



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

Processo nº 11516.722854/2013-80
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2202-004.588 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de julho de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente A. ANGELONI CIA. LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2012

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO DESCARACTERIZAÇÃO.
CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

O ponto comum do JCP e dos dividendos é que ambos representam remuneração aos sócios pelo lucro ou capital investido. Sendo assim, para afirmar que esses valores são, na verdade, pró-labore pagos aos sócios caberia a autoridade fiscal o ônus de demonstrar tal fato, conforme determina o artigo 142 do Código Tributário Nacional

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso para cancelar o AI nº 51.012.534-4, relativo ao lançamento das contribuições previdenciárias sobre a parcela recebida pelos sócios à título de juros sobre o capital próprio, vencidos os conselheiros Rosy Adriane da Silva Dias e Waltir de Carvalho, que negaram provimento ao recurso nesse ponto. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em cancelar o AI nº 51.012.534-2 - GILRAT. Manifestou interesse de apresentar declaração de voto a conselheira Rosy Adriane da Silva Dias.

(Assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson- Presidente.

(Assinado digitalmente)

Júnia Roberta Gouveia Sampaio - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosy Adriane da Silva Dias, Martin da Silva Gesto, Waltir de Carvalho, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatahy Fonseca Neto e Ronnie Soares Anderson

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 consequência, 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 (confeção 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 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.

c) que o tratamento do JCP 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 bases de cálculo incorreta pro 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 juro pago ou creditado, 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 89ª 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)

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;

Na sessão de 06 de junho de 2017 o processo foi novamente convertido em diligência, uma vez 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 resposta, a fiscalização elaborou o relatório de fls. 1981/1982, no qual informa o seguinte:

Com relação aos valores efetivamente pagos aos sócios, cabe preliminarmente uma análise:

Os fatos geradores do referido processo foram o pagamento de Juros sobre o Capital Próprio em desacordo com a legislação aplicável. Conforme as Atas de reuniões de quotistas realizadas,

contatamos três deliberações importantes: 1) aprovação da distribuição de remuneração aos sócios, sob forma de pagamento de Juros de Capital Próprio; 2) os valores creditados aos sócios seriam líquidos, após o Imposto de Renda na Fonte e 3) que os pagamentos seriam efetuados de forma desproporcional.

*Conforme informação declarada em DIPJ, ratificada pela informação declarada em DIRF, ocorreram pagamentos de Juros sobre Capital Próprio aos acionistas da empresa, referentes aos anos de 2008 a 2012, no valor líquido. Confirmando tais declarações, informamos que os valores lançados no auto de infração estão escriturados nos registros contábeis da empresa na conta: 3.02.01.03.01003 – Juros Sobre Capital Próprio, como **Resultados Financeiros Líquidos**. Assim sendo os valores do JCP sendo pagos “líquidos”, **foram de fato acrescidos do Imposto de Renda na Fonte, recolhidos em DARF**, para efeito de base de cálculo das contribuições previdenciárias devidas;*

Referente aos valores lançados na competência 01/2010, relativo as contribuições patronais devido a Seguridade Social – Diferença de GILRAT, a impugnante relata que “o crédito já se encontra extinto pelo por pagamento, com devida aplicação do FAP, conforme comprovado pelas GPS e GFIP’s”.

(...)

Em resumo, a empresa declarou em GFIP, fez o recolhimento por ela declarado, e logo após a substituiu por outra, com novos valores, que serviu de base para o lançamento. Cabe a impugnante, fazer a retificação da GFIP tomada por base do levantamento, para posteriormente solicitar a devida extinção do crédito tributário. Sem a retificação desta última GFIP, por ora em vigor, impossível a extinção do crédito tributário em razão de recolhimento desatrelado do respectivo documento de confissão de dívida que justifique aqueles valores a maior.

Intimado do resultado da diligência, o contribuinte apresentou a manifestação de fls. 1995/2001, na qual alega, resumidamente, o seguinte:

a) destaca fato novo relevante ao desfecho do presente processo. Tal fato foi o julgamento realizado nos autos do processo administrativo nº 11516.721632/2012-69. Isso porque, ambos os processos tratam da mesma matéria (distribuição desproporcional de JCP) e tem um período coincidente (ano de 2009). Em 07.06.2016, a 4ª Câmara, da 2ª Turma Ordinária, da 1ª Seção desse Eg. CARF julgou o Recurso Voluntário da ora Recorrente e manteve os termos da autuação para concluir que os valores de JCP desproporcionais pagos aos Srs. Arnaldo Angeloni e Antenor Angeloni seriam despesas indedutíveis para fins de IRPJ. Tal situação traz uma contradição a ser sanada no presente julgamento, pois, das duas uma: ou os valores pagos a título de JCP além da proporcionalidade são remuneração e, portanto, dedutíveis para fins de IRPJ ou possuem natureza outra, não dedutível para fins de IRPJ e, portanto, impossível de ser equiparado à remuneração.

b) que, nos termos do art. 12, V, "f" da Lei nº 8.212/91 a simples participação no Conselho de Administração de empresa individual não caracteriza os sócios como contribuintes individuais.

c) que o agente fiscal responsável pela diligência não analisou os documentos contábeis juntados às fls. 1.360/1452 e 1.708/1785 os quais demonstram que a base de cálculo das contribuições previdenciárias sofreu uma indevida majoração de 15%.

d) que o resultado da diligência confirmou que os valores relativos à contribuição ao SAT foram recolhidos e ausência de retificação da GFIP não pode ser motivo para exigir crédito tributário extinto, até porque é impraticável sua retificação após 5 anos.

É o relatório.

Voto

Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio - Relatora.

O recurso está dotado dos pressupostos de admissibilidade devendo, portanto, ser conhecido.

1) - AI Nº 51.012.534-4 - JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO

1.1) DA NATUREZA JURÍDICA DO JCP

O Juros sobre o Capital Próprio - "JCP" foi instituído através do Art. 9º da Lei 9249/95, nestes termos:

"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.

Conforme se observa pelo item 3.4 do Relatório Fiscal (fls. 176) os valores pagos a título de Juros sobre o Capital Próprio - JCP foram desconsiderados pela fiscalização porque *"foram distribuídos em valores superiores ao permitido e desproporcionalmente a participação dos sócios no capital social da empresa."*

Em sua fundamentação, alegou a autoridade fiscal que a empresa, utilizando-se das mesmas alegações apresentadas quando da verificação fiscal relativa ao IRPJ, que integram o processo nº 11516.721632/2012-69, fundamenta a distribuição desproporcional do JCP no artigo 1007 do Código Civil que assim dispõe:

"Art. 1007. 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 media do valor das quotas"(destacamos).

De acordo com a fiscalização (fls 183) *"o Código Civil estabelece como regra geral para distribuição/credito de dividendos/lucros, a proporcionalidade decorrente da participação em quotas/ações do capital social. A lei procura, assim, garantir a devida remuneração de capital dos minoritários. Com base de na ressalva "salvo estipulação em contrário", destacada no art. 1007 acima transcrito os quotistas e controladores da totalidade do capital da fiscalizada, utilizam atos formais que regulam as relações privadas (alterações societárias e atas de reuniões de quotistas), para indevidamente, onerar a sociedade dos recursos que lhe são lícitamente devidos"*

Embora a regra seja a distribuição dos dividendos proporcional as respectivas quotas, tendo em vista a natureza contratual das sociedades limitadas, as relações entre os sócios podem pautar-se nas disposições de vontade destes, sem maiores rigores. Sendo a sociedade limitada contratual (não institucional), a margem para negociações entre os sócios é maior.

Disto se depreende que o Código Civil aceita e legitima a distribuição desproporcional à participação de cada sócio no capital social, desde que todos recebam parcela do lucro.

Embora a referida norma, conste do capítulo relacionado às sociedades simples, se aplica também às sociedades limitadas, uma vez que, conforme previsto no artigo 1.053 do Código Civil, na falta de normas que disciplinem a sociedade limitada, aplicam-se àquelas das sociedades simples. Nesse sentido, importante mencionar a Receita Federal já se manifestou, na Solução de Consulta Disit 6 – nº 46 de 24 de Maio de 2010, sobre a

possibilidade de distribuição desproporcional de lucros ao sócio, desde que obedecidas normas de regência quanto a tributação.

"SOLUÇÃO DE CONSULTA No- 46, DE 24 DE MAIO DE 2010

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

*EMENTA: **DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS** AOS SÓCIOS. ISENÇÃO.*

*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 N° 9.249/1995, art. 10; Decreto N° 3.000/1999 -Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, art. 39, inc. XXIX; Lei N°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. (grifamos)

Dessa forma, se partimos do pressuposto que o Juros sobre Capital Próprio é espécie de dividendo, como defendido pela Recorrente, deveríamos admitir que sua distribuição não precisaria se submeter a regra da proporcionalidade ao capital social dos sócios.

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. De acordo com FABIO ULHÔA COELHO:

"no plano conceitual, cada espécie remunera o investimento por motivos próprios. Enquanto os juros remuneram o investidor pela indisponibilidade do recurso, os dividendos remuneram-no pelo os dividendos remuneram-nos pelo particular sucesso do empreendimento social. (...) A limitação dos juros sobre capital próprio a TJLP, estabelecida pelo legislador tributário (Lei.nº 9.249/95,art. 9º, caput), estabelece uma equivalência genérica entre a remuneração do acionista e a que ele normalmente encontraria no mercado, caso destinasse o mesmo recurso a investimento diversos. Os dividendos, representam, por sua vez, a remuneração prestada pelo investimento, pelo sucesso da empresa explorada pela Companhia. (COELHO, Fabio Ulhôa - Curso de Direito Comercial, 9ª edição, São Paulo, Saraiva, 2006, vol.2, p. 342-343)

Para outros, como NELSON EIZIRIK, os Juros sobre o Capital Próprio possuem a mesma natureza jurídica de dividendos pois:

"o pagamento de juros sobre o capital próprio e a distribuição de dividendos apresentam o mesmo pressupostos essencial, qual seja, a existência de lucros distribuíveis pela sociedade. Isso

significa que os juros sobre o capital próprio e os dividendos possuem a mesma natureza jurídica, qual seja, a distribuição de resultados auferidos pela companhia a seus acionistas. Com efeito, caso os juros sobre o capital próprio não tivessem essa natureza, poderiam ser pagos havendo ou não lucro.

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 Lein. 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:

<i>LUCROS OU DIVIDENDOS:</i>	<i>JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO:</i>
<i>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).</i>	<i>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).</i>
<i>Em relação à pessoa jurídica que paga: não são dedutíveis do lucro real (base de cálculo do imposto de renda).</i>	<i>Em relação à pessoa jurídica que paga: quando pagos são dedutíveis do lucro real (art. 9º, caput, da Lei n. 9.249/95).</i>
<i>Obedecem necessariamente ao disposto no art. 202, da Lei n. 6.404/76 (dividendo obrigatório).</i>	<i>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).'</i>
<i>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.</i>	<i>Têm como limite máximo a variação da TJLP (art. 9º, caput, da Lei n. 9.249/95).</i>
<i>Estão condicionados apenas à existência de lucros (arts. 198 e 202, da Lei n. 6.404/76).</i>	<i>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).</i>

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 tem 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, .

1.2) DA AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DE QUE AS VERBAS PAGAS CONFIGURAM REMUNERAÇÃO

Independente da natureza jurídica atribuída aos juros sobre capital próprio, entendo que não é possível sua tributação como pró-labore no caso dos autos.

Conforme ressaltado pelo Recorrente, a própria fiscalização deu uma interpretação divergente sobre a matéria, uma vez que, em relação a mesma empresa, realizou o lançamento consubstanciado no Auto de Infração nº 11516.721632/2012-69, no qual entendeu que os valores de JCP distribuídos em excesso seriam despesas indedutíveis na base de cálculo do IPRJ.

A Primeira Seção deste Conselho já se manifestou sobre a natureza jurídica dos Juros sobre Capital Próprio - JCP, pagos de forma desproporcional ao capital social neste termos:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2004

IRPJ. CSLL. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. NATUREZA JURÍDICA. DESPESAS FINANCEIRAS.

Os juros sobre o capital próprio pagos ou creditados a titular, sócio ou acionista têm natureza jurídica de despesa financeira, e não de lucros nem de dividendos.

IRPJ. CSLL. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. CRÉDITO OU PAGAMENTO EM VALOR NÃO PROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO DO SÓCIO NO CAPITAL SOCIAL. INDEDUTIBILIDADE.

Sendo os juros sobre o capital próprio remuneração do capital aplicado pelo titular, sócios ou acionistas na pessoa jurídica, o crédito ou pagamento individualizadamente para cada um deve ser proporcional a sua participação no capital social da pessoa jurídica. A parcela excedente não configura remuneração a esse título e, portanto, não pode se beneficiar da dedutibilidade conferida aos juros sobre o capital.(Acórdão 1301-00.480, 3ª Câmara/ 1ª Turma Ordinária, Rel. Waldir Veiga da Rocha, Sessão 27/01/2011)

Por outro lado, os artigos 22 , I, da Lei nº 8.212/91 e 201, I, e §1º do Regulamento da Previdência Social - RPS não deixam dúvidas que o fato gerador das contribuições previdenciárias se caracteriza como a remuneração pela prestação de um serviço. Vejamos:

"Lei nº 8.212/91

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos

da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

*III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados **contribuintes individuais que lhe prestem serviços** (grifamos)*

Regulamento da Previdência Social - RPS

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

(...)

II - vinte por cento sobre o total das remunerações ou retribuições pagas ou creditadas no decorrer do mês ao segurado contribuinte individual

§ 1º São consideradas remuneração as importâncias auferidas em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades, ressalvado o disposto no § 9º do art. 214 e excetuado o lucro distribuído ao segurado empresário, observados os termos do inciso II do § 5º (grifamos)

Assim, ao desconsiderar os valores pagos a título de JCP não poderia a autoridade fiscal, com base na simples previsão contratual de que os sócios poderiam auferir de retirada pró-labore, a serem fixadas pelo Conselho de Administração da Sociedade, realizar o lançamento em questão.

Como visto acima, o ponto comum do JCP e dos dividendos é que ambos representam remuneração aos sócios pelo lucro ou capital investido. Sendo assim, para afirmar que esses valores são, na verdade, pró-labore pagos aos sócios caberia a autoridade fiscal o ônus de demonstrar tal fato, conforme determina o artigo 142 do Código Tributário Nacional o que, a meu ver, não foi feito.

Para chegar a conclusão de que os valores pagos a título de JCP seriam remuneração a autoridade fiscal utiliza a Ata da 89ª Alteração Contratual da empresa datada de 11.07.2012, que (i) determina a eleição dos Senhores Antenor Angeloni e Arnaldo Angeloni para o cargo de Diretores (presidente e administrativo financeiro, respectivamente), com a possibilidade de auferimento de pró-labore a ser fixado pelo Conselho de Administração, e (ii) aprova distribuição de JCP aos sócios.

Em primeiro lugar, é importante observar que a 89ª contratual (fls. 1669) é datada de 05/07/2012 e, portanto, posterior a maioria dos fatos geradores abrangidos no trabalho fiscal. Conforme se observa pelas Atas e Contratos Sociais juntados aos autos (fls. 1463 a 1553) e trazidos novamente pela Recorrente junto ao seu recurso, os sócios Antenor e Arnaldo Angeloni não são e não foram a época dos fatos geradores diretores da sociedade (fls. 1645 a 1667).

Ainda em relação a 89ª Alteração Contratual, é importante observar que, de acordo com a sua cláusula 15, referente a composição da diretoria os sócios só exerceriam a função de diretores interinamente:

CLAÚSULA DÉCIMA QUINTA - COMPOSIÇÃO DA DIRETORIA.

A diretoria será composta de no mínimo 02 (dois) e no máximo 08 (oito) membros sócios ou não, eleitos e destituíveis pelo Conselho de Administração, com mandato de 02 (dois) anos, permitida a reeleição

Parágrafo Primeiro: O conselho de Administração que eleger os Diretores determinará os cargos, prazo para seu exercício, como também designará suas atribuições, responsabilidades e remunerações

...

Parágrafo Quarto - A Sociedade, interinamente e até que haja nova deliberação em Reunião de Quotistas ou do Conselho de Administração, nomeia para ocuparem os cargos e exercerem as funções de Diretores, os sócios Antenor Angeloni e Arnaldo Angeloni, ambos já qualificados, sendo o primeiro nomeado Diretor Presidente e o segundo Diretor Administrativo Financeiro, os quais poderão assinar em conjunto ou isoladamente atos da administração de todos os negócios sociais, cabendo-lhes praticarem as operações relativas ao seu objeto social. (grifamos)

Além disso, as atas juntadas as fls. 1702 (de 29/04/2008) , 1704 (de 02/10/2010) e 1706 (de 28/04/2011) estabelecem a remuneração do Conselho de Administração. Não há portanto, como confundir os valores recebidos pelos sócios a título de pró-labore com aqueles recebidos a título de JCP.

Finalmente, como bem ressalta a Recorrente, o valor distribuído a título de JCP e questionado pela fiscalização é de aproximadamente R\$ 150 milhões de reais o que o torna claramente incompatível com o conceito de remuneração por serviços prestados.

A própria Receita Federal, na resposta à Solução de Consulta Disit nº 46, de 24 de maior de 2010, mencionada anteriormente, já se manifestou sobre a não incidência de contribuições previdenciárias quando houver a discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho (pro-labore) e a proveniente do Capital Social. Confira-se:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

EMENTA: 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. (grifamos)

É importante noticiar, também, decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis colacionada pela Recorrente às fls. 9 do Recurso Voluntário:

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. DEFICIÊNCIA PROBATÓRIA. NULIDADE

A apuração de contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de juros sobre capital próprio reclama devida fundamentação a respeito dos motivos que levaram a auditoria a considerar que tais verbas não representam remuneração pelo capital. A ausência de informações essenciais ou a contradição entre elas acarreta cerceamento de defesa que, por sua vez, conduz à nulidade formal no lançamento tributário.
RELATÓRIO FISCAL INCOMPLETO. PROVAS NÃO CARREADAS AOS AUTOS. CERCEAMENTO DE DEFESA. É nulo o Ato Administrativo de Lançamento, formalizado com insuficiência na descrição clara e precisa dos fatos geradores, e desacompanhada de todos os elementos de provas da autuação. A deficiente descrição dos fatos geradores da Contribuição

autoriza a decretação da nulidade do lançamento por inobservância dos requisitos básicos para sua validade, propiciadores do exercício do amplo direito de defesa por parte do sujeito passivo e livre formação de convencimento por parte do julgador (DRJ - Florianópolis, 5ª Turma, acórdão nº 07-32567, j. 05.09.2013) (grifamos)

Em face do exposto, reconheço a nulidade do Auto de Infração, por não estar corretamente demonstrado que os valores pagos à título de JPC são, na verdade, remuneração pelos serviços prestados pelos sócio por três motivos. Em primeiro lugar, porque não restou comprovada qualidade de Diretores na maior parte do período autuado. Em segundo lugar, porque as atas juntadas aos autos pela Impugnante demonstram que já havia remuneração prevista para os integrantes do Conselho de Administração e, por fim, porque os quadros analíticos trazidos pelo trabalho fiscal demonstram que os valores pagos tomaram como referência o patrimônio líquido da empresa o que denota serem produto do capital e não do trabalho dos sócios.

2) AI Nº 51.012.534-2 - GILRAT;

Em relação ao Auto de Infração relativo ao GILRAT a própria empresa reconheceu que, de fato recolheu a Contribuição Social sem a observância do FAP em relação as competências 02/2010 a 12/2011 razão pela qual requereu o parcelamento da diferença apurada relativa a essas competências.

Em relação ao crédito relativo a competência 01/2010, a Recorrente alega que procedeu ao pagamento da Contribuição social com a aplicação do FAP, o que teria sido devidamente comprovado pela juntada das GPS's, GFIP's e do extrato do "FapWeb - Fator acidentário de prevenção - Resultado da Consulta da Empresa".

A DRJ, todavia, entendeu improcedente a impugnação pelos seguintes motivos:

29. 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. Muito pelo contrário, as informações declaradas nas GFIP's que constam do sistema corroboram a afirmação da fiscalização supratranscrita.

30. Outrossim, o contribuinte não instruiu a 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. Assim, não há como acolher a alegação de que a empresa tenha declarado os coeficientes corretos do FAP e, conseqüentemente, a alíquota SAT ajustada.

Verifica-se assim, que o argumento utilizado pela DRJ para negar provimento à Impugnação do Contribuinte foi o fato de que as informações alegadas não teriam sido retificadas na GFIP.

Da análise dos autos verifica-se que a intimação do AI GILRAT foi formalizada pela empresa em 15/10/2013 (fls. 16). A Recorrente, por sua vez, trouxe junto ao Recurso Voluntário o pedido de parcelamento do débito das competências 02/2010 à 12/2011 (fls. 1787) datado de 12/11/2013. Além disso, consta das fls. 1793 a autorização de débito em conta corrente das parcelas. E, finalmente, junta às fls. 1794 a 1802 os comprovantes de pagamento das parcelas.

Em relação ao pagamento da competência 01/2010 com a aplicação do fator FAP a Impugnante, ora Recorrente trouxe os seguintes documentos:

a) Guias da Previdência Social - GPS (fls. 1162 a 1213)

b) Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, nas quais é possível constatar, nos campos "ALIQ RAT" "FAP" e "RAT AJUSTADO" a aplicação do FAP no cálculo da Contribuição Social. (fls. 1217 a 1270)

c) GFIP's relativas à competência 02/2010 (fls.) para demonstrar que o FAP aplicado correspondeu a 1,00, ao passo que, nas GFIP's de 01/2010, a Impugnante aplicou o FAP no percentual de 1,58 (fls. 1214 a 1216).

É importante ressaltar que a DRJ não suscitou qualquer problema nos referidos documentos, apenas entendeu que, por não constarem os dados por eles informados dos sistemas da Receita Federal, não deveriam ser aceitos. Ademais, no relatório conclusivo da

segunda diligência a autoridade fiscal reconhece o pagamento desses valores por parte da Recorrente, conforme se verifica pelo trecho abaixo transcrito:

Verificando outros sistemas da base da Receita Federal – Sistema de Arrecadação – Dataprev, que também anexamos a este relatório, notamos que na competência 01/2010, houve sim um recolhimento (GPS) a maior que o declarado. Pesquisando um pouco mais, descobrimos que o valor recolhido a maior bate com o valor declarado pela empresa na declaração de 18/02/2010, a terceira, e que foi substituída pela atual.

Nesse ponto, entendo que a decisão da DRJ merece, igualmente, ser reformada, uma vez que não faz sentido manter uma glosa que foi confessada e vem sendo quitada, simplesmente porque os dados não constam do sistema da Receita Federal.

3) CONCLUSÃO

Em face de todo exposto, dou provimento ao recurso voluntário para anular o AI nº 51.012.534-4 relativo ao lançamento das contribuições previdenciárias sobre a parcela recebida pelos sócios à título de juros sobre o capital próprio, bem como o AI 51.012.534-2 - GILRAT por entender comprovado o parcelamento das competências relativas 02/2010 a 12/2011, bem como o pagamento relativo a competência 01/2010.

(Assinado Digitalmente)

Júnia Roberta Gouveia Sampaio.

Declaração de voto

Conselheira Rosy Adriane da Silva Dias

Na sessão de julgamento do processo em epígrafe, a i. Relatora votou por anular o Debcad 51.012.534-4, que continha o lançamento de Juros Sobre o Capital Próprio (JCP), por entender que a fiscalização não demonstrou que tais verbas pagas configuram remuneração.

Com a devida vênia, discordo do Voto da i. Relatora. Razão pela qual, entendi por bem declarar meu voto, especificando as razões que me levaram a divergir de seu posicionamento.

Primeiramente, entendeu a i. Relatora que a 89ª Alteração Contratual é de 05/07/2012, e que é posterior à maioria dos fatos geradores abrangidos na apuração. Entretanto, referida Alteração engloba a Consolidação do Contrato Social, e pelo que se observa, as alterações constantes nela se tratavam apenas da "inclusão de atividade secundária no objeto social da matriz" e "abertura de filiais", sendo que as demais disposições permaneceram intactas. Assim, à época dos fatos geradores além de serem diretores, Antenor e Arnaldo já eram membros do Conselho de Administração, responsável pela administração da sociedade, conforme Consolidação do Contrato Social, citada e acostada aos autos pela fiscalização (fls. 286/315):

CLÁUSULA SÉTIMA - DOS ÓRGÃOS DE ADMINISTRAÇÃO

A sociedade será administrada pelos seguintes órgãos:

I - Assembléia ou reunião de quotistas;

II - Conselho de Administração;

III - Conselho Fiscal;

IV - Diretoria.

[...]

CLÁUSULA DÉCIMA - COMPOSIÇÃO DO CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO O Conselho de Administração será composto por no mínimo, 02 (dois) e, no máximo 06 (Seis) Membros, sócios ou não, sendo um Presidente e os demais Conselheiros, sem designação específica, eleitos e destituíveis a qualquer tempo pela Assembléia ou Reunião de Quotistas, a qual poderá deixar de preencher até 4 (quatro) cargos de Conselheiros de Administração.

Parágrafo Primeiro - Os Conselheiros serão eleitos pela Assembléia de Quotistas, em processo de escolha que represente a participação proporcional dos quotistas com direito a voto no Capital Social da sociedade.

Parágrafo Segundo - O prazo de mandato dos membros do Conselho de Administração será de 03 (três) anos, permitida a reeleição na forma da lei.

Parágrafo Terceiro - Os Conselheiros eleitos quando não investidos nos seus cargos em Assembléia ou Reunião de Quotistas serão empossados mediante a assinatura do termo de posse no livro de atas do Conselho de Administração, conforme o caso, e permanecerão no exercício de suas funções até a posse de seus substitutos.

Parágrafo Quarto - Nos casos de ausência ou impedimento temporário de qualquer Conselheiro, este poderá ser substituído, interinamente, pelo Presidente ou pelo- membto mais velho do Conselho de Administração, ou ainda, em assim preferindo, expiessamente por outro a ser designado pela Assembleia ou Reunião de Quotistas, nesta ordem de preferência, sem prejuízo de permanecer vago o cargo se a falta do Conselheiro não reduzir os membros para o número inferior a 3 (três), caso em que a eleição é obrigatória.

Parágrafo Quinto - Em caso de vaga em decorrência de renúncia, falecimento ou impedimento definitivo de qualquer Conselheiro, assumirá o substituto secundo orderr: prevista no parágrafo anterior, ou na impossibilidade, será então convocada Assembléia ou Reunião de Quotistas para eleição do Conselheiro substituto que assumira peio prazo restante o mandato do Conselheiro substituído.

Parágrafo Sexto - Pelo exercício das funções de Conselheiro poderá ser atribuído pro-labore pela Assembléia ou Reunião de Quotistas, que fixará os valores globais, sendo e divisão entre os

seus membros decidida em Reunião do próprio Conselho de Administração.

Parágrafo Sétimo - A Sociedade nomeia para ocuparem os cargos e exercerem as funções de Conselheiros, os sócios Antenor Angeloni e Arnaldo Angeloni, ambos já qualificados, sendo o primeiro nomeado Presidente do Conselho de Administração e o segundo Conselheiro de Administração, os quais neste ato são empossados nos respectivos cargos. (Grifei)

Veja que a Consolidação informa que o mandato dos membros do Conselho de Administração será de 03 anos, permitida a reeleição. Assim, em relação à composição dos membros já existia tal determinação, sendo que a remuneração dos conselheiros em cada período seriam determinadas em atas, o que o foi por meio das atas citadas pela fiscalização (fls. 316/381), e por meio das quais é possível perceber a condição de administradores de Antenor e Arnaldo ao tempo dos fatos geradores, sendo remunerados pelos serviços prestados à sociedade nessa condição, que estão delineados nas atribuições dos órgãos administrativos da sociedade, como o Conselho de Administração, inclusive podendo seus membros substituírem os diretores, como o foram no período em que estes não haviam sido nomeados:

CLÁUSULA DÉCIMA SEGUNDA - COMPETÊNCIAS E ATRIBUIÇÕES

Compete ao Conselho de Administração:

I - fixar a orientação geral dos negócios da sociedade, atendidas diretrizes, políticas e objetivos traçados pela Assembléia ou Reunião de Quotistas, ou ainda, pela administração da controladora, quando o caso;

II - fiscalizar a gestão dos Diretores, examinar, a qualquer tempo, os livros e papéis da sociedade, solicitar informações sobre os atos e contratos celebrados ou em vias de celebração, e manifestar-se sobre atos e contratos que lhes sejam submetidos pela Diretoria;

III - convocar Assembléia ou Reunião de Quotistas;

IV - manifestar-se sobre o relatório de auditoria quando existente, as demonstrações financeiras e as contas da Diretoria, apresentando-a a Assembléia ou Reunião de Quotistas ou ao Conselho de Família da controladora, quando for o caso;

V - deliberar quanto às condições, limites e valores relativos a:

1) aquisição, alienação ou oneração de bens móveis e imóveis, direitos e obrigações;

2) aquisição ou alienação de participações;

3) constituição de garantias, fianças, caução, avais, penhor mercantil ou hipotecas em operações de interesse da sociedade ou em sociedades de que participe como sócia, acionista ou cotista; e,

4) contratação de empréstimos e/ou financiamentos.

VI - decidir sobre casos omissos neste estatuto, dando o encaminhamento ao órgão competente, quando for o caso;

VII - escolher e destituir os auditores independentes, bem como indicar aos mesmos as diretrizes, normas e prazos a serem seguidos para prestações de informações;

VIII - deliberar sobre planos operacionais e os relatórios de gestão apresentados pela Diretoria;

IX - aprovação do orçamento, do planejamento comercial e operacional anual da sociedade e alterações que se lhes façam, e de quaisquer investimentos em projetos de qualquer natureza não previstos nos mesmos;

X - deliberar sobre a celebração de parcerias e alianças específicas com outras empresas, após apreciação da Assembléia ou Reunião de Quotistas e do Conselho de Família da controladora, quando for o caso.

CLÁUSULA DÉCIMA TERCEIRA - COMPETÊNCIA E ATRIBUIÇÕES DO PRESIDENTE DO CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO

Sem prejuízo das demais atribuições do Conselho de Administração fixadas neste Estatuto Social, compete especialmente ao Presidente:

a) Exercer o direito de VETO sobre atos, ações ou processos da Diretoria executiva que constituam improbidade de gestão ou possam provocar desvios significativos do

planejamento, orçamento e deliberações aprovados pela Assembléia ou Reunião de Quotistas, ou Conselho de Família da controladora, ou ainda, pelo seu próprio Conselho Fiscal, devendo convocar reunião extraordinária para apreciação do assunto, a realizar-se em até dez dias úteis do seu VETO;

b) Monitorar os trabalhos da auditoria independente;

c) Coordenar o processo de planejamento estratégico da empresa;

d) Convocar a Assembléia de Quotistas e as reuniões do Conselho de Administração;

e) Presidir as reuniões do Conselho de Administração;

f) Solicitar a Diretoria Executiva os relatórios gerenciais para análise do Conselho de Administração;

g) Encaminhar e fazer que se cumpram as deliberações do Conselho de Administração;

h) Delegar atribuições e responsabilidades aos membros deste Conselho e Diretoria Executiva;

i) O Presidente do Conselho de Administração será também responsável por representar os interesses da empresa, acompanhando, sem interferência no processo de decisão

operacional, a execução e implementação do planejamento, orçamento e outras deliberações do Conselho de Administração;

j) Substituir qualquer Diretor por períodos determinados a seu pedido, na sua ausência por mais de 20 (vinte) dias, e também nos casos de vacância, impedimento ou afastamento, devendo ser lavrado o respectivo Termo de Posse a ser encaminhado para deliberação do Conselho de Administração em até 10 dias da sua respectiva emissão;

k) Durante o exercício interino de cargo diretivo, não poderá o Presidente do Conselho de Administração exercer seu direito de VETO, mas tão somente convocar reunião extraordinária do Conselho para apreciação de algum assunto relevante para a empresa. (Grifei)

Apesar de a recorrente infirmar que o valor distribuído a título de JCP, no valor de 150 milhões, ser incompatível como o conceito de remuneração por serviços prestados, tem-se que observar que o lançamento fiscal se deu apenas em relação ao valor excedente, que destoou do que exige a legislação, e que não chega ao valor infirmado pela recorrente, conforme fls. 181:

Ano Calendario	Valor Máximo a creditar JCP	Valor distribuído + IRRF	(valor max)-(distribuído)
2007	22.018.944,93	25.321.735,00	-3.302.790,07
2008	21.900.885,99	34.890.197,97	-12.989.311,98
2009	22.021.269,35	47.934.363,60	-25.913.094,25
2010	24.156.538,51	27.780.009,51	-3.623.471,00
2011	25.732.124,96	29.591.800,00	-3.859.675,04
Total			-49.688.342,34

Assim, se analisados por ano-calendário, os valores pagos à título de JCP excedente é perfeitamente compatível com a remuneração paga no mercado a presidente e vice-presidente, condição que tinham Antenor e Arnaldo, respectivamente, conforme se verifica nas atas de assembleia (fls. fls. 316/381).

Em relação à Solução de Consulta Disit/SRRF06 nº 46/2010, ela se refere à distribuição de lucro, o que, como bem observado pela i. Relatora, a JCP não é. No caso dos autos, se tratou de uma remuneração a título de pró-labore, que assume essa característica por previsão legal, uma vez que seu pagamento não atendeu ao disposto em Lei. Trata-se de uma remuneração por fora, não incluída (somada) ao pró-labore na forma como registrado pela empresa, mas por esta denominada JCP.

Ademais, as razões para a não permissão da dedutibilidade de JCP, nos termos do julgamento do processo nº 11516.721632/2012-69, citado pela recorrente, foi: 1) esta ter deduzido despesas a esse título no ano-calendário de 2009 referentes a valores apurados em anos anteriores; e 2) ter distribuído JCP desproporcionalmente, o que levou à destinação desses valores a sócios pessoas físicas, reduzindo a tributação das pessoas jurídicas. Isso é o que se depreende da leitura do acórdão nº 1402-002.204, de 07/06/2016, exarado no julgamento do referido processo, de onde se extraem os seguintes trechos:

Como a despesa somente será considerada incorrida quando houver a deliberação, é incompatível defender a aplicação de TJLP sobre o saldo de contas do patrimônio líquido de exercícios anteriores, quando já houve manifestação societária sobre o assunto e ficou decidido pelo pagamento da despesa abaixo do limite dedutível. O direito aos juros sobre o capital

próprio nasce a partir da decisão societária, não sendo autorizado recuperar a dedutibilidade de despesa que, por determinação da própria empresa, não foi suportada em anos anteriores.

Ratifica-se: sob a ótica societária, a deliberação acerca da destinação dos lucros referentes aos anos pretéritos é um ato jurídico perfeito. Cabe à empresa apenas cumprir as determinações constantes da assembléia onde houve a aprovação das demonstrações financeiras e ficou decidido sobre o tratamento a ser dado ao lucro apurado no período.

Eventual modificação dependeria de alteração do balanço e a prova de algum vício no tocante à manifestação de vontade. Como já houve a destinação do lucro do período, não pode a pessoa jurídica simplesmente ignorar a deliberação e em períodos posteriores determinar o pagamento de JCP.

[...]

O procedimento da autuada teve o efeito de reduzir indevidamente a tributação total do lucro por ela gerado não na forma pretendida pelo legislador, mas simplesmente manipulando a proporção dos juros que é destinada a cada um de seus sócios. Se tivessem sido pagos de acordo com a participação de cada sócio no capital, a tributação nos beneficiários seria maior. Uma vez que a maior parte dos juros foi paga aos sócios pessoas físicas, praticamente não houve transferência alguma da tributação, visto que quase todo o montante relativo aos juros deixou de ser tributado na pessoa jurídica os pagou e tampouco naquelas que os recebeu. Com a manobra, a autuada e os seus sócios obtiveram ilicitamente uma vantagem fiscal superior àquela prevista na legislação.

Ainda que a distribuição desproporcional dos lucros seja facultada pela lei, ela não é a regra geral disposta no próprio artigo 1.007, do Código Civil, segundo o qual, salvo estipulação em contrário, o sócio participa dos lucros e das perdas, na proporção das respectivas quotas. Assim, somente por meio de uma convenção entre particulares é que se permite que seja derogada a regra geral, legalmente estabelecida. Tem esse caráter a mudança efetuada no estatuto da autuada. Essa mudança, porém, não pode ter como consequência, no que concerne aos contribuintes, a alteração da incidência do IRRF sobre os juros pagos sobre o capital próprio, uma vez que o artigo 123 do CTN estabelece que as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes. Embora no presente caso a fonte pagadora tenha permanecido a mesma, isto é, a autuada, na incidência em causa ela atua apenas como responsável, enquanto os contribuintes de fato são os beneficiários do pagamento. Recorde-se que a definição de sujeito passivo da obrigação tributária dada pelo artigo 121 também do CTN compreende

tanto o responsável como o contribuinte. Ao distribuir desproporcionalmente os lucros, sem levar em conta a participação efetiva de cada sócio no capital social, a autuada modificou indevidamente os sujeitos passivos legalmente definidos, já que atribuiu a um deles rendimento tributável superior a que lhe cabia e ao outro menos, e assim promoveu a inversão dos sujeitos passivos no concernente a quanto cada um poderia sofrer de incidência do tributo.¹(Grifei)

Ademais, como os JCP distribuídos destoaram do que determina a legislação, o excesso não poderia ser dedutível da apuração do imposto de renda a título dessa rubrica. Situação seria outra, se o excesso fosse declarado como remuneração de pró-labore, como em verdade é, de acordo com o que determina a legislação, podendo ser utilizado para as deduções legais permitidas, caso não houvesse outra razão. Querer que se aceitasse tal dedução seria o mesmo que querer deduzir do imposto de renda despesas médicas como se fossem despesas educacionais.

Pelo exposto, ao contrário do que entendeu a i. Relatora, a meu ver, a fiscalização conseguiu demonstrar, com as provas constantes nos autos, que os valores pagos à título de JCP eram remuneração por serviços prestados, pois, à época dos fatos geradores Antenor e Arnaldo eram presidente e vice-presidente do Conselho de Administração, que era responsável com outros órgãos pela administração da sociedade. Dessa forma, os JCP foram pagos em desconformidade com a legislação, sendo que o valor excedente é considerado como remuneração nos termos da Lei Previdenciária, visto se tratar de remuneração à qualquer título pago a contribuinte individual, uma vez que a recorrente não demonstrou que se tratavam de distribuição de lucros, dividendos ou qualquer forma de empréstimo da empresa aos sócios membros do Conselho de Administração, e assim, representam retirada dos sócios, que, a meu ver, integra o pró-labore originalmente estipulado.

Pelo exposto, nego provimento ao recurso na parte relativa aos juros sobre capital próprio.

(assinado digitalmente)

Rosy Adriane da Silva Dias