



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

**Processo n°** 13409.000042/2008-65  
**Recurso n°** 002.892 Voluntário  
**Acórdão n°** 2302-002.892 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de novembro de 2013  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - NFLD  
**Recorrente** HOSPITAL DA PROVIDÊNCIA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2003

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO. IMPUGNAÇÃO INOVADORA. PRECLUSÃO.

No Processo Administrativo Fiscal, dada à observância aos princípios processuais da impugnação específica e da preclusão, todas as alegações de defesa devem ser concentradas na impugnação, não podendo o órgão *ad quem* se pronunciar sobre matéria antes não questionada, sob pena de supressão de instância e violação ao devido processo legal.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. REMUNERAÇÃO.

Subsumem-se no conceito de Salário de Contribuição do segurado contribuinte individual - sócio de pessoa jurídica tributada pelo regime do lucro presumido - os valores pagos a sócio a título de distribuição de lucros ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício, quando restar comprovado que o montante distribuído foi muito inferior ao saldo da conta prejuízos acumulados, configurando-se tal verba como *pro labore* camuflado sob as vestes de distribuição de lucros.

SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. *PRO LABORE*. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Constitui fato gerador da contribuição previdenciária os valores pagos na forma de *pro labore* aos sócios da empresa, na qualidade de segurados contribuintes individuais, ficando a empresa obrigada a arrecadar as contribuições dos segurados dessa categoria a seu serviço, descontando-as das respectivas remunerações, e a recolher o valor arrecadado juntamente com a contribuição a seu cargo.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, negar-lhe provimento, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. O Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes acompanhou pelas conclusões.

Liége Lacroix Thomasi – Presidente de Turma.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente de Turma), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente de turma), André Luís Mársico Lombardi, Juliana Campos de Carvalho Cruz, Bianca Delgado Pinheiro e Arlindo da Costa e Silva.

## Relatório

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2003

Data da lavratura da NFLD: 28/11/2007.

Data da Ciência da NFLD: 30/11/2007.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de Decisão Administrativa de 1ª Instância proferida pela DRJ em Recife/PE que julgou procedente em parte o lançamento tributário formalizado mediante a NFLD nº 37.127.434-6, consistente em contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa, destinadas ao custeio da Seguridade Social, incidentes sobre pagamento de *pro labore*, pagas a título de distribuição de lucros não levados a abatimento da conta *prejuízos acumulados*, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 100/108.

Informa a Autoridade Lançadora o presente lançamento refere-se a contribuições sociais incidentes sobre os valores lançados na rubrica contábil "2.4.4.55.002 - LUCROS DO EXERCÍCIO", nos livros Diários e Razão da empresa fiscalizada, referente a lucros distribuídos à sócia MARILDA GALVÃO DE A. LIMA e demonstrados na planilha anexa "DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS A SÓCIOS".

Apurou a Fiscalização que a empresa estava submetida ao regime de tributação com base no lucro presumido e, portanto, desobrigada de manter escrituração contábil (Livro Diário) desde que mantivesse os Livros Caixa e Registro de Inventário, nos termos do §16 do art. 225 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99. Todavia, em virtude de a empresa manter escrituração contábil em Livro Diário e não ter apresentado o Livro Caixa, a análise da contabilidade foi feita levando em consideração os Livros Diário. Além do Livro Diário a empresa apresentou o Livro Razão, os Balancetes Mensais, os Balanços Patrimoniais, as Demonstrações de Resultado de Exercício e as Demonstrações de Lucros ou Prejuízos Acumulados.

Constatou a Fiscalização que a empresa possuía saldos anuais consideráveis em prejuízos acumulados, muito superiores aos valores que foram pagos à sócia Marilda Galvão de A. Lima, concluindo o Fisco que a empresa não poderia ter distribuído lucros a sócios uma vez que não havia lucros a distribuir.

De acordo com a resenha fiscal, antes de efetuar qualquer distribuição de lucros, a empresa deveria ter primeiro revertido os lucros do exercício para a conta de prejuízos acumulados, para, só depois, distribuir eventuais valores que sobrassem. Se assim tivesse procedido, não haveria lucros a distribuir aos sócios, uma vez que os prejuízos acumulados da empresa somavam valores superiores aos lucros apurados nos exercícios. Em resumo, houve distribuição de lucros a sócios sem a devida compensação dos prejuízos acumulados existentes.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 284/320.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife/PE lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão nº 11-24.900 – 7ª Turma DRJ/REC, a fls. 459/467, julgando procedente em parte o lançamento, para dele fazer excluir as obrigações tributárias relativas aos fato gerador ocorridos nas competências atingidas pela decadência, e retificando o crédito tributário na forma exposta no Discriminativo Analítico do Débito Retificado - DADR a fls. 469/483.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 17/02/2009, conforme Aviso de Recebimento – AR, a fl. 489.

Inconformada com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 493/499, respaldando sua contrariedade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- Que a aplicação de juros e multa é ilegal, pois agride o enunciado normativo inscrito no art. 97, V do CTN;
- Que a aplicação de penalidades ao contribuinte pressupõe o cometimento de ato ilícito, atuar em desconformidade com padrão de conduta definido pela ordem jurídica;
- Que a falta de recolhimento em pecúnia decorreu de distribuição justa e corriqueira, levando-se em conta o regime tributário do lucro presumido adotado pela empresa.

Ao fim requer a declaração de improcedência da autuação.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

## Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

### **1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE**

#### 1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 02/06/2009. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 02 de julho do mesmo ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

#### 1.2. DO CONHECIMENTO DO RECURSO

Pondera o Recorrente que a aplicação de juros e multa é ilegal, pois agride o enunciado normativo inscrito no art. 97, V do CTN. Aduz que a aplicação de penalidades ao contribuinte pressupõe o cometimento de ato ilícito, um atuar em desconformidade com padrão de conduta definido pela ordem jurídica.

Tais alegações, todavia, não poderão ser objeto de deliberação por esta Corte Administrativa eis que as matérias nelas aventadas não foram oferecidas à apreciação do Órgão Julgador de 1ª Instância, não integrando, por tal motivo, a decisão ora guerreada.

Com efeito, compulsando a Peça Impugnatória à NFLD em julgamento, verificamos que as alegações acima postadas inovam o Processo Administrativo Fiscal ora em apreciação. Tais matérias não foram, nem mesmo indiretamente, abordadas pelo Impugnante em sede de defesa administrativa em face do lançamento tributário que ora se discute.

Os alicerces do Processo Administrativo Fiscal encontram-se fincados no Decreto nº 70.235/72, cujo art. 16, III estipula que a impugnação deve mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a defesa, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. Em plena sintonia com tal preceito normativo processual, o art. 17 dispõe de forma hialina que a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante será considerada legalmente como não impugnada.

#### **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

*(...)*

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;*  
*(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

*(...)*

*§4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)*

As disposições inscritas no art. 17 do Dec. nº 70.235/72 espelham, no Processo Administrativo Fiscal, o princípio processual da impugnação específica retratado no art. 302 do Código de Processo Civil, assim redigido:

**Código de Processo Civil**

*Art. 302. Cabe também ao réu manifestar-se precisamente sobre os fatos narrados na petição inicial. Presumem-se verdadeiros os fatos não impugnados, salvo:*

*I - se não for admissível, a seu respeito, a confissão;*

*II - se a petição inicial não estiver acompanhada do instrumento público que a lei considerar da substância do ato;*

*III - se estiverem em contradição com a defesa, considerada em seu conjunto.*

*Parágrafo único. Esta regra, quanto ao ônus da impugnação especificada dos fatos, não se aplica ao advogado dativo, ao curador especial e ao órgão do Ministério Público.*

Deflui da normatividade jurídica inserida pelos comandos insculpidos no Decreto nº 70.235/72 e no Código de Processo Civil, na interpretação conjunta autorizada pelo art. 108 do CTN, que o impugnante carrega como fardo processual o ônus da impugnação específica, a ser levada a efeito no momento processual apropriado, *in casu*, no prazo de defesa assinalado expressamente no Auto de Infração, observadas as condições de contorno assentadas no relatório intitulado IPC – Instruções para o Contribuinte.

Nessa perspectiva, a matéria específica não expressamente impugnada em sede de defesa administrativa será considerada como verdadeira, precluindo processualmente a oportunidade de impugnação ulterior, não podendo ser alegada em grau de recurso.

Saliente-se que as diretivas ora enunciadas não conflitam com as normas perfiladas no art. 473 do CPC, aplicado subsidiariamente no processo administrativo tributário, a qual exclui das partes a faculdade discutir, no curso do processo, as questões já decididas, a cujo respeito já se operou a preclusão.

De outro eito, cumpre esclarecer, eis que pertinente, que o Recurso Voluntário consubstancia-se num instituto processual a ser manejado para expressar, no curso do processo, a inconformidade do sucumbente em face de decisão proferida pelo órgão julgador *a quo* que lhe tenha sido desfavorável, buscando reformá-la. Não exige o dispêndio de energias intelectuais no exame da legislação em abstrato a conclusão de que o recurso pressupõe a existência de uma decisão precedente, dimanada por um órgão julgador postado em posição processual hierarquicamente inferior, a qual tenha se decidido, em relação a determinada questão do lançamento, de maneira que não contemple os interesses do Recorrente.

Não se mostra despiciendo frisar que o efeito devolutivo do recurso não implica a revisão integral do lançamento à instância revisora, mas, tão somente, a devolução da decisão proferida pelo órgão *a quo*, a qual será revisada pelo Colegiado *ad quem*.

Assim, não havendo a decisão vergastada se manifestado sob determinada questão do lançamento, eis que não expressamente impugnada pelo sujeito passivo, não há que se falar em reforma do julgado em relação a tal questão, eis que a respeito dela nada consta no acórdão hostilizado. É gravitar em torno do nada.

Nesse contexto, à luz do que emana, com extrema clareza, do Direito Positivo, permeado pelos princípios processuais da eventualidade, da impugnação específica e da preclusão, que todas as alegações de defesa devem ser concentradas na impugnação, não podendo o órgão *ad quem* se pronunciar sobre matéria antes não questionada, sob pena de supressão de instância e violação ao devido processo legal.

Além disso, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, as matérias não expressamente contestadas pelo impugnante em sede de defesa ao lançamento tributário são juridicamente consideradas como não impugnadas, não se instaurando qualquer litígio em relação a elas, sendo processualmente inaceitável que o Recorrente as resgate das cinzas para inaugurar, em segunda instância, um novo *front* de inconformismo em face do lançamento que se opera.

O conhecimento de questões inovadoras, não levadas antes ao conhecimento do Órgão Julgador Primário, representaria, por parte desta Corte, negativa de vigência ao preceito insculpido no art. 17 do Decreto nº 70.235/72, provimento este que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

Por tais razões, as matérias abordadas no primeiro parágrafo deste tópico, além de outras eventualmente dispersas no instrumento de Recurso Voluntário mas não contestadas em sede de impugnação ao lançamento, não poderão ser conhecidas por este Colegiado em virtude da preclusão.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço parcialmente.

Ante a inexistência de questões preliminares, passamos diretamente ao exame do mérito.

## **2. DO MÉRITO**

Cumpra de plano assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente impugnadas pelo Recorrente, as quais serão consideradas como verdadeiras, assim como as matérias já decididas pelo Órgão Julgador de 1ª Instância não expressamente contestadas pelo sujeito passivo em seu instrumento de Recurso Voluntário, as quais se presumirão como anuídas pela Parte.

Em razão do reconhecimento da decadência parcial do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário em relação aos fatos geradores ocorridos nas competências anteriores a novembro/2002, exclusive, as alegações recursais referentes a fatos jurígenos ocorridos nessas competências não serão igualmente debatidas, em virtude da perda do objeto.

Também não serão objeto de apreciação por esta Corte Administrativa as matérias substancialmente alheias ao vertente lançamento, eis que em seu louvor, no processo de que ora se cuida, não se houve por instaurado qualquer litígio a ser dirimido por este Conselho, assim como as questões arguidas exclusivamente nesta instância recursal, antes não oferecida à apreciação do Órgão Julgador de 1ª Instância, em razão da preclusão prevista no art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

### **2.1. DOS FATOS GERADORES – DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS.**

Alega o Recorrente que a falta de recolhimento em pecúnia decorreu de distribuição justa e corriqueira, levando-se em conta o regime tributário do lucro presumido adotado pela empresa.

Razão não lhe assiste.

*A vexata quaestio* sobre a qual se funda a lide em debate reside na subsunção ou não dos valores pagos ao sócio, a título de Distribuição de Lucros, em montante muito inferior ao saldo da conta "prejuízos acumulados", ao conceito legal de Salário de Contribuição, para os fins exclusivos de incidência de contribuições previdenciárias.

O art. 195, I da Constituição Federal determina que a Seguridade Social seja custeada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, mediante recursos oriundos, dentre outras fontes, das contribuições sociais a cargo da empresa incidentes sobre 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.

#### **Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988**

*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)*

*II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

Do marco primitivo constitucional deflui que a base de incidência das contribuições em realce não é mais o salário, mas, sim, a “folha de salários”, propositadamente no plural, a qual é composta, segundo a mais autorizada doutrina, pelos lançamentos efetuados em favor do trabalhador e todas as parcelas a este devidas em decorrência do contrato de trabalho, de molde que, toda e qualquer espécie de contraprestação paga pela empresa, a qualquer título, aos segurados obrigatórios do RGPS encontram-se abraçadas, em gênero, pelo conceito de Salário de Contribuição.

Em reforço a tal abrangência, de modo a espancar qualquer dúvida ainda renitente a cerca da real amplitude da base de incidência da contribuição social em destaque, o legislador constituinte fez questão de consignar no texto constitucional, de forma até pleonástica, que as contribuições previdenciárias incidiriam não somente a folha de salários como também sobre os “demais rendimentos do trabalho, pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”.

No plano infraconstitucional, a disciplina da matéria em relevo foi confiada à Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual instituiu o Plano de Custeio da Seguridade Social, consubstanciado nas contribuições sociais a cargo da empresa e dos segurados obrigatórios do RGPS, nos limites traçados pela CF/88.

Envolto na ordem jurídica realçada nas linhas precedentes, o inciso III do art. 22 da citada lei de custeio da Seguridade Social estatuiu como encargo da empresa a contribuição social de 20 % incidente sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços.

Conceitua-se legalmente como Salário de Contribuição dos segurados contribuintes individuais - base de cálculo das contribuições previdenciárias a cargo da empresa - a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo legal, a teor do art. 28, III da Lei nº 8.212/91.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.**

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

(...)

*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; (Incluído pela Lei nº 9.876/99)*

*Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:*

(...)

*III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o §5º. (Redação dada pela Lei nº 9.876/99)*

Note-se que o conceito jurídico de Salário de contribuição dos segurados contribuintes individuais, base de incidência das contribuições previdenciárias, foi estruturado de molde a abraçar toda e qualquer verba recebida pelo obreiro durante o mês, a qualquer título, em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria.

Imerso nessa ordem legal, os §§ 1º e 5º, II do art. 201 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, publicado para conferir o detalhamento necessário à efetiva aplicação da norma legal *in comentum*, assim iluminou o caminho direcionado à precisa apuração das contribuições previdenciárias a cargo da empresa, dispondo que o lucro distribuído ao segurado empresário estará subsumido ao conceito jurídico de Salário de Contribuição quando não houver a perfeita discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social ou quando se tratar de adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício.

**Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99**

*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; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265/99)*

*§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.** (grifos nossos)*

(...)

*§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: (Redação dada pelo Decreto nº 3.265/99)*

*I- a remuneração paga ou creditada aos sócios em decorrência de seu trabalho, de acordo com a escrituração contábil da empresa; ou*

~~*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. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729/2003)*

Trocando em miúdos, podemos resumir que incidirá contribuição previdenciária sobre os valores distribuídos aos sócios a título de lucros em duas situações distintas:

- a) Quando não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social;
- b) Quando se tratar de adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício.

A regra assentada no §5º do art. 201 do RPS se justifica pelo fato de apenas as verbas comprovadamente provenientes do capital social não se configurarem como abraçadas pelo conceito jurídico de Salário de Contribuição. As demais, sim.

Em outras palavras: Para se situar a salvo do conceito jurídico de Salário de Contribuição, é necessário que se demonstre contabilmente, por meio da DRE - Demonstração do Resultado do Exercício, que o montante repassado aos sócios a título de distribuição de Lucros refira-se, exclusivamente, aos lucros auferidos pela pessoa jurídica no exercício em exame.

Corroborando tal entendimento o fato de a tributação incidir integralmente sobre a parcela paga a título de adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício.

Depurando os dispositivos legais acima revisitados, o §6º do art. 77 da Instrução Normativa INSS nº 100/2003 estatuiu que o valor a ser distribuído a título de antecipação de lucro pode ser previamente apurado mediante a elaboração de balancetes

contábeis mensais, devendo, nesta hipótese, ser observado que, se a demonstração de resultado final do exercício evidenciar uma apuração de lucro inferior ao montante distribuído, a diferença será considerada remuneração aos sócios.

**Instrução Normativa INSS/DC nº 100, de 18/12/2003**

Art. 77. ....

(...)

§5º ....

I - .....

*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 ou quando a contabilidade for apresentada de forma deficiente.*

*§6º Para fins do disposto no inciso II do §5º, o valor a ser distribuído a título de antecipação de lucro poderá ser previamente apurado mediante a elaboração de balancetes contábeis mensais, devendo, nesta hipótese, ser observado que, se a demonstração de resultado final do exercício evidenciar uma apuração de lucro inferior ao montante distribuído, a diferença será considerada remuneração aos sócios.”*

O caso *sub examine*, avulta de maneira flagrante que a remuneração paga à sócia Marilda Lima **não** é proveniente do capital social, uma vez que a contabilidade registra prejuízos acumulados ao longo de todo o período de apuração, em montante muito superior à verba distribuída. Trata-se, a todo ver, de remuneração decorrente do trabalho realizado pela sócia em tela – *pro labore* -, pago sob as vestes de distribuição de lucros, lucros esses inexistentes, eis que absorvidos integralmente, pelos prejuízos acumulados, conforme assim determina o art. 189 da Lei nº 6.404/76.

**Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**

*Art. 189. Do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o Imposto sobre a Renda.*

*Parágrafo único. O prejuízo do exercício será obrigatoriamente absorvido pelos lucros acumulados, pelas reservas de lucros e pela reserva legal, nessa ordem.*

No mesmo sentido, a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica nº 3 (NBC T 3 - Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis) recomenda que a demonstração de lucros e prejuízos acumulados deve proceder à compensação de prejuízos visando a refletir a realidade patrimonial da empresa.

Tal compreensão é reforçada pelo fato de tais parcelas serem concedidas mensalmente a sócia, de acordo com lançamentos registrados na conta 2.4.4.55.002 – Lucros do Exercício, nos livros Diário nº 09, 10, 11, 12 e 13, e reproduzidos na tabela de distribuição de lucros a fls. 110/112, perfazendo nos exercícios de 1999 a 2003, um total anual nominal na

ordem de cinquenta mil Reais, enquanto que, nesse período, o prejuízo acumulado da empresa variou de trezentos mil a quatrocentos mil Reais.

Dessarte, no que se refere à tributação da contribuição previdenciária patronal do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), somente se mantém ao resguardo da tributação as verbas pagas aos sócios comprovadamente decorrentes dos lucros do capital, demonstradas mediante a correspondente Demonstração do Resultado do Exercício. Nessa vertente, o adiantamento de lucros ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício é considerado como Salário de Contribuição, base de cálculo da contribuição previdenciária.

Ante tal cenário, a contar de 09/06/2003, o contribuinte optante pelo lucro presumido ou arbitrado que desejar efetuar pagamentos aos sócios a título de antecipação de lucro da pessoa jurídica, deve ter o cuidado de manter a escrituração contábil regular, tendo em vista as disposições legislativas do inciso II do §5º do art. 201 do Regulamento da Previdência Social, com a redação dada pelo Decreto nº 4.729/2003. Melhor explicando: para as empresas distribuírem lucros aos sócios, mesmo a título de antecipação, sem incidência de contribuição previdenciária, precisarão elaborar a Demonstração do Resultado do Exercício, demonstrando com isso que possuem lucros suficientes para distribuição.

Diante do quadro fático/jurídico retratado em cores vivas nos dispositivos legais antecedentes, revela-se inafastável a incidência do preceito inscrito no §6º do art. 77 da IN INSS/DC nº 100/2003, qualificando-se dessarte como remuneração dos sócios a diferença entre o montante efetivamente distribuído e o lucro efetivamente apurado, *in casu*, zero, eis que totalmente absorvido pelos prejuízos acumulados, por força do art. 189, *caput*, da Lei nº 6.404/76.

Nesse sentido, já se posicionou a Coordenação-Geral de Tributação da RFB, conforme se depreende das Soluções de Consulta nº 46/2010 e nº 76/2010 adiante ementadas.

**Solução de Consulta n. 46, de 24 de maio de 2010 – DOU de 14.06.2010**

*Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias*

*Ementa: Distribuição de Lucros aos Sócios. Não Incidência.*

*O sócio cotista que receba pró-labore é segurado obrigatório do RGPS, na qualidade de contribuinte individual, havendo incidência de contribuição previdenciária sobre o pró-labore por ele recebido.*

*Não incide a contribuição previdenciária sobre os lucros distribuídos aos sócios **quando houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho (pró-labore) e a proveniente do capital social (lucro) e tratar-se de resultado já apurado por meio de demonstração do resultado do exercício - DRE.** (grifos nossos)*

*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.

**Solução de Consulta nº 76, de 3 de setembro de 2010**

**ASSUNTO:** Contribuições Sociais Previdenciárias

**EMENTA:** SOCIEDADE EMPRESÁRIA. LUCRO DISTRIBUÍDO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. BASE DE CÁLCULO. Os valores pagos aos sócios de sociedade empresária a título de lucro ou de antecipação de lucro não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária **se houver escrituração contábil regular por meio dos livros Diário e Razão, com discriminação da remuneração decorrente do trabalho e da proveniente do capital social, independentemente do regime de tributação adotado pelo contribuinte.** (grifos nossos)

**DISPOSITIVOS LEGAIS:** Constituição Federal, art. 195, I, "a"; Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto Nº 3.048/1999, art. 201, §§ 1º e 5º, art. 225, II e § 13; Instrução Normativa RFB Nº 971/2009, art. 57, II, e §§ 5º e 6º.

Não procede, pois, o argumento expendido pela empresa de que a falta de recolhimento em pecúnia decorreu de distribuição justa e corriqueira, levando-se em conta o regime tributário do lucro presumido adotado pela empresa.

A uma, porque nos casos de semelhante jaez, somente a verba distribuída decorrente do capital social se mantém a largo do conceito de Salário de Contribuição.

A duas, porque qualquer eventual lucro obtido nos exercícios contidos no período de apuração houveram-se integralmente absorvidos pelos prejuízos acumulados;

A três, porque nessas hipóteses, a legislação previdenciária determina não somente a escrituração de livros fiscais, mas, igualmente, a elaboração de demonstrativos contábeis e balanços fiscais, documentos estes indispensáveis à apuração do lucro contábil;

A quatro, porque a tributação pelo lucro presumido aplica-se, tão somente, ao imposto de renda da pessoa jurídica, não irradiando efeitos sobre a tributação relativa às contribuições previdenciárias, espécie totalmente diversa de tributo, com regras próprias, princípios tributários distintos, base de cálculo e alíquotas específicas, destinação estabelecida na CF/88, etc.

Exsurge, de todo o exposto, que as verbas pagas mensalmente pelo Recorrente a sua sócia, a título de distribuição de lucros, em montante bastante inferior aos prejuízos acumulados, configuram-se como *pro labore* disfarçado de “distribuição de lucros” eis que são pagas em razão do trabalho, e não em decorrência do capital social.

### **3. CONCLUSÃO**

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO PARCIALMENTE do Recurso Voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Processo nº 13409.000042/2008-65  
Acórdão n.º **2302-002.892**

**S2-C3T2**  
Fl. 534

---

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva



## Ministério da Fazenda

### PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

**O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.**

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

#### Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por ARLINDO DA COSTA E SILVA em 01/12/2013 11:44:00.

Documento autenticado digitalmente por ARLINDO DA COSTA E SILVA em 01/12/2013.

Documento assinado digitalmente por: LIEGE LACROIX THOMASI em 02/12/2013 e ARLINDO DA COSTA E SILVA em 01/12/2013.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 04/10/2019.

#### Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

**EP04.1019.10023.B9MS**

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

**Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:**

**8DABE48231C8C04F03822B81B87D75C3BFD7713F**