



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10380.013096/2009-49
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-008.959 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de julho de 2021
Recorrente NIVALDO PASSOS LUZ
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2005

DISTRIBUIÇÃO DESPROPORCIONAL DE LUCROS.

A despeito da falta de vedação legal à distribuição desproporcional de lucro aos sócios, tal possibilidade deve constar do contrato social da empresa.

No caso de expressa previsão contratual no sentido de que a distribuição dos lucros deve observar a proporcionalidade das cotas detidas por cada sócio, incide tributação sobre a parcela do lucro distribuída que exceder ao montante que seria devido ao sócio pela sua participação proporcional, sendo irrelevante a existência de ajustes particulares não averbados.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. ÔNUS DA PROVA.

Incide Imposto sobre a Renda sobre os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

Compete ao contribuinte apresentar elementos modificativos, impeditivos ou extintivos do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário pelo lançamento.

MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

É devida a exigência fiscal com aplicação da penalidade de ofício no percentual de 75% sobre a diferença de tributo apurada em lançamento de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho,

Debora Fofano dos Santos, Thiago Duca Amoni (suplente convocado), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

O presente processo trata de recurso voluntário em face do Acórdão 08-25.902, exarado pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza/CE, fl. 126 a 144.

O contencioso administrativo tem origem no Auto de Infração de fls. 4 a 7, relativo ao ano-calendário de 2005, do qual faz parte integrante o Termo de Verificação Fiscal de fl. 8 a 14, sendo o crédito tributário lançado de R\$ 1.471.451,18.

A leitura do citado Termo de Verificação Fiscal evidencia que:

- o contribuinte fiscalizado declarou ter recebido no período R\$ 1.000.000,00 a título de lucros/dividendos recebidos da empresa da qual era sócio, José Luiz Coelho Ltda e, ainda, R\$ 1.600.000,00 a título de transferências patrimoniais – doações, heranças, meações e dissolução de sociedade conjugal ou unidade familiar;

- após intimação regular, o fiscalizado esclareceu que houve equívoco em sua Declaração de Ajuste Anual, pois o montante recebido foi, na verdade, de R\$ 3.724.487,58, integralmente relativo a distribuição de lucros da mesma empresa;

- a distribuição de lucros em comento teria ocorrido em descompasso com a previsão contida em Contrato Social, que a estabelecia de forma proporcional à participação de casa sócio, sendo que ao ora fiscalizado caberia receber 10% do total do lucro distribuído no período, a saber R\$ 1.228.273,65, razão pela qual a diferença entre o valor efetivamente distribuído e o montante equivalente à previsão contratual foi considerada rendimentos omitidos.

Ciente do lançamento pessoalmente, em 16 de outubro de 2009, conforme fl. 14, inconformado, o contribuinte apresentou a impugnação de fl. 90 a 106, em que apresentou suas razões para considerar improcedente a autuação, as quais foram assim sintetizadas pela Decisão recorrida:

Inconformado com o Auto de Infração, do qual tomou ciência, em 16/10/2009, no Auto de Infração, o senhor contribuinte apresentou impugnação, em 16/11/2009, fls. 90/106. contestando o Auto de infração, argumentando inexistência de infração de omissão de rendimentos, uma vez que os rendimentos tidos como omitidos são rendimentos isentos por corresponderem a rendimentos de lucros distribuídos de empresa tributada pelo Lucro Presumido.

Argumentou, em síntese:

- Possibilidade de distribuição desproporcional de lucros por deliberação dos sócios inexistência de licitude - improcedência da ação fiscal:

- Distribuição desproporcional de lucros - manutenção da natureza jurídica do recebimento norma que estipula isenção sem restrição quanto à modalidade ou proporcionalidade da participação nos - resultados - princípio da legalidade:

- Afastamento da aplicação da penalidade - existência, no mínimo, de dúvida sobre a incidência da isenção.

A seguir, transcrevem-se trechos da impugnação:

O auto de infração ora impugnado foi lavrado em razão das conclusões contidas no Termo de Verificação Fiscal de fls. 07/13.

Com efeito, afirmou a fiscal autuante que o impugnante, embora detivesse participação de apenas 10% no capital social, recebeu distribuição de lucros em proporção superior.

Por essa razão, entendeu que a norma isentiva inseria no art. 10 da Lei nº 9.249/95 não se aplicaria ao caso, promovendo, desse modo, lançamento de imposto de renda e multa (75 %).

Sem embargo, crê-se que as razões apresentadas, pela autuação não podem prevalecer, ante as normas que regem a espécie.

POSSIBILIDADE DE DISTRIBUIÇÃO DESPROPORCIONAL DE LUCROS POR DELIBERAÇÃO DOS SÓCIOS INEXISTÊNCIA DE ILICITUDE – IMPROCEDÊNCIA DA AÇÃO FISCAL

O fundamento nuclear da autuação foi a distribuição desproporcional dos lucros em favor do impugnante, que recebeu mais que 10 % dos valores disponíveis para entrega aos sócios.

Entendeu a fiscal que, para que a operação fosse albergada pela isenção, teriam os sócios de editar específico aditivo contratual em que constasse a proporção em que os lucros seriam, naquela oportunidade, distribuídos, sob pena de violação ao art. 1.007 do Código Civil.

O raciocínio, porém, é equivocado. E, para demonstrar essa conclusão, parte-se da própria redação do art. 1.007 Do Código Civil, que prevê o seguinte:

"An. 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."

Ora, a expressão "salvo estipulação em contrário" já bem explicita a possibilidade de que a distribuição de lucros seja feita em desacordo com a proporção das cotas sociais.

Obviamente, a falta de uma "estipulação em contrário", os sócios devem participar dos lucros, rigorosamente, na proporção de suas cotas, tal como determinado pelo Código Civil.

Porém no caso presente, os sócios reuniram-se e decidiram que o sócio NIVALDO PASSOS LUZ, filho do Sr. JOSE DA LUZ COELHO — fundador da empresa e idealizador do projeto que lhe gerou os lucros distribuídos — deveria receber maior parcela dos resultados positivos decorrentes da negociação com a Companhia Vale do Rio Doce (atualmente, VALE).

Com efeito, consideraram os sócios que o impugnante deveria ser agraciada com quinhão maior que o estabelecido no contrato social

Então, acordaram a distribuição de lucros em proporção diversa, firmando, acordos de constas, específicos após o recebimento dos valores da VALE.

E esses ajustes, materializados em instrumentos denominados "acordo de cotistas". são, exatamente, a "estipulação em contrário" que o art 1.007 do Código Civil exige para que a distribuição de lucros seja feita sem obedecer à proporção da participação no capital social

Poder-se-ia argumentar que, ao prever a "estipulação em contrário", o Código Civil somente admitiria a possibilidade de que próprio contrato social ou aditivo posterior consignasse a exceção.

Tal interpretação, porém, desatende não somente a própria literalidade do texto legal, que não exclui a possibilidade de pacto separado, como a prática empresarial brasileira. E mais: atenta contra a praticidade, criando exigências que, a par de não ter respaldo na lei, apenas burocratizariam atividade empresarial.

Com efeito, a interpretação proposta pela agente fiscal esbarra em óbice prático, pois é inadmissível exigir-se de uma empresa que, a cada vez que pretenda distribuir lucros desproporcionalmente a participação societária, tenha de lavrar aditivo - social registrando-o na Junta Comercial.

De qualquer sorte, parece indubitável que o Código Civil, ao prever a possibilidade dessa estipulação que excepciona a distribuição de lucros proporcional à participação no capital social, não a restringiu a uma alteração contratual, viabilizando, por conseguinte, que fosse feita por pacto particular entre os sócios.

Ora, é máxima jurídica amplamente aceita a de que não cabe ao intérprete distinguir onde a Lei não o faz (Carlos MAXEMILIAN. in *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 6a ed., Freitas Bastos, 1957, p. 306. n. 300).

De fato, como manifestado pela jurisprudência, "é regra básica de hermenêutica que quando o legislador não distinguir, não cabe ao intérprete fazê-lo. sob pena de violação ao princípio da legalidade." (TJ-MG; APCV 1.0145.07.3933965/00 Juiz de Fora; Décima. Quinta Câmara Cível ReL Desig. Des. Antônio Bispo; Julg. 12/02/2009, DJEMG 18/03/009)'

Assim, se a lei apenas se refere a "estipulação em contrário", não se há de entender que tal estipulação deva constar, necessariamente, contrato social ou de aditivo. O princípio da legalidade, positivado na Constituição Federal (art. 5º, inciso II: "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;" restaria violado pelo entendimento contrário.

Em suma, a distribuição desproporcional de lucros realizada, no caso vertente, é lícita e está respaldada, plenamente, pelo Código Civil e por acordos -realizados entre os sócios, sendo irritado ao Direito Tributário lançamento realizado com fundamento na suposta ilicitude da repartição dos resultados.

DISTRIBUIÇÃO DESPROPORCIONAL DE LUCROS - MANUTENÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA DO RECEBIMENTO NORMA QUE ESTIPULA ISENÇÃO SEM RESTRIÇÃO QUANTO À MODALIDADE OU PROPORCIONALIDADE DA PARTICIPAÇÃO NOS - RESULTADOS - PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

Ainda que não acolha o que se explicou no tópico precedente, não há como deixar de reconhecer a improcedência da acusação fiscal consoante se demonstrará em seguida.

Deveras, demonstrar-se-á que, mesmo que se considere a distribuição de lucros afrontosa às normas societárias, em razão de desobedecer à proporção inserida no contrato social, a isenção do imposto sobre a renda se mantém na operação de pagamento ao sócio.

E, mais uma vez; o parâmetro de argumentação será máxima jurídica de que não cabe ao intérprete distinguir onde a Lei não o faz (Carlos MAXIMÜJAN⁰, in *Hermenêutica e Aplicação do Direi*», 6aed. Freitas Bastos, 1957, P. 306, h. 300).

A análise, agora, recairá sobre a própria norma que estatui a isenção dos lucros pagos aos sócios de empresas, a qual foi consignada no art. 10 da Lei nº 9.249/95. verbis:

"Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de. 1996. pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior."

Vê-se. sem quaisquer dificuldades, que a isenção alberga, exatamente, os "lucros ou dividendos (...) pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas (...)". Essas parcelas são excluídas da base de cálculo do imposto sobre a renda do beneficiário, como expressado pela norma.

Ora, é fácil observar que o dispositivo legal em destaque não afasta de sua aplicação os lucros distribuídos desproporcionalmente às cotas que o sócio detém. A lei menciona, tão-somente, "lucros", sem preocupar-se com sua origem ou com a proporção da distribuição.

Em verdade, a citada regra nem sequer faz qualquer remissão à distribuição dos lucros ou dividendos, referindo-se unicamente a seu pagamento ao sócio: Ou seja, é irrelevante, para esse preceptivo, a forma, modalidade ou proporção da distribuição de lucros.

Não há como sustentar entendimento diverso sem restringir, indevidamente, o alcance da norma legal que concede a isenção.

E dizer: lucros pagos aos sócios são isentos de imposto sobre a renda, independentemente da forma como foram distribuídos.

Afinal de contas, a lei não cuida do momento da distribuição dos lucros nem se preocupa com ele, mas, sim, com os próprios lucros. O momento da distribuição é alheio. Ou seja, lucro pago a sócio é isento, sem restrições, sejam relativas a forma ou proporção.

Para melhor explicitar a tese, recorre-se à decomposição da norma isentiva, dela se extraindo apenas seu núcleo. Veja-se:

(-)

AFASTAMENTO DA APLICAÇÃO DA PENALIDADE - EXISTÊNCIA, NO MÍNIMO, DE DÚVIDA SOBRE A INCIDÊNCIA DA ISENÇÃO

Diante de tudo quanto exposto; conclui-se que a isenção prevista no art. 10 da Lei nº 9.249/95 incide no caso presente.

Todavia, ainda que assim não se entenda, ter-se-ia, no mínimo de considerar a existência de dúvida sobre a incidência da norma isentiva e, neste caso, aplicar-se-ia o art. 112 do. Código Tributário Nacional:

"Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

(...)

II natureza ou circunstâncias materiais do fato, ou natureza ou extensão dos seus efeitos;

III autoria, imputabilidade, ou punibilidade;"

Comentando esse dispositivo, a doutrina acentua o seguinte:

(...)

DO PEDIDO

75. Por tudo quanto acima exposto, requer-se que seja julgada improcedente a ação fiscal, com a consequente extinção do auto de infração.

Na impugnação, o senhor contribuinte juntou cópia do ACORDO DE COTISTAS DECORRENTE DE REUNIÃO DOS SÓCIOS DA EMPRESA JOSÉ DA LUZ COELHO LTDA, fls. 108/113.

É o relatório.

Debruçada sobre os termos da Impugnação, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento considerou-a improcedente, cujas conclusões estão sintetizadas na Ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Ano-calendário: 2005

DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. RENDIMENTOS ISENTOS. LUCROS E DIVIDENDOS DISTRIBUÍDOS. PARTICIPAÇÃO NO CAPITAL SOCIAL. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. AUTO DE INFRAÇÃO

Pagamento feito a sócio de empresa a título de distribuição de lucro, que ultrapassar o valor correspondente ao percentual de participação no capital social aplicado sobre o montante dos lucros distribuídos aos sócios, dentro do ano-calendário, não pode ser considerado como rendimento isento, nos termos do inciso XXX do art. 39 do RIR 99, devendo ser tributado.

A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. INTERPRETAÇÃO BENÉFICA AO CONTRIBUINTE.

A interpretação da legislação tributária mais benéfica para o contribuinte somente se aplica quanto à lei tributária que defina infrações ou lhe comine penalidades e em caso de dúvida dentro das hipóteses previstas no artigo 112 do CTN.

Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre a outorga de isenção.

INFRAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE.

A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Impugnação improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ciente do Acórdão da DRJ em 25 de julho de 2013, conforme fl. 149, ainda inconformado, a contribuinte formalizou o Recurso Voluntário de fl. 151 a 164, em 26 de agosto de 2013, no qual apresentou as razões e cópia de documentos que entende justificar a reforma das conclusões do julgador de 1ª Instância, as quais serão detalhadas no curso do voto a seguir.

É o relatório necessário.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Relator

Por ser tempestivo e por atender as demais condições de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

Após breve síntese dos autos, a defesa esclarece que a peça recursal se compõe literalmente de todos os argumentos expressos na impugnação, apontando que, ao final, apresentará tópico distinto para tratar especificamente dos fundamentos da Decisão recorrida.

Desta forma, deixa-se de reproduzir no presente voto as alegações recursais objeto dos temas abaixo, já que adequadamente sintetizadas no curso do relatório supra:

- POSSIBILIDADE DE DISTRIBUIÇÃO DESPROPORCIONAL DE LUCROS POR DELIBERAÇÃO DOS SÓCIOS – INEXISTÊNCIA DE ILICITUDE – IMPROCEDÊNCIA DA AÇÃO FISCAL.

- DISTRIBUIÇÃO DESPROPORCIONAL DE LUCROS - MANUTENÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA DO RECEBIMENTO NORMA QUE ESTIPULA ISENÇÃO SEM RESTRIÇÃO QUANTO À MODALIDADE OU PROPORCIONALIDADE DA PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS - PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

- AFASTAMENTO DA APLICAÇÃO DA PENALIDADE - EXISTÊNCIA, NO MÍNIMO, DE DÚVIDA SOBRE A INCIDÊNCIA DA ISENÇÃO

Por fim, quanto aos **Fundamentos da Decisão Recorrida**, afirma a defesa que a própria argumentação nela expressa reforça sua convicção sobre a improcedência do lançamento, já que a legislação transcrita no inciso XXVII do art. 39 do Decreto 3.000/99 menciona expressamente a necessidade dos lucros serem distribuídos proporcionalmente à participação dos sócios no capital social, sendo os demais incisos citados silentes sobre tal proporcionalidade, exatamente porque tal exigência não se impõe às demais situações.

Estando as razões recursais devidamente sintetizadas no presente Voto e no Relatório supra, é inconteste que não está sob discussão a possibilidade de que empresas distribuam seu lucro de forma desproporcional à participação dos sócios no capital social.

A questão posta é que o Fisco considera que tal distribuição desproporcional de lucro aos sócios só se considera isenta de tributação pelo Imposto sobre a Renda se for levada a termo com permissivo expressamente previsto no contrato social da pessoa jurídica.

No caso dos autos, ao contrário, há expressa previsão contratual de que, fl. 52:

Ao término de cada exercício social, em 31 de dezembro, o(s) administrador(es) prestará(ão) contas justificadas de sua administração, procedendo à elaboração do inventário, do balanço patrimonial e do balanço de resultado econômico, cabendo aos sócios, na proporção de suas quotas, os lucros ou perdas apurados, ou poderão ser retidos para posterior distribuição ou incorporação ao capital social e/ou compensação, em caso de prejuízo, em exercícios futuros.

Ocorre que a defesa entende que tal previsão contratual não encontra óbice ao estabelecimento de formato diverso de distribuição, tendo apresentado os documentos de fl. 108 a 113, em que restou pactuada a distribuição dos lucros em descompasso com a composição societária da empresa, havendo, inclusive, expressa previsão de recepção de valores pelo ora

recorrente em reconhecimento a sua intensa participação e esforço na obtenção de resultados para empresa.

A análise dos autos evidencia que o contribuinte fiscalizado recebeu, no ano de 2005, em média, pouco mais de R\$ 2.000,00 por mês (fl. 16), ao passo que foi merecedor de um “adicional de lucro” em 2004 no valor de R\$ 215.000,00, ou seja o equivalente a aproximadamente 100 vezes o salário mensal, tudo em reconhecimento a sua intensa participação e esforço na obtenção de resultados para empresa.

Ora, aparentemente, há alguma medida de confusão entre o que seria participação nos lucros e o que seria retribuição pelo trabalho. Afinal, o pagamento pelo resultado do trabalho não é participação no lucro, mas, no caso do administrador, pró-labore.

Não obstante, o que mais importa ao presente caso é que a decisão recorrida apontou com clareza e objetividade absolutas que a participação de cada sócio nos lucros e perdas é tema que deve ser mencionado no documento de constituição da sociedade (Contrato Social), ao qual deve ser averbada qualquer modificação acordada entre os sócios¹. Ou seja, não se pode interpretar o artigo 1007 do Código Civil² de forma isolada, sem mesmo observar os preceitos contidos no mesmo diploma legal.

Por outro lado, o art. 1008 do mesmo Código, estabelece que “*é nula a estipulação contratual que exclua qualquer sócio de participar dos lucros e das perdas*”, evidenciando preocupação, também presente na legislação das Sociedades Anônimas, de proteger os sócios minoritários. Ora, se é nula uma estipulação contratual dessa natureza, como conceber absolutamente regular um ajuste extra contrato que não contemple um dos sócios, ainda que este o subscreva, pois o que se vê dos documentos de fl. 108 e ss é que a sócia Terezinha Ruben Pereira em nenhum dos ajuste foi contemplada com distribuição nos lucros.

Não tem o menor amparo legal a conclusão da defesa de que os lucros apurados são sempre distribuídos com isenção para os sócios, pois, a título de exemplo, sobre o tema, ao tratar das demais obrigações das pessoas jurídicas optantes pela tributação com base no lucro presumido, assim dispõe a lei nº 8.541/1992³ (inciso XIX do art. 55 do RIR/99. Acolher o argumento recursal, importaria extirpar toda a força normativa do diploma em comento.

Convém ressaltar que a Receita Federal do Brasil já se manifestou sobre o tema ainda nos idos do ano de 2010, por meio da Solução de Consulta nº 46 – SRRF06/DISIT.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF
DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS AOS SÓCIOS. ISENÇÃO.

¹ Art. 999. As modificações do contrato social, que tenham por objeto matéria indicada no art. 997, dependem do consentimento de todos os sócios; as demais podem ser decididas por maioria absoluta de votos, se o contrato não determinar a necessidade de deliberação unânime.

Parágrafo único. Qualquer modificação do contrato social será averbada, cumprindo-se as formalidades previstas no artigo antecedente.

² 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.

³ Art. 20. Os rendimentos, efetivamente pagos a sócios ou titular de empresa individual e escriturados nos livros indicados no art. 18, inciso I, desta lei, que ultrapassarem o valor do lucro presumido deduzido do imposto sobre a renda correspondente serão tributados na fonte e na declaração anual dos referidos beneficiários.

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.

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.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249/1995, art. 10; Decreto nº 3.000/1999 - Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, art. 39, inc. XXIX; Lei nº 10.406/2002, arts. 997, incs. IV e VII, 1.007, 1.008, 1.053 e 1.054; IN nº 93/1997, art. 48, caput, e §§ 1º a 8º.

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.

A referida Solução de Consulta traz os seguintes apontamentos quando da análise da matéria no que se relaciona ao Imposto de Renda, os quais, por concordar integralmente com seus termos, adoto como razão de decidir:

Em relação ao Imposto de Renda, veja-se inicialmente o que dispõe o art. 10, caput, da Lei nº 9.249/1995:

“Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.”

Da mesma forma, assim determina o Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99), em seu art. 39:

“RENDIMENTOS ISENTOS OU NÃO TRIBUTÁVEIS

Art. 39. Não entrarão no cômputo do rendimento bruto: (...)

XXIX - os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado (Lei nº 9.249, de 1995, art. 10);

(...)”

Essa isenção fiscal concedida pela Lei nº 9.249/1995 está disciplinada pela Instrução Normativa SRF nº 93, de 24/12/1997, nos seguintes termos:

“LUCROS E DIVIDENDOS DISTRIBUÍDOS Art. 48. Não estão sujeitos ao imposto de renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual.

§ 1º O disposto neste artigo abrange inclusive os lucros e dividendos atribuídos a sócios ou acionistas residentes ou domiciliados no exterior.

§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, poderá ser distribuído, sem incidência de imposto:

I - o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica;

II - a parcela de lucros ou dividendos excedentes ao valor determinado no item I, desde que a empresa demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, ou seja, o lucro presumido ou arbitrado.

§ 3º A parcela dos rendimentos pagos ou creditados a sócio ou acionista ou ao titular da pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado, a título de lucros ou dividendos distribuídos, ainda que por conta de período-base não encerrado, que exceder ao valor apurado com base na escrituração, será imputada aos lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores, ficando sujeita a incidência do imposto de renda calculado segundo o disposto na legislação específica, com acréscimos legais.

§ 4º Inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação nos termos do art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713, de 1988, com base na tabela progressiva a que se refere o art. 3º da Lei nº 9.250, de 1995.

§ 5º A isenção de que trata o ‘caput’ não abrange os valores pagos a outro título, tais como ‘pro labore’, aluguéis e serviços prestados.

§ 6º A isenção de que trata este artigo somente se aplica em relação aos lucros e dividendos distribuídos por conta de lucros apurados no encerramento de período-base ocorrido a partir do mês de janeiro de 1996.

§ 7º O disposto no § 3º não abrange a distribuição do lucro presumido ou arbitrado conforme o inciso I do § 2º, após o encerramento do trimestre correspondente.

§ 8º Ressalvado o disposto no inciso I do § 2º, a distribuição de rendimentos a título de lucros ou dividendos que não tenham sido apurados em balanço sujeita-se à incidência do imposto de renda na forma prevista no § 4º.”

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).

Como a legislação isentiva se refere genericamente a “lucros calculados com base nos resultados apurados” e a “valor apurado com base na escrituração”, há que se entender 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 os seguintes dispositivos do Código Civil Brasileiro (Lei nº 10.406/2002):

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

(...)

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

(...)

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

(...)

Art. 1.007. Salvo estipulação em contrário, o sócio participa dos lucros e das perdas, na proporção das respectivas quotas, mas aquele (...).

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

(...)

Art. 1.053. A sociedade limitada rege-se, nas omissões deste Capítulo, pelas normas da sociedade simples.

(...)

Art. 1.054. O contrato mencionará, no que couber, as indicações do art. 997, e, se for o caso, a firma social.

(...)”

Assim sendo, em relação às questões propostas quanto ao imposto de renda, deve-se responder à consultante 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; 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.

Por todo o exposto, não havendo previsão expressa para tal em contrato social da empresa da qual provém o numerário, é certo que incide tributação sobre a parcela do lucro distribuída que exceder ao montante que seria devido ao sócio pela sua participação proporcional às cotas detidas do capital. Portanto, não há ajustes a serem feitos no lançamento ou na decisão recorrida.

Quanto ao pleito de **afastamento da penalidade de ofício** em razão do que dispõe o art. 112 do Código Tributário Nacional⁴, não identifiquei no caso sob análise qualquer dúvida que pudesse justificar a interpretação a legislação de forma mais favorável ao sujeito passivo.

A multa de ofício em questão está devidamente prevista em lei (inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96), não havendo decisão exarada pelo STF ou STJ na sistemática de recursos repetitivos que imponha a este Conselho o reconhecimento de que o percentual de 75% representa efeito confiscatório.

Portanto, considerando ainda o caráter vinculado da atividade administrativa ao promover o lançamento, conforme preceitua o art. 142 da Lei 5.172/66, e a previsão expressa da

⁴ Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

penalidade de ofício no percentual imputado no auto de infração (art. 44 da Lei 9.430/96), não há nada a prover no presente tema.

Conclusão:

Assim, tendo em vista tudo que consta nos autos, bem assim na descrição e fundamentos legais que integram do presente, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo