



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10552.000417/2007-64
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2201-007.838 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 01 de dezembro de 2020
Recorrente CDR CLINICA DE DOENCAS RENAIIS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/1999 a 31/12/2005

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL QUINQUENAL SÚMULA VINCULANTE DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

O Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei nº 8.212/91, e determinou que o prazo decadencial para lançamento das contribuições previdenciárias deve ser contado nos termos do art. 173, I ou 150, §4º, ambos do CTN.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PAGAMENTO A SÓCIO. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

É dever da contribuinte comprovar a possibilidade de distribuição antecipada de lucros aos seus sócios, sob pena de tais valores distribuídos serem considerados remunerações pagas aos sócios e, portanto, sujeitas à incidência da contribuição previdenciária.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA SUMULADA.

De acordo com o disposto na Súmula nº 02, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, de ofício, em reconhecer a extinção pela decadência do crédito tributário lançado para as competências 11/1999 a 10/2001 (inclusive). No mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Votaram pelas conclusões os conselheiros Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano dos Santos e Carlos Alberto do Amaral Azeredo.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiyama, Débora Fófano Dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 116/124, interposto contra decisão da DRJ em Porto Alegre/RS de fls. 108/111, a qual julgou procedente o lançamento pelo não recolhimento das contribuições previdenciárias parte patronal, conforme descrito na Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD n.º 37.030.228-1, de fl. 02 e ss, lavrada em 25/10/2006, referente ao período de 11/1999 a 12/2005, com ciência da RECORRENTE em 01/11/2006, conforme assinatura no respectivo NFLD (fl. 02).

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor histórico de R\$ 632.839,89, já acrescido de juros de mora (até o lançamento) e multa de mora.

Dispõe o relatório fiscal (fls. 54/58) que a contribuinte é sociedade simples que atua prestando serviços de Assistência Médica, com o seguinte código e descrição da atividade econômica principal: 85.11-1-00 (Atividades de atendimento hospitalar). Segundo a fiscalização, o lançamento foi efetuado para cobrança das contribuições previdenciárias parte patronal incidentes sobre os valores pagos aos sócios gerentes da entidade a título de distribuição antecipada de lucros, posto que não havia na contabilidade da RECORRENTE discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a remuneração proveniente do capital social ou tratar-se de adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício.

O fundamento legal utilizado pela fiscalização para efetuar o lançamento foi o art. 201, §5º, inciso II, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999, que assim dispõe:

Art. 201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de:

(...)

§ 5º No caso de sociedade civil de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas, a contribuição da empresa referente aos segurados a que se referem as alíneas "g" a "i" do inciso V do art. 9º, observado o disposto no art. 225 e legislação específica, será de vinte por cento sobre:

(...)

II - os valores totais pagos ou creditados aos sócios, ainda que a título de antecipação de lucro da pessoa jurídica, quando não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social ou tratar-se de adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício.

Ainda de acordo com o lançamento, até a competência de 02/2000 as contribuições foram lançadas no percentual de 15% (quinze por cento), sendo de 20% (vinte por cento) a partir de 03/2000.

Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 97/104 em 14/11/2006. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Porto Alegre/RS, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

A empresa impugnou tempestivamente a exigência, através do arrazoado de fls. 89/96. A ciência da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD ocorreu em 01 de novembro de 2006, e a protocolização da impugnação, em 14 de novembro de 2006.

Alega que, com a edição do Decreto n.º 4.729, de 09 de junho de 2003, que alterou o inciso II do parágrafo 5.º do artigo 201 do RPS, houve a criação de nova hipótese de incidência de contribuição previdenciária, para incidir sobre os adiantamentos de resultados pagos aos sócios da empresa a título de distribuição de dividendos (lucros), ainda não apurados por meio de demonstração de resultado do exercício. Em assim sendo, descabe, por falta de amparo legal, a apuração do débito relativo ao período anterior à edição e vigência do Decreto n.º 4.729/2003, devendo ser excluídos do lançamento os débitos referentes ao período de novembro de 1999 a junho de 2003.

Questiona, ainda, a exigência de tributo baseada tão-somente no Decreto n.º 4.729/2003, que, sem lei formal, ampliou a hipótese de incidência e, por conseguinte, a base de cálculo da contribuição das sociedades civis para a Previdência Social, passando a contribuição a ser exigida sobre o adiantamento de resultado ainda não apurado ao final do exercício.

Aduz que os conceitos de pró-labore e distribuição de lucro não se confundem, correspondendo aquele à prestação de trabalho, e esta à destinação do lucro do exercício ou dos lucros acumulados, em função da participação dos sócios no capital social da empresa.

Assim, ao tentar submeter os dividendos à tributação, houve a instituição de nova fonte de custeio para a Previdência Social, o que deveria ocorrer necessariamente por meio de lei complementar, nos termos do artigo 154, inciso I, da Constituição Federal, nunca por decreto.

Ao final, a empresa requer seja julgada procedente a presente impugnação, com a conseqüente anulação da NFLD e a desconstituição do débito nela lançado.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Porto Alegre/RS julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 108/111):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/1999 a 31/12/2005

Notificação Fiscal de Lançamento de Débito n. DEBCAD 37.030.228-1

HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. O Decreto n.º 4.729/2003, ao modificar a redação do inciso II do parágrafo ' 5.' do artigo 201 do Regulamento da Previdência não criou nova hipótese de incidência de contribuição previdenciária, limitando-se, apenas, a esclarecer o alcance da expressão "remunerações", contida no artigo 22, inciso III, da Lei n.º 8.212/91, incluído pela Lei n.º 9.876/99.

Lançamento Procedente

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 10/06/2008, conforme AR de fls. 114, apresentou o recurso voluntário de fls. 116/124 em 16/06/2008.

Em suas razões, reiterou os argumentos da Impugnação.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

PRELIMINAR

Decadência

Por ser matéria de ordem pública, cognoscível de ofício em qualquer grau, passo a analisar questão envolvendo a decadência parcial dos créditos tributários.

A teor da Súmula Vinculante n.º 08 do STF, abaixo transcrita, o prazo decadencial aplicável às contribuições previdenciárias é quinquenal e não decenal:

Súmula Vinculante 8: "São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário".

No que tange aos efeitos da súmula vinculante, cumpre lembrar o texto do artigo 103-A, caput, da Constituição Federal que foi inserido pela Emenda Constitucional n.º 45/2004. *in verbis*:

“Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei”.

Dessa forma, é possível concluir que, a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por consequência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

Uma vez decidido pela aplicação do lustro decadencial previsto no CTN, resta saber a regra de contagem aplicável ao caso concreto. Isto porque para o bom emprego do instituto da decadência previsto no CTN é preciso verificar o *dies a quo* do prazo decadencial de 5 (cinco) anos aplicável ao caso: se é o estabelecido pelo art. 150, §4º ou pelo art. 173, I, ambos do CTN.

Em 12 de agosto de 2009, o Superior Tribunal de Justiça – STJ julgou o Recurso Especial nº 973.733-SC (2007/0176994-0), com acórdão submetido ao regime do art. 543-C do antigo CPC e da Resolução STJ 08/2008 (regime dos recursos repetitivos), da relatoria do Ministro Luiz Fux, assim ementado:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL .ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O *dies a quo* do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, ineludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto

Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008."

Portanto, sempre que o contribuinte efetue o pagamento antecipado, o prazo decadencial se encerra depois de transcorridos 5 (cinco) anos do fato gerador, conforme regra do art. 150, § 4º, CTN. Na ausência de pagamento antecipado ou nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o lustro decadencial para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, CTN.

Por ter sido sob a sistemática do art. 543-C do antigo CPC, a decisão acima deve ser observada por este CARF, nos termos do art. 61, §2º, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015):

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Especificamente no tocante às Contribuições Previdenciárias, aplicável ao presente caso o disposto na Súmula CARF nº 99, adiante transcrita:

Súmula CARF nº 99

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

No presente caso, o RDA de fls. 35/39 demonstra que o contribuinte apresentou GPSs com código de pagamento 2100 ("Empresas em Geral CNPJ/MF") para todo o período objeto do lançamento.

Ou seja, houve nítido recolhimento antecipado das contribuições devidas pela empresa em todas as competências, razão pela qual o prazo decadencial deve ser contado nos termos do art. 150, §4º, do CTN, o qual a ponta que o termo *a quo* do lustro decadencial é a data do fato gerador.

Tendo em vista que a RECORRENTE tomou ciência do lançamento em 01/11/2006 (fl. 02), o lançamento poderia englobar os créditos tributários relativos aos 5 anos anteriores, ou seja, a partir de 11/2001.

Neste sentido, estão fulminados pela decadência os créditos tributários relativos ao período de 11/1999 a 10/2001 (inclusive).

MÉRITO

Da incidência de contribuições previdenciárias sobre o adiantamento de lucros

Como pontuado no relatório deste voto, o lançamento foi efetuado por ausência de recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre valores pagos a título de adiantamentos de lucros aos sócios da RECORRENTE, em razão da determinação contida no art. 201, §5º, inciso II do Decreto nº 3.048/1999, o qual prevê a incidência da contribuição quando não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social ou tratar-se de adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício.

Pois bem, para melhor compreender a matéria, entendo ser necessário tecer algumas considerações sobre o tema.

A Constituição Federal, ao estabelecer as fontes de custeio da seguridade social, determinou a possibilidade da mesma ser financiada com contribuições do empregador incidentes sobre a folha de salários, receita ou faturamento e lucro.

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)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Observa-se desta norma, que o fato gerador constitucionalmente eleito para as contribuições previdenciárias foi a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que preste serviço as empresas, mesmo sem vínculo empregatício. Já da base constitucional é possível perceber que não há qualquer autorização para que tais tributos incidam sobre os lucros distribuídos aos sócios, mas apenas sobre os rendimentos decorrentes do trabalho.

Ao regulamentar este tributo, a Lei nº 8.212/1991 determinou a condição de segurado obrigatório para os sócios de empresas, desde que os mesmos recebam remuneração

decorrente do seu trabalho, nos termos do art. 12, inc. V, alínea “f”, da Lei nº 8.212/1991, incluído pela Lei nº 9.876/1999:

art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

V - como contribuinte individual:

f) o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima, o sócio solidário, **o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural**, e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração;

Deste modo, restou determinado que, apesar de não ser possível incidir as contribuições previdenciárias sobre os lucros distribuídos aos sócios, caso os mesmos sejam remunerados pelo trabalho (pró-labore) esta última remuneração estará sujeita às contribuições previdenciárias.

Resta claro, portanto, que a incidência das contribuições previdenciárias dependerá da forma através da qual os sócios das empresas decidirem ser remunerados.

Vale ressaltar que inexistente na legislação brasileira qualquer norma determinando como deverá ser realizada a “distribuição” desta remuneração. Em outras palavras, é facultado aos sócios decidirem se preferem ser integralmente remunerados por dividendos, ou integralmente remunerados por pró-labores, ou que sua remuneração englobe ambas as verbas. Sobre este tema, importante destacar o posicionamento da doutrina do Prof. Marcelo Magalhães Peixoto, ex-conselheiro deste CARF:

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

Aliás, esta liberdade nada mais é do que um desdobramento natural existente no campo da celebração do contrato de sociedade. Isto porque, a forma de remuneração reflete, diretamente, o grau do risco assumido pelos sócios para execução do empreendimento. Sendo remunerado exclusivamente por dividendos, os sócios se sujeitam a intempere do negócio, e se comprometem a apenas receber algo caso, ao final do período de apuração, a empresa tenha auferido um resultado positivo (lucro). Por sua vez, sendo remunerado por pró-labore, os sócios garantem sua remuneração ainda que a empresa seja deficitária.

Sendo assim, não há qualquer obrigatoriedade de que uma parcela dos rendimentos pagos aos sócios seja feita a título de pró-labore.

Tendo em vista que a forma através da qual os sócios serão remunerados é uma decisão empresarial (e não uma imposição legal), a norma contida no art. 201, §5º, II, do Decreto nº 3.048/1999 não pode ser interpretada como uma determinação, obrigando que as empresas paguem pró-labore aos sócios, mas sim como uma norma que estipula uma presunção em favor do fisco de que, não sendo comprovado a existência de lucros, a fiscalização considerará os rendimentos como sendo pró-labores. Veja-se:

Art. 201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de:

§ 5º No caso de sociedade civil de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas, a contribuição da empresa referente aos segurados a que se referem as alíneas "g" a "i" do inciso V do art. 9º, observado o disposto no art. 225 e legislação específica, será de vinte por cento sobre:

II - os valores totais pagos ou creditados aos sócios, ainda que a título de antecipação de lucro da pessoa jurídica, quando não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social ou tratar-se de adiantamento de **resultado ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício.** (Grifou-se)

Note-se que, enquanto não apurado o lucro, presume-se que o pagamento se deu a título remuneração; mas, uma vez apurado o lucro, não se pode alterar a natureza jurídica deste instituto e enquadrá-lo como pró-labore. Esclarecedor é o posicionamento do STJ sobre o tema:

Nada impede que, após a apuração do resultado do exercício, constate-se que tenha havido lucro e seja afastada eventual cobrança sobre as parcelas adiantadas a título de participação no lucro". (REsp 1224724/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/02/2011, DJe 24/02/2011)

Desta mesma maneira entender o CARF:

SOCIEDADE SIMPLES. NATUREZA JURÍDICA DOS PAGAMENTOS A SÓCIOS. CONTRATO DE SOCIEDADE. LIBERDADE DE PACTUAÇÃO. PAGAMENTOS EXCLUSIVAMENTE A TÍTULO DE DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. CONDICIONAMENTO À DEMONSTRAÇÃO DA EXISTÊNCIA DE LUCRO SUFICIENTE. INEXISTÊNCIA DA DESCONSTITUIÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS OU DA DESCONSTITUIÇÃO DA CONDIÇÃO DE SÓCIO.

Havendo a demonstração da existência de lucro, ainda que se comprove que o sócio colaborou com seu trabalho, há ampla liberdade, nos limites do contrato social, para que o pagamento se dê a título de distribuição de lucros.

O § 5º do art. 201 do RPS/99 tem sentido enquanto regramento relativo ao ônus probatório, ou seja, cabe à empresa comprovar a apuração do lucro, sob pena de se considerar que o pagamento é remuneração pelo trabalho. Todavia, se houve a apresentação da demonstração de resultados, compete à autoridade fiscal analisar e, eventualmente, desconstituir as demonstrações. Enquanto não apurado o lucro, presume-se que o pagamento se deu a título remuneração, mas, uma vez apurado o lucro, não há dispositivo legal que imponha atribuir a natureza jurídica de remuneração (CARF. Acórdão nº 2302-003.2011. 3º câmara 2º turma, 16/6/2014)

Ainda sobre o posicionamento do CARF, também merece destaque o precedente adiante:

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS E DIVIDENDOS. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. NÃO INCIDÊNCIA. Não incide contribuição social a título de distribuição de lucros e dividendos aos sócios da sociedade. Não existe norma que obrigue a percepção pelos sócios de verba mínima representativa de pró-labore, podendo a remuneração decorrer apenas de distribuição nos lucros, não podendo esse fato ser tido como ausência de discriminação das verbas na contabilidade. Recurso Voluntário Provido (CARF. Acórdão n.º 2403-001.958, 13/3/2013)

Portanto, a despeito do que alega a fiscalização, o simples fato da empresa não ter efetuado pagamentos de pró-labore, ou de não ter discriminado qual percentual dos rendimentos distribuídos aos sócios teria esta natureza, não pode ser utilizado como justificativa para efetuar o lançamento das contribuições previdenciárias, haja vista que os dividendos distribuídos aos sócios não compõe o fato gerador deste tributo e que inexistente disposição legal determinando a forma através da qual os sócios serão remunerados, sendo perfeitamente possível que um sócio receba integralmente através de dividendos. Neste caso, optando o sócio pro receber exclusivamente através de dividendos, caberá ao sujeito passivo da obrigação tributária comprovar que existiam lucros suficientes para tanto, sob pena da distribuição ser considerada pró-labore, nos termos do art. 201, §5º, II, do Decreto n.º 3048/1999.

No caso concreto, a RECORRENTE apenas apresentou nos autos a cópia parcial de seu livro diário e o contrato social da empresa, conforme fls. 59/95. Não foi apresentado o balanço de apuração do resultado, demonstrando de maneira inequívoca que existiam lucros a serem distribuídos no período do lançamento.

Portanto, a despeito de entender que é perfeitamente possível que os sócios sejam remunerados exclusivamente através de dividendos, entendo que no caso concreto não restou provado que havia lucros suficientes para justificar as distribuições realizadas, circunstância que atrai a regra de presunção contida no art. 201, §5º, II, do Decreto n.º 3048/1999.

Neste sentido, não merece prosperar a alegação da RECORRENTE de ilegalidade da cobrança antes da edição do Decreto n.º 4.729, de 09/06/2003. Conforme acima exposto, não foi a alteração promovida pelo referido Decreto que criou a hipótese de incidência tributária; esta já existia desde a Lei n.º 9.876/1999, a qual incluiu a alínea “f” ao art. 12, inciso V, da Lei n.º 8.212/1991.

O Decreto n.º 4.729/2003, por sua vez, promoveu a seguinte alteração:

~~II - os valores totais pagos ou creditados aos sócios, ainda que a título de antecipação de lucro da pessoa jurídica, quando não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social.~~

II - os valores totais pagos ou creditados aos sócios, ainda que a título de antecipação de lucro da pessoa jurídica, quando não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social **ou tratar-se de adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício.**

Nota-se que o decreto não ampliou hipótese de incidência ou base de cálculo, mas tão somente concebeu ferramenta para a identificação e constatação de fato gerador já existente: o pagamento de remuneração a sócio gerente. Sendo assim, esta é uma norma meramente interpretativa, pois dispõe que a distribuição de lucros apenas pode ser cogitada desde que haja demonstração de resultado do exercício a ateste.

Quanto às demais alegações de inconstitucionalidade, já restou demonstrado – pelas razões expostas neste voto – que não houve qualquer ampliação da hipótese de incidência promovida pelo Decreto n.º 4.729/03. Ademais, não compete a esta Corte administrativa reconhecer a inconstitucionalidade de normas, como bem pontuado pela Súmula CARF n.º 02, que assim dispõe:

Súmula CARF n.º 2

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

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas, para reconhecer, de ofício, a decadência do crédito tributário relativo às competências 11/1999 a 10/2001 (inclusive). No mérito, entendo por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim