sobre o excesso):

Todavia, independente das discussões doutrinárias sobre o tema, a questão da natureza jurídica dos Juros sobre o Capital Próprio - JCP foi analisada pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.200.492-RS, publicado em 22/02/2016 e submetido à sistemática do artigo 543-C. O Recurso recebeu a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. PIS/PASEP E COFINS. INCIDÊNCIA SOBRE JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO - JCP.

1. A jurisprudência deste STJ já está pacificada no sentido de que não são dedutíveis da base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS o valor destinado aos acionistas a título de juros sobre o capital próprio, na

vigência da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003, permitindo tal benesse apenas para a vigência da Lei n. 9.718/98. Precedentes da Primeira Turma:

AgRg nos EDcl no REsp 983066 / RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 01.03.2011; AgRg no Ag 1209804 / RS, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, julgado em 16.12.2010; REsp 1018013 / SC, Rel. Min. José Delgado, julgado em 08.04.2008; REsp 952566 / SC, Rel. Min. José Delgado, julgado em 18.12.2007; REsp 921269 / RS, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 22.05.2007. Precedentes da Segunda Turma: REsp 1212976 / RS, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 9.11.2010; AgRg no Ag 1330134 / SP, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 19.10.2010; REsp 956615 / RS, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 13.10.2009; AgRg no REsp 964411 / SC, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 22.09.2009.

2. Tese julgada para efeito do art. 543-C, do CPC: "não são dedutíveis da base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS o valor destinado aos acionistas a título de juros sobre o capital próprio, na vigência da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003".

3. Recurso especial não provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

Embora a ementa não trate da natureza jurídica do JCP verifica-se que a *ratio decidendi* do referido recurso é **a distinção entre a natureza jurídica do JCP e dos dividendos.**

Conforme relata o Ministro Mauro Campbell:

"No caso concreto pretende a REFINARIA DE PETRÓLEO IPIRANGA S/A deduzir da base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS o valor que destina a seus acionistas a título de juros sobre o capital próprio, invocando: a) o emprego por analogia do art. 9º caput da Lei nº 9.249/95, que permite a dedução de tais valores da base de cálculo do lucro real; b) que a natureza jurídica desses valores seria a de lucro e dividendos, o que permitiria a incidência do art. 1º, §3º, V, "b", da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, que retiraram da base de cálculo do PIS e da COFINS as receitas referentes a lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição."

Verifica-se, assim, que a causa de pedir do referido recurso, era a natureza jurídica do Juros sobre o Capital Próprio - JCP que restou assim definida pelo Ministro Mauro Campbell:

"Ora, em que pese os juros sobre o capital próprio, a exemplo dos lucros ou dividendos, serem destinações do lucro líquido, para fins tributários sua semelhança acaba aí, **havendo uma série de tratamentos distintos na legislação que evidencia a diferença de sua natureza jurídica**, a saber:

LUCROS OU DIVIDENDOS:

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO:

Em relação ao beneficiário: não estão sujeitos ao imposto de renda na fonte pagadora nem integram a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário (art. 10, da Lei n. 9.249/95).	Em relação ao beneficiário: estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte na data do pagamento do crédito ao beneficiário (art. 9º, §2º, da Lei n. 9.249/95).
Em relação à pessoa jurídica que paga: não são dedutíveis do lucro real (base de cálculo do imposto de renda).	Em relação à pessoa jurídica que paga: quando pagos são dedutíveis do lucro real (art. 9º, caput, da Lei n. 9.249/95)
Obedecem necessariamente ao disposto no art. 202, da Lei n. 6.404/76 (dividendo obrigatório).	Podem, facultativamente, integrar o valor dos dividendos para efeito de a sociedade obedecer à regra do dividendo obrigatório (art. 202, da Lei n. 6.404/76).'
Têm limite máximo fixado apenas no estatuto social ou, no silêncio deste, o limite dos lucros não destinados nos termos dos arts. 193 a 197 da Lei n. 6.404/76.	Têm como limite máximo a variação da TJLP (art. 9º, caput, da Lei n. 9.249/95).
Estão condicionados apenas à existência de lucros (arts. 198 e 202, da Lei n. 6.404/76).	Estão condicionados à existência de lucros no dobro do valor dos juros a serem pagos ou creditados (art. 9º, §1º, da Lei n. 9.249/95).

Desse modo, ainda que se diga que **os juros sobre o capital próprio não constituam receitas financeiras, não é possível simplesmente classificá-los para fins tributários como “lucros e dividendos” em razão da diferença de regimes aplicáveis, de modo que não incidem o art. 1º, §3º, V, “b”, da Lei n. 10.637/2002 e o mesmo dispositivo da Lei n. 10.833/2003.”**

Sendo assim, uma vez que o STJ entendeu que os Juros sobre Capital Próprio não têm a natureza jurídica de dividendo, não seria possível aplicar a norma do artigo 1007 do Código Civil que estabelece a distribuição de lucros de forma desproporcional.

Na hipótese dos autos, a fiscalização demonstrou que o JCP desproporcional foi pago às sócias que tinham poder de administração. Além disso, a Recorrente não fez qualquer prova no sentido de demonstrar que tais valores tinham relação com os lucros apurados pela empresa e não pelo trabalho prestado pelas sócias. Sendo assim, há que se admitir o lançamento da contribuição prevista no art. 12, V, “f”, da Lei nº 8.212/91. (grifos acrescidos)

É incontroverso nos autos que houve a distribuição a título de JCP (Juros sobre Capital Próprio) de valores que não corresponderam a JCP, tendo em vista que o cálculo foi feito em desconformidade com a legislação. Fazendo um paralelo com o entendimento do STJ, o

pagamento de JCP excedente ao valor permitido por lei desnatura o pagamento a tal título para os sócios.

Como se viu do voto acima destacado, entende o Superior Tribunal de Justiça (STJ), na forma do Recurso Especial n.º 1.200.492/RS (julgado sob a sistemática do art. 543-C do CPC/1973, precedente qualificado), que os Juros sobre Capital Próprio não têm a natureza jurídica de dividendo, e por isso a ele não seria possível aplicar a norma do art. 1.007 do Código Civil que estabelece a distribuição de lucros de forma desproporcional.

Sendo assim, com o pagamento realizado em desconformidade com a lei já não mais pode se falar que tal pagamento tenha a natureza jurídica de JCP, não encontrando proteção na Lei n.º 9.249, de 1995, afastando-se a tese de isenção que decorreria do pagamento de JCP para remunerar o capital, cuja regência interpretativa das isenções seguem a literalidade, na forma do art. 111, II, do CTN.

Nesse mesmo sentido, são os Acórdãos 2401-012.088, 2301-011.416, 2401-02.151, 9202.010.359, 9202-009.748, 2202-010.025, e 2202-011.071.

Entendo que a fiscalização agiu corretamente ao reclassificar os valores pagos a título de JCP em desconformidade com a lei, aos sócios administradores, como remuneração indireta sujeita à tributação pelas contribuições previdenciárias. A decisão de piso também asseverou:

15.7. A legislação previdenciária, ao definir a base de cálculo das contribuições devidas à Seguridade Social, utiliza-se do conceito de remuneração, determinando que a contribuição previdenciária da empresa incide sobre os valores pagos ou creditados a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços.

15.8. Não há dúvidas de que, nos termos do inciso III do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 1991, a contribuição previdenciária sobre os valores pagos aos segurados contribuintes individuais – sócios da empresa fiscalizada – somente poderia alcançar os valores decorrentes do trabalho prestado à impugnante, não sendo legítima a exação sobre valores decorrentes do retorno do capital investido.

15.9. No caso em comento, todavia, subsumem-se ao conceito de *pro labore* indireto os pagamentos de distribuição de JCP quando realizados em desconformidade com as normas permissivas, como os aqui realizados, desconformidade esta já apontada nos autos do PAF n.º 10280.724267/2012-92, ratificada pelo Acórdão 16-079.648 - DRJ/SPO, de 30 de agosto de 2017.

15.10. Os créditos sob análise, feitos aos sócios cotistas à guisa de remunerar o capital por eles investido na empresa, **nos valores excedentes aos limites previstos na Lei que trata da matéria, incrementaram o patrimônio de seus recebedores, representando efetivamente remuneração indireta, a reclamar a incidência tributária da regra. Sua natureza, nessas circunstâncias, é muito mais**

remuneratória do trabalho que do capital, vide sua incidência tributária normal para efeitos do Imposto de Renda.

15.11. Caso os valores ora questionados tivessem sido pagos dentro dos limites individuais legais, repita-se, estariam albergados pela não-incidência das contribuições previdenciárias. Como foram pagos acima do legalmente permitido, não há como deixar de qualificá-los como *pro labore* indireto.

A sociedade foi constituída em 1987, e tinha dois sócios, ambos com poderes de administração: José Nazareno Cardoso e Carlos Fernando Martins Ribeiro (e-fls. 177/178). Na 18ª Alteração Contratual (e-fls. 179/185), a sociedade era composta por José Nazareno Cardoso e pelos sócios: Suely de Souza Cardoso (cônjuge), Anderson José de Souza Cardoso, Augusto José Cardoso (dependente) e Gisely Cristina de Souza Cardoso (dependente). **A administração era exercida por José Nazareno Cardoso e Suely de Souza Cardoso.** Foram juntadas aos autos as Declarações de Imposto de Renda dos sócios administradores José Nazareno Cardoso (e-fls. 298/319) e Suely de Souza Cardoso (e-fls. 288/297), que registraram recebimento da empresa a título de Lucros e Dividendos isentos e o registro na ficha Declaração de Bens e Direitos, e de Juros sobre Capital próprio a receber da empresa Dan Distribuidora Ltda.

A recorrente alega que os sócios não tinham condição de empregados, porém, não apresenta qualquer prova de sua alegação. Por outro lado, os sócios tinham poderes de administração e não receberam nenhuma remuneração a este título, apenas receberam lucros e dividendos e Juros sobre o Capital Próprio, que, como se viu, foram calculados em desconformidade com a legislação. Assim, o pagamento a título de JCP não pode ser visto como remuneração do capital, como defende a recorrente.

O trecho abaixo, do voto do Conselheiro Relator Mário Pereira de Pinho Filho, no Acórdão nº. 9202-009.748, decidido à unanimidade de votos, evidencia porque não é possível admitir que a verba em questão (paga em excesso ao JCP calculados conforme a legislação) ostenta natureza jurídica de remuneração destinada a retribuir o trabalho e não a natureza de retribuição do capital, que guarda semelhança com o caso em julgamento:

Registra-se que os juros sobre capital próprio é a forma de remunerar o acionista pelo valor investido no capital social, sendo inclusive dedutível do lucro tributável do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica. Além disso, o JCP tem como uma de suas finalidades, a compensação da privação de capital assumida pelos investidores (acionistas, sócios, etc.) após a aplicação de recurso no negócio desenvolvido pela pessoa jurídica.

Referida vantagem encontra-se regulada pela Lei nº 9.249, de 1995, mormente no caput e § 1º de seu art. 9º, que dispõe o seguinte:

Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de

Juros de Longo Prazo - TJLP. § 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.

Observa-se que os valores pagos a título de JCP representam uma despesa financeira dedutível do lucro tributável da pessoa jurídica e conforme jurisprudência do CARF, não é possível deliberar o pagamento de forma desproporcional ao capital social integralizado pelos sócios.

No presente caso, mostra-se patente que o artifício arquitetado pela empresa, de atribuir aos acionistas responsáveis por sua administração importâncias sob a denominação de JCP em desacordo com a lei de regência teve por objeto a dissimulação de pagamentos de pró labore com o propósito específico de reduzir, ao arrepio das normas tributárias, as contribuições sociais incidentes sobre parcela destinada a retribuir o trabalho. (sem grifos no original).

Vale destacar que as alegações e documentos anexados em sede de defesa são incapazes de afastar o lançamento, e de acordo com o art. 373 do CPC, o ônus da prova cabe ao recorrente, vejamos:

Art. 373 O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II – ao réu, quanto a existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Pelo exposto, deve ser mantido o lançamento.

3. Conclusão

Ante o exposto, conheço parcialmente do Recurso Voluntário, deixando de conhecer dos argumentos referentes ao PTA nº. 10280.724267/2012-92, assim como o argumento relacionado ao aproveitamento do IRRF com as contribuições previdenciárias devidas. Na parte conhecida, nego provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa

DECLARAÇÃO DE VOTO

Wesley Rocha- Conselheiro

Ousamos divergir do respeitável voto proferido pela Relatora, que contém profunda fundamentação.

Contudo, passo a apresentar a respectiva posição.

Como muito bem relatado acima, a autuação e deu em decorrência de que os valores pagos a título de capital próprio teriam sido lançamentos em razão de ter sido configurado como *pró-labore* pela fiscalização, uma vez que teria ocorrido pagamento em quantia superior ao limite da participação do sócio no capital da sociedade,

Conforme o relatório fiscal de e-fls. 16 e seguintes, os valores pagos a título de Juros sobre o Capital Próprio foram desconsiderados pela fiscalização, porque foram distribuídos em valores superiores ao permitido pela legislação. Em razão disso, a fiscalização considerou como tributáveis para efeito de contribuições previdenciárias, os valores pagos ou creditados além dos limites como remuneração de prestação de serviços por contribuintes individuais.

Pois bem. Contextualizando o tema, os juros sobre o capital próprio foram instituídos no ordenamento jurídico brasileiro por meio do artigo 9º, da Lei n. 9.249/95, assim transcrito:

"Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.

§ 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.

§ 2º Os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento, na data do pagamento ou crédito ao beneficiário.

§ 3º O imposto retido na fonte será considerado:

I - antecipação do devido na declaração de rendimentos, no caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real;

II tributação definitiva, no caso de beneficiário pessoa física ou pessoa jurídica não tributada com base no lucro real, inclusive isenta, ressalvado o disposto no § 4º;

(...).

§ 6º No caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real, o imposto de que trata o § 2º poderá ainda ser compensado com o retido por ocasião do pagamento ou crédito de juros, a título de remuneração de capital próprio, a seu titular, sócios ou acionistas.

§ 7º O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de

que trata o art. 202 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sem prejuízo do disposto no § 2º.

Diante das normas citadas, percebe-se que a pessoa jurídica pode deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, *pro rata die*, da Taxa de Juros de Longo Prazo — TJLP.

Nesse contexto, verifica-se que dos autos que os valores lançados a título de JCP, diz respeito a não observância do limite previsto no caput do art. 9º da Lei 9.249/1995, e não acerca da natureza jurídica da JCPC. Contudo, tal inobservância não desvirtua a natureza dos Juros sobre o Capital Próprio, ou seja, não gera uma presunção de pagamento de pró-labore, como é o caso do pagamento desproporcional.

O pagamento acima do limite do art. 9º da Lei n. 9.249/95, citado pela fiscalização, não desvirtua a natureza jurídica dos pagamentos da JCP, ou melhor, não afasta a condição de dedutibilidade da rubrica paga pela legislação vigente. E essa posição não contraria a tese jurídica adota pelo STJ no Recurso Especial nº 1.200.492-RS, que firmou não ser dedutível da base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS o valor destinado aos acionistas a título de juros sobre o capital próprio, na vigência da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003.

O limite imposto pelo artigo mencionado refere-se à possibilidade de a pessoa jurídica deduzir os Juros sobre o Capital Próprio (JCP) para fins de apuração do lucro real. Tal limitação, contudo, em nada descaracteriza a natureza societária dessa verba, e, tampouco, gera presunção de pró-labore ou remuneração, inclusive quanto ao critério da habitualidade, o qual não se verifica no presente caso.

Neste ponto reside um aspecto sensível do voto da Relatora, que invoca o Recurso Especial nº 1.200.492/RS, do Superior Tribunal de Justiça, para sustentar a manutenção da autuação, com base na alegada natureza jurídica do JCP. No entanto, no mesmo julgamento, que tratou da incidência de PIS e COFINS sobre os JCP, o Ministro Relator Mauro Campbell Marques destacou expressamente que, para fins de exclusão dos JCP da base de cálculo das contribuições, a isenção deve estar prevista de forma literal, como o faz a Lei nº 9.249/95 em relação ao Imposto de Renda, nos termos do art. 111 do Código Tributário Nacional.

E é justamente esse o caso presente: a autoridade fiscal considerou que houve suposta infração à limitação legal estabelecida no art. 9º da Lei nº 9.249/95, e, a partir disso, entendeu — indevidamente — que o pagamento excedente deveria ser tratado como pró-labore, com a consequente tributação.

Ainda que se adote a linha argumentativa da ilustre Relatora — no sentido de que a tributação dos valores seria legítima por não se tratarem os JCP de dividendos —, tal fundamentação não foi, em verdade, a base da autuação fiscal. A fiscalização, ao contrário, considerou como irregularidade o pagamento de JCP em montante superior ao limite legal previsto no art. 9º da Lei nº 9.249/95, que trata especificamente da dedutibilidade dos JCP e de

sua isenção, e não formulou tese no sentido de que os JCP seriam, por sua natureza, automaticamente tributáveis.

Ressalte-se que a autuação em análise não se baseia em discussão doutrinária ou jurisprudencial sobre a natureza jurídica do JCP, mas sim em uma interpretação equivocada de que o pagamento acima do limite legal configuraria remuneração indireta ao sócio. Conforme já mencionado, somente haveria perda da dedutibilidade se houvesse irregularidade ou descaracterização da escrituração contábil, o que não se verifica no relatório fiscal acostado aos autos, de e-fls. 16 e seguintes.

O CARF tem precedentes nesse sentido, como pode ser observado no **Acórdão 2301-006.899**, de 5 de janeiro de 2020, com ementa transcrita abaixo:

EMENTA. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

(...)

PAGAMENTO DE VERBA A TÍTULO DE JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. LIMITE DO ART. 9º DA LEI Nº 9.249/95. NÃO DESVIRTUA A NATUREZA JURÍDICA. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES. CONTABILIDADE REGULAR.

A inobservância do limite previsto no caput do art. 9º da Lei 9.249/1995 não desvirtua a natureza dos Juros sobre o Capital Próprio, ou seja, não gera uma presunção de pagamento de pró-labore, não sendo possível a incidência de contribuições

DISTRIBUIÇÃO DE DIVIDENDOS DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. LIBERDADE DE PACTUAÇÃO. INEXISTÊNCIA DA DESCONSTITUIÇÃO DA CONTABILIDADE. DIVIDENDOS EFETIVADOS. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

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”.

Reafirmo que a presente autuação não se trata de discussão jurídica e doutrinária acerca da natureza jurídica do JCP, mas sim de que o pagamento acima do limite legal teria gerado interpretação de pagamento indireto de remuneração, ou seja, pró-labore ao sócio, que como dito só teria o condão de ser afastada a isenção se a contabilidade estivesse descaracterizada ou irregular o que não se verifica tal situação no relatório fiscal

Por outro lado, como bem relatado pelo Conselheiro Hayd, no **Acórdão n.º 2401-005.592**, julgado favorável ao contribuinte, transcreveu que de fato caberia à empresa analisar a forma que entendesse ser mais vantajosa para pagamentos aos seus acionistas:

“Considerando-se que o motivo tomado pela auditoria para considerar os JSCP como remuneração decorreu de seu pagamento sem respeitar a participação de cada sócio no capital da empresa, a pesquisa sobre a natureza jurídica da verba ganha relevo, uma vez que caso se conclua que a verba corresponde a dividendo

não haveria tributação, haja vista que o Código Civil¹ permite a distribuição de resultados das empresas em proporção diferente daquela verificada na composição do capital social. Todavia, caso se considere que os JSCP como despesa financeira da entidade empresarial e receita para o beneficiário, o seu pagamento obrigatoriamente teria que se dar na proporção direta da participação de cada sócio.

(...)

À empresa, então, caberia verificar qual a forma de pagamento seria mais vantajosa do ponto de vista de economia tributária, pagar dividendos aos sócios sem incidência de imposto de renda, ou remunerá-los mediante os JCP, dedutíveis como despesas operacionais para fins de apuração do lucro real. Vejo que os JSCP, ao contrário do que afirma a recorrente, diferenciam-se dos dividendos, posto que, embora ambos sejam rendimentos do capital, o tratamento fiscal é diverso em relação aos dois tipos de distribuição dos resultados.

Os JSCP são considerados despesas financeiras para a empresa e receitas para o beneficiário, que tem como teto para fins de cálculo a variação da TJLP. O seu pagamento decorre da compensação aos sócios/acionistas pela decisão de optar por aplicar os seus recursos na empresa”.

A doutrina, ao tratar do JPC, diverge quanto a sua natureza jurídica. Para alguns os dividendos e o Juros sobre Capital Próprio apresentam pressupostos distintos e outros entendem, assim como a Recorrente, que ambos possuem o mesmo pressuposto essencial”.

Como visto acima, no que concerne à distribuição de dividendos ter se dado de forma desproporcional ao capital investido por cada sócio, não há de ser considerado plausível para o caso em questão. Isso porque, não há qualquer limitação na legislação para distribuição de lucros a partir do capital social. Os lucros serão repartidos conforme as disposições societárias e contábeis, se ele ocorreu em determinado período e os sócios desejam sua repartição.

Também, **o pagamento de JPC em valores acumulados não possui vedação legal.** Neste contexto, a Recorrente cita precedente antigo do Tribunal Administrativo, a exemplo do **Acórdão n.º 103-22.561**, de 27/07/96, processo 10680.003171/2001-21 (e-fls. 359 e seguintes).

Ainda, cabe reforçar que a fiscalização não desconsiderou a contabilidade da empresa. Houve discriminação integral dos valores tidos como dividendos e como JPC, e muito bem analisados no relatório fiscal (e-fls. 23, 24 e 25).

Por fim, a relatora afirmou que a empresa recorrente não teria comprovado que os pagamentos teriam sido realizados a sócios da empresa. Porém, analisando o relatório fiscal, essa não teria sido a acusação fiscal, sendo, portanto, elemento que não comportaria análise no presente julgamento.

Assim, concluisse que ser passível o acolhimento da tese da recorrente, para que seja afastada a incidência das contribuições previdenciárias sobre os juros de capital próprio, dando provimento ao Recurso Voluntário, cancelando o auto de infração.

Assinado Digitalmente

Wesley Rocha- Conselheiro