RESOLUÇÃO GERADA NO PGD-CARF PROCESSO 11516.722854/2013-80

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

Processo nº	11516.722854/2013-80
Recurso nº	Voluntário
Resolução nº	**2202-000.776 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data	06 de junho de 2017
Assunto	Contribuições Previdenciárias
Recorrente	A. ANGELONI & CIA LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por A. Angeloni & Cia Ltda.

Resolvem os Membros da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto da Relatora

(Assinado digitalmente)
Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

(Assinado digitalmente)
Júnia Roberta Gouveia Sampaio - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatahy Fonseca Neto, Martin da Silva Gesto, Cecilia Dutra Pillar e Marcio Henrique Sales Parada. Ausente justificadamente Rosemary Figueiroa Augusto.

Relatório

Trata-se de lançamento de ofício formalizado pela fiscalização, referente ao período de 01/2009 a 12/2012, que resultou na lavratura dos dois Autos de Infração abaixo discriminados:

a)- AI nº 51.012.534-4, no valor de R$ 27.474.736,34, mais juros e multa de ofício, relativo à contribuição previdenciária patronal incidente sobre as remunerações pagas

aos sócios, na qualidade de contribuintes individuais, em função do pagamento de juros sobre o capital próprio.

b) AI nº 51.012.534-2, no valor de R$ 3.420.018,23, mais juros e multa de ofício, relativo a diferença devida a título de GILRAT;

De acordo com o Relatório Fiscal, os fatos que motivaram as autuações foram os seguintes:

Em relação ao AI 51.012.534-4 relativo ao pagamento de Juros sobre o Capital Próprio JCP considerou que esses foram pagos em desacordo com a legislação em vigor, em razão de dois fatos:

a) Pagamento em montante superior ao permitido: De acordo com a fiscalização verifica-se, conforme demonstrado nos quadros III e IV (fls. 178) que levando-se em consideração a TJLP, o limite máximo a ser creditado a título de JCP seria de R$ 115.829.763,75. No entanto, a empresa pagou aos seus sócios o montante líquido de R$ 143.928.787,90, conforme constatado através da DIPJ e da DIRF;

b) Os critérios utilizados para pagamento, conforme as atas constantes do Quadro V (fls. 179) foram os seguintes:

b.1) aprovação da distribuição de remunerações aos sócios sob a forma de JCP;

b.2) o valor pago a cada sócio seria o valor líquido após a retenção do imposto de renda na fonte;

c.1) os pagamentos seriam efetuados de forma desproporcional à participação dos sócios no capital social da empresa.

Em razão das referidas deliberações concluiu a autoridade fiscal que:

a) no caso da deliberação "a", ficou caracterizado que o pagamento correspondeu à remuneração", tratando-se de pró-labore recebido pelos diretores, e não a juros sobre o capital próprio, conforme considerado pela ANGELONI b) no caso da deliberação "b", tendo sido pagos os valores líquidos, para efeito de apuração de base de cálculo da contribuição previdenciária, deve-se acrescer o IRRF. Ainda em relação ao item "b", com a inclusão do IRRF, os valores pagos foram superiores ao permitido pela legislação, porém, nos anos de 2009 e 2010, houve pagamento superior ao permitido independentemente de inclusão do IRRF, consoante demonstrado no Quadro VI (fls. 180);

c) Finalmente, em relação à deliberação "c" a distribuição correta deveria ter observado a participação de cada quotista no capital social da empresa, consoante demonstrado no quadro VII (fls. 180), pois os sócios fundadores, Antenor e Arnaldo, que detêm apenas 0,01% do capital social, receberam o equivalente a 50,48% e 47,51%, respectivamente, enquanto que as empresas Távola Redonda e Três Ribeirões (holding's), que detêm 50,99% e 48,99% do capital, conforme quadro VII (fls. 181)

Intimada a prestar esclarecimentos a empresa alegou que os sócios fundadores da empresa (Antenor e Arnaldo), por serem usufrutuários das holding´s, são detentores do direito de auferirem a percepção de lucros e juros sobre o capital próprio destas e, por via de

conseqüência, da própria empresa fiscalizada. Assim, considerando que as empresa fiscalizada creditaria JCP para as holding´s, e estas, por sua vez, creditaria JCP aos sócios usufrutuários, optaram os sócios da fiscalizada por distribuir juros de forma desproporcional à participação social, conforme lhes faculta o artigo 1007 do Código Civil, combinado com a cláusula 29 do seu contrato social, evitando dupla atividade burocrática (confecção de atas, lançamentos contábeis, cumprimento de obrigações acessórias).

Em relação ao AI nº 51.012.535- relativo a diferença GILRAT a fiscalização alegou que, embora a empresa tenha declarado em GFIP, de forma correta, o código CNAE e a alíquota RAT correspondente, ao preencher o campo FAP, no período de 01/2010 a 13/011, informou o coeficiente de 1,00 quando o correto seria 1,5790 para 2010 e 1,4159 para 2011, o que gerou a diferença a título de GILRAT, conforme planilha de cálculo de fls. 189/267;

O contribuinte apresentou Impugnação ao Auto de Infração (fls. 1.148/1.153 e 1271/1.295) alegando, resumidamente que:

a) em relação AI nº 51.012.535-2 (Diferença de GILRAT), nas competências 02/2010 a 12/2011, de fato, recolheu a contribuição social sem o FAP, tendo parcelado o débito correspondente e, em relação a competência 01/2010, o crédito já se encontra extinto pelo por pagamento, com a devida aplicação do FAP, conforme comprovado pelas GPS e GFIP´s em anexo.

b) em relação ao AI nº 51.012.534-4 (Juros sobre Capital Próprio - JCP) esclarece que a própria Receita Federal, em relação ao mesmo contribuinte, fez lançamento do JCP como dividendo e, portanto, indedutível na base de cálculo do IRPJ.

c) que o tratamento do JPC como pró-labore acarreta a possibilidade de sua dedução, o que vai de encontro a glosa contestada.

d) O JCP é tratado como despesa financeira, o que seria incompatível com o conceito de remuneração.

e) a situação não pode perdurar, sobretudo para o ano-calendário de 2009, o qual foi objeto de duas classificações jurídicas distintas. Uma como dividendo e, portanto, indedutível na apuração do IRPJ, outra, como pró-labore sujeito a contribuição previdenciária, mas, por outro lado, dedutível da base de cálculo do IRPJ.

f) a autoridade fiscal apurou base de cálculo incorreta por dois motivos:

f.1) Entendeu que o ônus do IRF não seria repassado aos sócios quando, na verdade, o agente fiscal acrescenta aos valores brutos distribuídos os valores de IRF, gerando uma duplicidade destes últimos. O quadro VI do Relatório Fiscal mostra que o valor considerado como pago a maior pela empresa se refere exatamente ao valor do IRF retido.

f.2) nos anos de 2009 e 2011, o valor supostamente distribuído a maior pela empresa inclui, além do IRF em duplicidade, os montantes de JCP que deixaram de ser pagos nos anos de 2004, 2005 e 2006, procedimento que está em consonância com o Acórdão nº 1202-000.766 de 08/05/2012, bem como com o RESP 1.086.752-PR, de 11/03/2009, do STJ. Para comprovar a referida alegação junta cópia do Livro Razão, conta nº 3484 referentes aos anos de 2009 a 2012 (doc. 03), onde é possível checar a veracidade dos números informados na tabela de fls. 1.277.

g) que a autoridade fiscal se utilizou da palavra "remuneração" constante dos documentos societários da empresa para concluir, por presunção, que os valores se referiam a pró-labore, sem se preocupar em trazer ao lançamento uma única prova que corrobore tal entendimento.

h) que o JCP possui natureza jurídica de dividendo, pelos seguintes motivos:

h.1) sua distribuição depende do sucesso do empreendimento e somente os sócios fazem jus à sua percepção.

h.2) de acordo com o art. 9º §1º, da Lei 9.249/95, a fonte dessa forma de remuneração é a mesma definida pelo art. 201 da Lei nº 6.404/76, a saber, o lucro líquido, lucros acumulados e reserva de lucros. Além disso, de acordo com o §7º do art. 9º da Lei nº 9.249/95, os juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica a título de JCP poderá ser imputado ao valor dos dividendos.

h.3) que o RIR/99 regula a tributação do JCP dentro do capítulo referente a "rendimentos de participação societária."

h.4) que o artigo 9º da Lei 9.249/95 não criou nova figura de direito privado, mas tão somente estabeleceu um regime fiscal opcional para os lucros distribuíveis pelas pessoas jurídicas e, por essa razão, a Deliberação CVM nº 207/96 previa a reversão do JCP contabilizado como despesa ou receita financeira.

h.5) que tanto o CARF, no Acórdão nº 1401-0001.401, como a 2ª Turma do TRF da 4ª Região já reconheceram a natureza jurídica de dividendo.

i) uma vez demonstrada a natureza jurídica de dividendo do JCP, a Impugnante, ora Recorrente, passa a defender legitimidade de sua distribuição desproporcional, desde que a sociedade assim delibere, pois:

i.1) em nenhum momento a Lei nº 9.249/95 vinculou a base de cálculo do JCP à conta de capital dos sócios, com base em sua proporção no capital social i.2) o princípio da estrita legalidade impede as autoridades fazendárias de ampliar o escopo da norma para estabelecer restrições que não estão nela contida.

i.3) que embora a regra do artigo 1007 se aplique às sociedades simples, o artigo 1.053 admite, em caso de omissão, a sua aplicação subsidiária às sociedades limitadas;

j) que os valores distribuídos a título de JCP não consistem em pagamento pela prestação de serviço à empresa, não compondo a base de cálculo das contribuições previdenciárias, pois a distribuição de lucro é remuneração decorrente do capital investido e não rendimento do trabalho. Além disso, alega que o §9º do art. 28 da Lei 8.212/91 estabelece que a participação nos lucros e resultados não integra a base de cálculo do INSS.

A Delegacia Regional de Julgamento do Rio de Janeiro julgou improcedente a impugnação apresentada em decisão cuja ementa é a seguinte:

> *"ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2012 JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. DIVIDENDOS. NATUREZAS DISTINTAS. PAGAMENTO DESPROPORCIONAL. SÓCIOS DIRIGENTES. PRÓ-LABORE.*

> *Os juros sobre o capital próprio e os dividendos possuem naturezas jurídicas e tratamentos tributários distintos. Enquanto estes decorrem da distribuição de lucros aos sócios, aqueles representam a remuneração pelos recursos financeiros "emprestados" à empresa, constituindo despesa financeira.*
>
> *Os juros sobre o capital próprio é forma de remuneração pelo capital investido, motivo pelo qual os valores pagos aos sócios dirigentes da empresa a este título de forma desproporcional à participação dos mesmos no seu capital social, passa a assumir natureza jurídica de pró-labore."*

Em seu voto, a Delegacia Regional de Julgamento - DRJ reconhece a contradição entre o presente lançamento e a autuação que o mesmo contribuinte já havia sofrido em 27/06/2012, referente ao IRPJ, sob o mesmo fundamento, qual seja, distribuição desproporcional de JCP nos anos-calendários de 2007 a 2009. Conclui, no entanto, que *"somente após o exaurimento da discussão na esfera administrativa é que haverá a necessidade de se compatibilizar o tratamento jurídico pagos a título de JCP aos sócios da empresa"* , uma vez que, *"haja vista a possibilidade de reforma das decisões proferidas em primeira instância, não há como, nessa fase processual, acolher a alegação do contribuinte de que há uma efetiva contradição na qualificação jurídica atribuída aos fatos que fundamentaram o lançamento.* (fls. 1563)

Em relação a natureza jurídica do JCP, a DRJ alega que eles não se confundem com dividendos, pois:

a) ao contrário do que alega a Impugnante, a distribuição do JCP não depende, necessariamente, do resultado do período, uma vez que o §1º do art. 9º da Lei nº 9.249/95 permite sua distribuição quando houver lucros acumulados ou reserva de lucros de períodos anteriores em montante igual ou superior ao valor de duas vezes o juros pagos ou creditados, o que demonstra que é possível a distribuição de JCP mesmo que tenha apurado prejuízo contábil.

b) O JCP pode ser pago ou creditado sem prejuízo da distribuição de lucro apurado no exercício o que reforça a autonomia entre as duas espécies de remuneração de capital.

c) que a sua imputação ao dividendo mínimo obrigatório, de que trata o art. 202 da Lei 6.404, de 1976, é tão somente facultada pelo §7º do art. 9º da Lei 9.249, de 1995, e, além disso, se dá sem prejuízo da retenção do imposto de renda na fonte, o que demonstra a nítida distinção entre os aludidos institutos.

d) que o JCP corresponde a remuneração paga ao sócio pelo dinheiro "emprestado" por este à sociedade e, nestes termos, se trata de uma despesa financeira incorrida pela empresa, o que não se confunde, quer do ponto de vista contábil, quer do ponto de vista jurídico, com distribuição de lucro.

e) em relação a distribuição desproporcional do JCP, alega que é uma espécie de remuneração paga ou creditada aos sócios em decorrência do capital por eles investido na sociedade e que, sendo assim, não há como pensar em pagamento desproporcional pagando-se mais a quem investiu menos e vice versa.

f) em relação ao lançamento dos valores pagos aos sócios a título de JCP como remuneração de pró-labore sujeita a incidência das contribuições previdenciárias, entendeu a DRJ que o fato gerador das contribuições previdenciárias estaria configurado em razão alegação constante do item 2.2 do Relatório fiscal de que a 89º Alteração Contratual designa os sócios Antenor e Arnaldo Angeloni para ocuparem os cargos e exercerem as funções de diretores. Diante desse fato, conclui que embora estivessem sob a roupagem de juros sobre o capital próprio, os valores pagos aos sócios se destinaram, na verdade, a retribuí-los pelos serviços prestados na administração da empresa. (fls. 1565/1566)

g) Em relação a alegação da majoração da base de cálculo em razão da inclusão do IRF sobre os valores brutos pagos aos sócios, entendeu a DRJ que as cópias dos lançamentos efetuados nas contas "3484 - CONSTAS CORRENTES DOS SÓCIOS" e "3875-JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO" do Livro Razão (fls. 1360/1404), referentes aos anos de 2009 e 2010, juntadas pela defesa *"embora demonstrem os valores "creditados" (despesa incorrida) aos sócios minoritários a título de JCP e o IRRF correspondente, não são hábeis a comprovar os valores efetivamente "pagos" aos mesmos.*

h) em relação aos valores que seriam relativos aos anos de 2004, 2005 e 2006 entendeu a DRJ que não podem ser computados para aferição dos limites de distribuição do JCP, uma vez que as referidas despesas foram incorridas somente em 2009 e 2010.

i) Finalmente, em relação as alegações de que o crédito tributário constituído no AI 51.012.535-2 (Diferença de GILRAT) entendeu a DRJ que, *"em que pese as GFIP´s juntadas pelo contribuinte às fls. 1.217/1,270 dos autos, consultando-se as informações do sistema GFIPWEB, verifica-se que tais documentos não constam da base de dados da Receita Federal do Brasil"* e que, além disso, *o contribuinte não instruiu sua peça impugnatória com os protocolos de envio das GFIP´s apresentadas nesta fase litigiosa, os quais comprovariam que aquelas informações foram, de fato, transmitidas.*

Cientificado, o contribuinte apresentou o Recurso Voluntário (fls.1570 - 1605) reiterando os argumentos da impugnação. Enfatiza, em particular, os seguintes aspectos:

a) Diferentemente do alegado pela autoridade lançadora, os sócios Antenor e Arnaldo Angeloni não são e não foram à época dos fatos geradores diretores da sociedade, conforme se verifica pelas Atas de Reunião do Conselho de Administração da Recorrente; (fls.

b) Que uma leitura atenta da 89ª alteração contratual (fls.1669) demonstra o equívoco da autoridade lançadora ao utilizá-la como elemento de prova de que os sócios Antenor e Arnaldo Angeloni seriam diretores da sociedade, por duas razões. Em primeiro lugar, porque a referida alteração contratual é datada de 05.07.2012, período posterior a grande maioria dos fatos geradores, e, em segundo lugar, porque a redação da cláusula 15, referente à composição da Diretoria é bastante clara ao atribuir aos referidos sócios a função de diretores apenas interinamente, até que houvesse nova deliberação em reunião de quotistas ou do Conselho de Administração.

c) que a inclusão dos sócios como diretores interinos era mera formalidade de praxe, tanto assim que, à época em que realizada a referida alteração contratual , já havia membros eleitos da Diretoria (fls. 1669)

d) que os senhores Arnaldo e Antenor Angeloni eram à época, e o são até hoje, membros do Conselho de Administração da Companhia e, para exercício de tal cargo, e

recebem remuneração a título de pró-labore, conforme se verifica das Atas de Quotistas anexas (fls.1299 a 1328)

Finalmente, a Procuradoria da Fazenda Nacional, apresentou contra-razões (fls. 1811 a 1839) reiterando, quanto ao mérito, as alegações da autoridade fiscal e da Delegacia Regional de Julgamento. Em relação a preliminar de nulidade por ausência de demonstração do fato gerador das contribuições previdenciárias por parte da Autoridade Fiscal, alega que, compulsando os autos, não se vislumbra o descumprimento de nenhum dos requisitos fixados no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, pois não houve autuação de pessoa incompetente e tampouco preterição no direito de defesa do contribuinte.

Em sessão de julgamento de 10 de maio de 2016, foi proposta a conversão do processo em diligência. Isso porque, nos termos do voto vencedor do Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa\;

> *(...)*
>
> *No caso presente, pela análise dos documentos acostados no Recurso Voluntário, verifico que não é possível se chegar a uma conclusão em relação às alegações da Recorrente acerca dos sócios da empresa terem suportado o ônus do imposto de renda na fonte. É que não há como vincular os DARFs apresentados com as DIRFs informadas, razão pela qual entendo ser necessária uma diligência para que a autoridade lançadora possa analisar os documentos apresentados e emitir uma opinião conclusiva.*
>
> *Do mesmo modo, no tocante às Guias da Previdência Social - GPS - e Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP -, relativas à GILRAT da competência 01/2010, percebo que não é possível se constatar que as mesmas foram capazes de quitar as obrigações da Contribuinte em relação às diferenças de GILRAT lançadas de ofício.*
>
> *Dessa forma, para evitar cerceamento de defesa e em respeito ao princípio da verdade material, bem como para que não reste qualquer dúvida na deliberação do colegiado, entendo que o processo ainda não se encontra em condições de ter um julgamento justo, razão pela qual voto no sentido de o julgamento ser convertido em diligência para que a repartição de origem tome as seguintes providências:*
>
> *1. Que a autoridade fiscal se manifeste, em relatório circunstanciado e conclusivo, sobre:*
>
> *a) os valores efetivamente pagos aos sócios Antenor Angeloni e Arnaldo Angeloni, a título de Juros sobre o Capital Próprio,* ***considerando as informações constantes das bases de dados da Receita Federal do Brasil, além de todos documentos acostados ao autos****, inclusive aqueles trazidos no Recurso Voluntário (DARFs, DIRFs e comprovantes de rendimentos de fls. 1.708/1.785);*
>
> *b)* ***a exatidão dos valores recolhidos relativos a GILRAT na competência 01/2010, considerando a aplicação do coeficiente do FAP de 1,5790.***

Em resposta a diligência requerida o Serviço de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Florianópolis apresentou o Relatório de fls. 1864, no qual afirma que:

> *Assim sendo, passamos a detalhar conforme solicitado:*
>
> *Com relação aos valores efetivamente pagos aos sócios, informamos que foram estabelecidos critérios para o pagamento dos JCP aos acionistas pela própria empresa. Conforme as Atas de reuniões de quotistas, **"os valores creditados aos sócios seriam líquidos, após o Imposto de Renda na Fonte.** Assim sendo, os valores do JCP sendo pagos "líquidos", **foram de fato acrescido do Imposto de Renda na Fonte** para efeito de base de cálculo das contribuições previdenciárias devidas;*
>
> *Referente aos valores recolhidos a GILRAT na competência 01/2010, a empresa declarou em GFIP (status exportada), FAP 1,00, sendo que o devido seria 1,5790. Os valores foram declarados conforme as bases declaradas pela empresa.*

De acordo com a informação constante às fls. 1867 o contribuinte recebeu mensagem com acesso aos documentos relativos à diligência em 09/09/2016. Em 26/09/2016 foi dada ciência dos mencionados documentos por decurso do prazo de 15 dias ao destinatário a contas da disponibilização dos documentos através do Módulo e-CAC (fls. 1868). De acordo com a informação constante das fls. 1869, o contribuinte acessou o teor dos documentos em 03/10/2016. Em 01/11/2016 (fls. 1870), o contribuinte protocolou a manifestação sobre a diligência (fls. 1871/1881). A fiscalização se manifesta às fls. 1958 pela intempestividade da manifestação apresentada pelo contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conforme se constata pelo relatório de fls. 1864, verifica-se que a diligência, não foi cumprida nos termos determinados por esta turma. Isso porque, em relação à inclusão do IRF na base de cálculo do JCP a fiscalização se limitou a repetir a fundamentação já utilizada no lançamento (itens 3.10 e 3.11 "b"). Todavia, a diligência solicitava que o fossem analisados *"os valores efetivamente pagos aos sócios Antenor Angeloni e Arnaldo Angeloni, a título de Juros sobre o Capital Próprio, **considerando as informações constantes das bases de dados da Receita Federal do Brasil, além de todos documentos acostados ao autos, inclusive aqueles trazidos no Recurso Voluntário** (DARFs, DIRFs e comprovantes de rendimentos de fls. 1.708/1.785);* (grifamos)

Da mesma forma, em relação ao valores recolhidos a GILRAT na competência 10/2010 a fiscalização se limitou o que já havia dito às fls. 13 do lançamento (item 4.7).

Em face do exposto, voto pela nova conversão em diligência para que a fiscalização proceda ao relatório conclusivo, nos termos em que determinado na diligência constante da Resolução nº 2202-000.684.

(Assinado digitalmente)

Júnia Roberta Gouveia Sampaio.