



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

Processo nº 13794.000034/2008-12
Recurso nº 001.310 Voluntário
Acórdão nº **2302-01.310 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 24 de agosto de 2011
Matéria OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS - NFLD
Recorrente RACHEL INDUSTRIA E COMERCIO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

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 título de adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício, correspondentes à parcela que exceder o limite legal de isenção, quando não restar comprovado que o lucro contábil foi maior que o montante distribuído.

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

Constitui fato gerador da contribuição previdenciária os valores pagos a título 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.

PRODUÇÃO DE PROVAS. MOMENTO PRÓPRIO. PRECLUSÃO.

A impugnação deverá ser formalizada por escrito e mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamentar, bem como os pontos de discordância, e vir instruída com todos os documentos e provas que possuir, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo nas hipóteses taxativamente previstas na legislação previdenciária, sujeita a comprovação obrigatória a ônus do sujeito passivo.

RETROATIVIDADE BENIGNA. IMPOSSIBILIDADE.

O benefício da retroatividade benigna encartado na alínea 'c' do inciso II do art. 106 do CTN somente é de ser observado quando uma nova lei cominar a uma determinada infração tributária uma penalidade menos severa que aquela prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração em realce.

O art. 32-A da Lei nº 8.212/91, introduzido pela MP nº 449/2008, somente se aplica às hipóteses de Auto de Infração por descumprimento de obrigação tributária acessória consistente na não entrega de GFIP ou da entrega desse documento com informações incorretas ou omissas, mas, não, no caso de falta de recolhimento de tributo - obrigação tributária principal.

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, para, na parte conhecida, lhe negar provimento, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA - Presidente.

ARLINDO DA COSTA E SILVA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco André Ramos Vieira (Presidente de Turma), Manoel Coelho Arruda Junior (Vice-presidente de turma), Liége Lacroix Thomasi, Adriana Sato, Wilson Antonio de Souza Correa e Arlindo da Costa e Silva.

Ausência momentânea: Manoel Coelho Arruda Junior.

Relatório

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

Data da lavratura da NFLD : 12/11/2008.

Data da Ciência da NFLD : 19/11/2008.

Trata-se de crédito tributário lançado em desfavor da empresa em epígrafe, consistente em contribuições previdenciárias destinadas ao custeio da Seguridade Social, a cargo da empresa, incidentes sobre os valores pagos aos sócios, a título de Distribuição de Lucros, que, por haverem sido concedidos em desacordo com a legislação, foram considerados como remuneração passível de incidência de contribuição previdenciária para todos os fins, conforme descrito no Relatório Fiscal, a fls. 33/40.

Informa a Autoridade Lançadora que "...o sujeito passivo, optante pelo regime de tributação pelo lucro presumido, não possui escrituração contábil regular, não elabora demonstrações contábeis, distribuiu valores a título de lucros mensalmente, antecipando seu pagamento do trimestre correspondente a tais valores superaram o limite estabelecido na legislação que dispensa a necessidade de comprovação de sua existência. O próprio sujeito passivo reconheceu não elaborar a escrituração contábil e as demonstrações contábeis regulares, que visem, dentre outros, a apuração do resultado do exercício, demonstrando a existência de lucro/prejuízo contábil. Tal reconhecimento ocorreu na própria forma de tratar os valores excedentes ao limite com isenção, visto que houve retenção e recolhimento do Imposto de Renda sobre as parcelas referidas, fato este dispensável, caso fosse possível comprovar lucro contábil acima do limite de isenção, o que permitiria que a parcela do lucro assim demonstrada ficasse também isenta."

Complementa asseverando que os valores dos denominados "lucros distribuídos" excedentes àqueles dispensados de comprovação (lucro isento), serão considerados como rendimentos pagos aos sócios, sobre os quais incidirá a contribuição previdenciária a cargo da empresa na forma definida no art. 22, inciso III, da Lei nº 8.212/91 e no §1º do inciso II, do art. 201 do Regulamento da Previdência Social.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 144/174, acompanhada dos documentos a fls. 175/605.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ lavrou Decisão Administrativa a fls. 607/613, julgando procedente o lançamento e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 02 de junho de 2009, conforme Aviso de Recebimento – AR, a fl. 616.

Inconformada com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 618/655, respaldando sua contrariedade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- Que a Lei nº 8.212/91 é inconstitucional, eis que as contribuições sociais objeto do lançamento deveriam ter sido instituídas mediante Lei Complementar, e não por lei ordinária;
- Que a fundamentação legal do Auto de Infração não se mostra compatível com a sistemática constitucional adotada em nosso país, tendo em vista que se baseou em regulamento do INSS e, também, em Lei Ordinária e não em Lei Complementar, como determina a Carta Magna;
- Que o auditor fiscal não examinou o principal documento da empresa, qual seja, o Livro Caixa, posto que não o assinalou no campo descrição do

procedimento fiscal, o que invalidaria a ação fiscal. Aduz que, "*Sempre que pode o Senhor AFRFB deixa de mencionar o termo Livro Caixa, procurando mostrar que a empresa-impugnante não comprovou a elaboração e a escrituração contábil e as demonstrações contábeis regulares, que visem, dentre outros, a existência de lucro/prejuízo.*"

- Que a Recorrente cumpriu rigorosamente toda a legislação aplicável à matéria e demonstrou via registros contábeis, de acordo com as leis comerciais, que o lucro contábil é maior que o lucro presumido.
- Que a Recorrente procedeu à distribuição de lucros aos seus sócios. Onde está a infração em distribuir lucros antecipadamente, quando se tem todos os registros contábeis nos termos da legislação comercial? Recibos de Distribuição de Lucros e aluguéis;
- Requer a realização de todas as provas permitidas em direito, mormente a pericial;
- Que a multa de mora de 30% do principal tem natureza de confisco;
- Requer a incidência da retroatividade benigna para fazer incidir o art. 32-A da Lei nº 8.212/91, inserido pela MP nº 449/2008;

Ao fim requer a declaração da insubsistência da presente 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 Lei nº 8.212/91 é inconstitucional, eis que as contribuições sociais objeto do lançamento deveriam ter sido instituídas mediante Lei

Complementar, e não por lei ordinária. Aduz que a fundamentação legal do Auto de Infração não se mostra compatível com a sistemática constitucional adotada em nosso país, tendo em vista que se baseou em regulamento do INSS e, também, em Lei Ordinária e não em Lei Complementar, como determina a Carta Magna.

De outro canto, assevera ainda o Recorrente que a multa de 30% sobre o principal tem natureza de confisco.

Compulsando a impugnação ao Auto de Infração em julgamento, verificamos que as alegações acima postadas inovam o Processo Administrativo Fiscal ora em apreciação. Tais matérias não foram, nem mesmo indiretamente, aventadas 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, de 6 de março de 1972, 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, a fls. 2/3.

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, ou 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.

Nesse contexto, à luz do que emana, com extrema clareza, do Direito Positivo, permeado pelos princípios processuais 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.

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 plenário do Poder Judiciário.

Por tais razões, a matéria abordada nos primeiros dois parágrafos deste tópico, não poderão ser conhecidas por este Colegiado.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, deste conhecimento parcialmente.

Passamos então ao exame do mérito.

2. DO MÉRITO

Cumprido, de plano, assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente contestadas pelo Recorrente, as quais se presumirão verdadeiras.

2.1. DA ANÁLISE DO LIVRO CAIXA.

O Recorrente concentra seu inconformismo na alegação de que o livro caixa, em seu entender, o principal documento da empresa, não foi examinado pelo auditor fiscal notificante, circunstância que invalidaria a ação fiscal. Aduz que, "*Sempre que pode o Senhor AFRFB deixa de mencionar o termo Livro Caixa, procurando mostrar que a empresa impugnante não comprovou a elaboração e a escrituração contábil e as demonstrações contábeis regulares, que visem, dentre outros, a existência de lucro/prejuízo.*"

As alegações acima esposadas são totalmente descabidas e divorciadas das provas dos autos.

A relação de documentos examinados constantes no Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal é meramente exemplificativa, jamais exaustiva, de molde que o fato de não constar no citado termo o livro caixa como documento examinado, não significa, de modo algum, que tal elemento da contabilidade não tenha sido analisado pela fiscalização, como assim acredita piamente o Recorrente.

Ademais, a instrução do Processo Administrativo Fiscal é constituída não somente pelo TEPF, mas por toda uma pletora documental consubstanciada em termos específicos, discriminativos, mandados de procedimentos, termos de autuação e uma miríade de relatórios de fiscalização, dentre os quais, o Relatório Fiscal da Infração, a fls. 33/40.

A propósito, estampado se encontra logo na página 01 do Relatório Fiscal da Infração, em seu item 4, a informação segura de haver sido examinado não somente o Livro Caixa, como, também, o Registro de inventário e o DIPJ do ano base de 2004. Consigna, a esse teor o auditor fiscal notificante que tais documentos foram solicitados e examinados.

No mesmo sentido, registra a Autoridade Lançadora no item 05 do Relatório Fiscal da Infração que "*Da análise empreendida, verificou-se que, durante todo o ano de 2004, mês a mês, o sujeito passivo procedeu à distribuição de lucros aos seus sócios conforme tabela abaixo, que consolida, sob o regime de competência, as informações obtidas do Livro Caixa e recibos apresentados*". Os grifos não constam do original.

De modo a espantar qualquer dúvida ainda renitente, o item 21 do Relatório Fiscal assinala os principais documentos verificados no decorrer da ação fiscal relacionados ao lançamento tributário ora em apreciação, dentre os quais, o livro caixa, reiterando-se que tal relação é meramente exemplificativa, nunca exaustiva.

21. Documentação verificada no decorrer da Ação Fiscal, relacionada a esta lavratura:

- I. Guias de Recolhimento à Previdência Social — GPS, abrangendo o período fiscalizado.*
- II. Recibos de pagamento de pro labore e lucro aos sócios e demonstrativos de cálculo mensal do lucro presumido elaborado pela empresa.*
- III. **Livro Caixa.***
- IV. DIPJ ano base 2004.*

Não são merecedores de acolhida, portanto, os argumentos perfilados pelo Recorrente de que a autoridade fiscal não teria examinado o seu Livro Caixa, com fundamento, tão somente, no fato de o *box* relativo a tal documento não se encontrar marcado no TEPF.

Nesse particular, registre-se, que o próprio Recorrente reconheceu, em diversas oportunidades, ter o agente fiscal informado, de forma clara e expressa, ter efetivamente examinado os livros fiscais em debate.

“É fato que o Senhor AFRF percebeu que o Livro Caixa da empresa-impugnante contém todos os registros contábeis integrantes do Livro Razão, Livro Diário, Balanço e DRE”.

Tal omissão, registre-se, dado o caráter exemplificativo do rol em realce, não tem o condão de inquirir de nulidade todo o procedimento fiscal, a teor do art. 60 do Decreto nº 70.235/72, eis que não representou qualquer prejuízo à defesa do sujeito passivo.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748/93)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

2.1. DOS FATOS GERADORES – DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS.

Alega o Recorrente ter cumprido rigorosamente toda a legislação aplicável à matéria e demonstrou via registros contábeis, de acordo com as leis comerciais, que o lucro contábil é maior que o lucro presumido. Confirma, outrossim, ter procedido à distribuição antecipada de lucros aos sócios, questionando onde estaria a infração em distribuir lucros antecipadamente, quando se tem todos os registros contábeis nos termos da legislação comercial, recibos de Distribuição de Lucros e aluguéis.

Razão não lhe assiste.

A *vexata quaestio* sobre a qual se funda a lide em debate reside na subsunção ou não dos valores pagos aos sócios, a título de Distribuição de Lucros, concedidos em desacordo com a legislação, 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 defluiu 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 espantar 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”.

Tal compreensão caminha em harmonia com as disposições expressas no §11 do artigo 201 da Constituição Federal, que estendeu a abrangência da base de incidência das contribuições previdenciárias aos ganhos habituais do empregado, recebidos a qualquer título.

Constituição Federal de 1988

Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

§11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

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, de 1999).

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 constitucional, o §5º 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)

(...)

§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.

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.

O caso *sub examine* **não** se subsume à hipótese elencada na primeira parte do inciso II do §5º do art. 201 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, eis que o Livro Caixa realiza menção discriminada das parcelas pagas aos sócios sob o rótulo de *pro labore* e àquelas vertidas a título de distribuição de lucros.

Ao caso, no entanto, incide as disposições estampadas na parte final do referido dispositivo legislativo, eis que tal distribuição se configura como adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício. Tal compreensão decorre do fato de tais parcelas serem concedidas mensalmente aos sócios, conforme lançamentos no livro caixa, enquanto que a cláusula oitava do Contrato Social, consolidado após a 5ª alteração contratual, sob cuja égide sucederam-se os fatos geradores em apreço, previa apenas a apuração do resultado e distribuição destes ao término de cada exercício social, em 31 de dezembro de cada ano.

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.”

Dessarte, no que se refere à tributação da contribuição previdenciária patronal do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), o contribuinte optante pelo lucro presumido ou arbitrado deve ter o cuidado de manter a escrituração contábil regular, tendo em vista as disposições legislativas introduzidas pelo §5º, inciso II do art. 201 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, com a redação dada pelo Decreto nº 4.729/2003.

Assim, com o advento do Decreto nº 4.729/2003, o adiantamento de lucros ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício passou a ser base de contribuição previdenciária. Melhor explicando: para as empresas distribuírem lucros aos sócios, sem incidência de contribuição previdenciária, precisarão elaborar a Demonstração do Resultado do Exercício, demonstrando com isso que possuem lucros suficientes para distribuição, evitando configurarem-se como antecipação.

Para as empresas que adotam apenas o livro Caixa, escrituração mínima exigida das optantes pelo lucro presumido e Simples Nacional, o lucro distribuído com isenção encontra limites na legislação de regência das sistemáticas simplificadas de tributação, o qual não poderá ser superior ao valor da base de cálculo do imposto de renda, subtraída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica.

A eventual parcela dos rendimentos pagos ou creditados a sócio ou ao titular (empresário) da pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado, a título de lucros distribuídos, ainda que por conta de período-base não encerrado, que exceder ao valor apurado com base na escrituração, somente se excluirá da tributação se a empresa demonstrar, mediante escrituração contábil, feita com observância da lei comercial, diga-se, através de Livro Diário, Demonstrativo do Resultado do Exercício, e balanço patrimonial, dentre outros, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pelo regime do lucro presumido, conforme assim estipula o inciso II do §2º do art. 48 da IN SRF nº 93/97.

Mas não é só. Há outras condicionantes: Na hipótese tratada no parágrafo anterior, o eventual montante distribuído que exceder ao valor apurado com base na escrituração, será imputado aos lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores, ficando sujeita a incidência do imposto de renda calculado segundo o disposto na legislação específica, com acréscimos legais. Além disso, inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação nos termos da legislação de regência, conforme estatuído no art. 48, §3º da IN SRF nº 93/97.

Instrução Normativa SRF Nº 093, de 24 de Dezembro de 1997

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

No caso presente, a fiscalização demonstrou, através dos demonstrativos e memórias de cálculo expostos no Relatório Fiscal a fls. 33/40, que o montante distribuído a título de lucros excedeu ao limite legal imposto pela lei.

Apurou, também, que o sujeito passivo, optante pelo regime de tributação pelo lucro presumido, possui apenas o Livro Caixa, não possuindo escrituração contábil feita com observância da lei comercial e que não elabora demonstrações contábeis tampouco balancetes, distribuiu valores a título de lucros mensalmente, antecipando seu pagamento do

exercício correspondente e tais valores superaram o limite estabelecido na legislação que dispensa a necessidade de comprovação de sua existência.

Registre-se ter o próprio Recorrente admitido não elaborar a escrituração contábil e as demonstrações contábeis regulares, fato que inviabiliza a apuração do resultado do exercício, demonstrativo esse indispensável à comprovação da existência de lucro/prejuízo contábil. Tal reconhecimento manifestou-se até na própria forma com que a empresa tratou tributariamente os valores excedentes ao limite com isenção, haja vista ter o Recorrente efetuado a devida retenção e recolhimento de Imposto de Renda sobre as parcelas em apreço, providência essa que seria dispensável caso fosse possível comprovar lucro contábil acima do limite de isenção, o que permitiria que a parcela do lucro assim demonstrada ficasse igualmente isenta de tributação.

Diante do quadro fático/jurídico retratado em cores vivas nos parágrafos 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 limite máximo de isenção legal.

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 procedem pois os argumentos expendidos pela empresa de que houvera cumprido “*rigorosamente toda a legislação aplicável a matéria e demonstrou via registros contábeis de acordo com as leis comerciais que o lucro contábil é maior que o lucro presumido*”.

A uma, eis que a lei 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 duas, em virtude de a empresa não ter logrado demonstrar, nem mesmo indiretamente, qual o montante do seu lucro contábil, tampouco que este haja excedido o lucro presumido.

Nesse particular, nas oportunidades procedimentais que teve para se manifestar nos autos, o Recorrente limitou-se a transcrever excertos do Relatório Fiscal da Infração e a proferir impropérios direcionados à atuação da fiscalização, como se os procedimentos adotados pela autoridade fiscal houvessem exsurgidos, unicamente, do incondicionado talante do agente e, não, em decorrência da estrita observância aos procedimentos de fiscalização fixados na legislação de regência, e da natureza plenamente vinculada do seu dever de ofício, não lhe atribuindo a lei qualquer discricionariedade para decidir sobre a conveniência e oportunidade de se apurar ou não os fatos jurídicos tributários efetivamente ocorridos sob a responsabilidade do sujeito passivo em apreço.

Nesse contexto, mesmo ciente de que o lançamento em apreço teve como elemento motivador a falta de comprovação, mediante demonstrativos contábeis, de que o lucro contábil suplantava pecuniariamente o lucro presumido, o Recorrente quedou-se inerte no sentido de suprir a falta em destaque, restringindo-se, em sua extensa manifestação, a afirmar que mantém “*registros contábeis de acordo com as leis comerciais, capaz de provar que o Lucro Contábil é maior que Lucro Presumido*” (sic), sem, no entanto, realizar tal comprovação. Não logrou, dessarte, o Recorrente se desincumbir do ônus que se lhe apresentava contrário, nem obteve sucesso, tampouco, em ilidir o lançamento tributário que ora se escultura.

2.2. DA PRODUÇÃO DE PROVA PERICIAL

Requer a realização de todas as provas permitidas em direito, mormente a pericial.

Tal pedido não pode ser atendido.

A legislação tributária que rege o Processo Administrativo Fiscal aponta que o foro apropriado para a contradita aos termos do lançamento concentra-se na fase processual da impugnação, cujo oferecimento instaura a fase litigiosa do procedimento.

No âmbito do Ministério da Previdência Social a disciplina do rito processual em tela, à época da lavratura da NFLD em estudo, restou a cargo da Portaria MPS nº 520, de 19 de maio de 2004, cujo art. 9º assinala, categoricamente, que o instrumento de bloqueio deve consignar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a defesa, os pontos de discordância, as razões e as provas que possuir. Mas não pára por aí: Impõe ao impugnante o ônus de instruir a peça de defesa com todas as provas documentais, sob pena de preclusão do direito de fazê-lo em momento futuro, ressalvadas, excepcionalmente, as hipóteses taxativamente arroladas em seu parágrafo primeiro.

Portaria MPS nº 520, de 19 de maio de 2004.

Art. 9 A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (grifos nossos)

IV - as diligências ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional de seu perito.

§1º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (grifos nossos)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos

§2º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (grifos nossos)

§3º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pelo Conselho de Recursos da Previdência Social.

§4º A matéria de fato, se impertinente, será apreciada pela autoridade competente por meio de Despacho ou nas contrarrazões, se houver recurso.

§5º A decisão deverá ser reformada quando a matéria de fato for pertinente.

§6º Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada. (grifos nossos)

§7º As provas documentais, quando em cópias, deverão ser autenticadas, por servidor da Previdência Social, mediante conferência com os originais ou em cartório.

§8º Em caso de discussão judicial que tenha relação com os fatos geradores incluídos em Notificação Fiscal de Lançamento de Débito ou Auto de Infração, o contribuinte deverá juntar cópia da petição inicial, do agravo, da liminar, da tutela antecipada, da sentença e do acórdão proferidos.

Registre-se, a título de mera reflexão, se que os preceptivos encartados na norma de regência aqui enunciada não se contrapõem às normas estampadas no Decreto nº 70.235/72, que hoje rege o Processo Administrativo Fiscal nas ordens do Ministério da Fazenda, antes, sendo, destas, espelho.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

*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) (grifos nossos)*

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído 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) (grifos nossos)*

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)

§5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (grifos nossos)

§6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (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) (grifos nossos)

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (grifos nossos)

Avulta, nesse panorama jurídico, que o Recorrente não tem que protestar pela produção de provas documentais e/ou periciais no processo administrativo, mas, sim, produzi-las.

De acordo com os princípios basilares do direito processual, incumbe ao autor o ônus de comprovar os fatos constitutivos do Direito por si alegado, e à parte adversa, a prova de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Tem o Recorrente, por disposição legal, que produzir as provas de seu direito, de forma concentrada, já em sede de impugnação, colacionadas juntamente na peça de defesa, sob pena de preclusão.

2.3. DA RETROATIVIDADE BENIGNA

O Recorrente requer a incidência da retroatividade benigna para fazer incidir o art. 32-A da Lei nº 8.212/91, inserido pela MP nº 449/2008.

O benefício da retroatividade benigna encartado na alínea 'c' do inciso II do art. 106 do CTN é de ser observado sempre que uma nova lei cominar a uma determinada infração tributária uma penalidade menos severa que aquela prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração em realce.

Ocorre que o art. 32-A da Lei nº 8.212/91, introduzido pela MP nº 449/2008, somente se aplica às hipóteses de Auto de Infração por descumprimento de obrigação tributária acessória consistente na não entrega de GFIP ou da entrega desse documento com informações incorretas ou omissas, mas, não, no caso de falta de recolhimento de tributo – obrigação tributária principal.

Da análise de tudo o quanto se considerou no presente julgado, pode-se asselar categoricamente que a decisão de primeira instância não demanda, alfim, qualquer reparo.

3. CONCLUSÃO

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

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva