



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13888.721066/2012-92
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-006.899 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de janeiro de 2020
Recorrente FENIX EMPREENDIMENTOS SA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2007 a 30/11/2008

REPRESENTAÇÃO FISCAL. SÚMULA CARF N 28.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

MATÉRIA ESTRANHA A LIDE.

Recurso não conhecido quanto a matérias estranhas que não fazem parte da lide.

PAGAMENTO DE VERBA A TÍTULO DE JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. LIMITE DO ART. 9º DA LEI Nº 9.249/95. NÃO DESVIRTUA A NATUREZA JURÍDICA. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES. CONTABILIDADE REGULAR.

A inobservância do limite previsto no caput do art. 9º da Lei 9.249/1995 não desvirtua a natureza dos Juros sobre o Capital Próprio, ou seja, não gera uma presunção de pagamento de pró-labora, não sendo possível a incidência de contribuições.

DISTRIBUIÇÃO DE DIVIDENDOS DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. LIBERDADE DE PACTUAÇÃO. INEXISTÊNCIA DA DESCONSTITUIÇÃO DA CONTABILIDADE. DIVIDENDOS EFETIVADOS. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

Havendo contabilidade que cumpre com as formalidades intrínsecas e extrínsecas e sendo a apuração de lucro regular e contabilizada, não há que se falar em tributação dos valores distribuídos como lucro. A legislação previdenciária não considera o lucro regular como base de incidência de contribuições previdenciárias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações quanto: 1) à Representação Fiscal Para

Fins Penais (súmula CARF no 28) e 2) ao pedido de restituição/compensação dos valores supostamente recolhidos indevidamente a título de IRRF e dedutibilidade integral dos valores em discussão para fins de IRPJ e CSLL (matérias estranhas a lide), e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Sheila Aires Cartaxo Gomes (relatora), Cleber Ferreira Nunes Leite e Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, que deram provimento parcial para excluir da base de cálculo apenas os valores pagos a Ana Regina Romi Zanatta, Flora Sans Romi, Giordano Romi e Suzana Guimarães Chiti. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Wesley Rocha.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleber Ferreira Nunes Leite, Wesley Rocha, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Marcelo Freitas de Souza Costa, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Fernanda Melo Leal, Juliana Marteli Fais Feriato e João Maurício Vital (Presidente).

Relatório

Autuação e Impugnação

Trata-se de processo de contribuições previdenciárias que contempla a lavratura dos seguintes autos de infração (e-fls. 464 a 484):

- AIOP DEBCAD 37.375.1940: relativo às contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre valores pagos aos contribuintes individuais que prestaram serviço à autuada na condição de sócios, a título de distribuição de juros sobre capital próprio (JCP) nos anos de 2007 e 2008.

- AIOP DEBCAD 37.375.1958: relativo à cota dos segurados contribuintes individuais sobre valores pagos a título de distribuição de juros sobre capital próprio (JCP) nos anos de 2007 e 2008.

- AIOA DEBCAD 37.375.1931: Código de Fundamento Legal 68, lavrado em virtude do descumprimento do artigo 32, inciso IV, §5º, da Lei n.º 8.212/91 e artigo 225, inciso

IV do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, com multa punitiva aplicada conforme dispõe o artigo 32, § 5º da Lei n.º 8.212/91 e artigo 284, inciso II, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, por não ter informado nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP's nas competências de 06/2008, 09/2008 e 11/2008, os valores pagos aos segurados contribuintes individuais pagos a título de distribuição de juros sobre capital próprio (JCP).

Por bem descreverem os fatos e as razões da impugnação, adoto o relatório da decisão de primeira instância, o qual transcrevo a seguir:

Segundo consta do relato fiscal, a Auditoria identificou que o autuado distribuiu irregularmente juros sobre o capital próprio (JCP) nos anos de 2007 e 2008, assim entendido valores distribuídos acima dos legalmente permitidos.

Nesse compasso, transcreve a legislação do Imposto de Renda (IR) bem como da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e formula os cálculos pertinentes de maneira a concluir que teria sido ultrapassado, tanto em 2007 quanto no segundo semestre de 2008, os JCP passíveis de distribuição, o que faria com que as diferenças distribuídas a maior fossem adicionadas para efeitos da apuração do lucro real, o que não foi feito.

Por outro giro, sendo tal distribuição um mecanismo para remunerar o capital investido na sociedade para além dos dividendos, são pagos individualmente aos sócios cotistas que os recebem na mesma proporção em que participam do capital social. Estando distribuídos dentro da regularidade, configuram-se como remuneração do capital, não estando caracterizam-se como remuneração pelo trabalho disfarçada, quando o pagamento se destinar a pessoa física.

Em confronto com a contabilidade do contribuinte verificou-se que algumas pessoas físicas se beneficiaram da distribuição irregular, ou seja, receberam a título de JCP remuneração maior do que lhes seria devida, de maneira que constituiu-se tais diferenças como remuneração de prestação de serviços por contribuintes individuais, tributáveis para efeito das contribuições sociais previdenciárias, apuradas individualmente, em detrimento dos rendimentos pagos a título de juros sobre o capital próprio.

Também, verificou-se as declarações em GFIPs promovidas pelo sujeito passivo para verificar quais beneficiários já se encontrariam declarados com contribuição incidente sobre o limite máximo (teto), constituindo-se as devidas contribuições dos segurados contribuintes individuais, que ficam a cargo da empresa o desconto e o recolhimento aos cofres públicos.

Dessarte, a contribuição da empresa (quota patronal) é da ordem de 20% sobre as remunerações pagas enquanto a contribuição dos segurados é sujeita à retenção de 11% dos valores remuneratórios, conforme anexo de fundamentos legais do débito que instruem o feito.

No tocante à infração da obrigação acessória de declarar todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, considerando-se a legislação então vigente e a mudança no ordenamento jurídico introduzida a partir da vigência da MP 449/2008 e em respeito ao quanto disposto no art. 106, II, 'c' do Código Tributário Nacional, que trata da retroatividade da lei nova para alcançar fatos geradores não definitivamente julgados, procedeu as comparações das penalidades pelas sistemáticas vigentes à época e da novel legislação, para concluir que em todas as competências, a legislação vigente à época dos fatos revelou-se a de imposição favorável ao sujeito passivo, conforme demonstrado no anexo 'comparativo de multas'.

Por fim afirma a emissão de ‘representação fiscal para fins penais’ a fim de que a autoridade competente apure a ocorrência de eventual ilícito tipificado no art. 337-A do Código Penal (sonegação fiscal).

Irresignado, o contribuinte protocolou impugnação aos lançamentos fiscais em 24/05/2012 junto à Delegacia jurisdicionante arguindo, o quanto segue, disposto em síntese.

Preliminarmente, alega existência de estreita conexão e prejudicialidade em se julgar os presentes autos antes que se veja o quanto restar decidido nos autos 13888.721267/2012-90 que trata das autuações relativas ao Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, uma vez que se teria partido da equivocada premissa de que a Impugnante teria extrapolado os limites de dedutibilidade das despesas incorridas com JCPs e que o alegado excesso teria natureza de pro labore, tendo-se apresentado defesa distinta naqueles autos tendentes a demonstrar que não houve o excesso nos pagamentos identificados pela fiscalização. Por consequência, propõe o sobrestamento dos autos, de maneira a evitar-se decisões conflitantes.

No mérito, deduz que ainda que houvesse o excesso no pagamento de JCPs, sua natureza jurídica não se transmuda em aferição de pro labore, mas sim em pagamentos de dividendos que não são sujeitos a tributação das contribuições previdenciárias por não se constituírem em rendimentos do trabalho. Afirma que ainda que se não constataste lucro contábil para distribuição, sua consequência natural seria a redução do capital social.

Na mesma linha, afirma que boa parte das ações foram objeto de doações a terceiros com cláusulas de usufruto, conforme documentação acostada, de sorte que os JCPs não foram pagos aos seus nus-proprietários, mas sim aos titulares do direito de usufruto das ações que foram repassados como adiantamento da legítima, de maneira que também por isso a sua natureza jurídica não pode ser desqualificada.

Por fim, repudia a acusação absurda de prática criminosa, beirando ao excesso de exação, posto que se a Impugnante não incluiu nas bases de cálculo das contribuições previdenciárias nas guias declaratórias os JCPS distribuídos foi por convicção de que elas não eram devidas, de maneira que deve ser reconsiderada a determinação de protocolar representação fiscal para fins criminais, por provocar evidente constrangimento em seus acionistas de maneira a constranger a Impugnante a pagar aquilo que nunca foi devido.

Posto nesse argumentos, requer inicialmente o sobrestamento dos autos em face da prejudicialidade e da conexão entre os dois feitos e, no mérito, que seja integralmente provida a Impugnação para julgar improcedente a exigência fiscal, tanto quanto cancelar o processo de Representação Fiscal.

Acórdão de Primeira Instância

Os membros da 7ª Turma da DRJ-RPO, por unanimidade de votos, julgaram a impugnação improcedente, na forma do relatório e voto (e-fls. 646 a 656) conforme transcrição de ementa seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2007 a 30/11/2008

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. SOBRESTAMENTO.

Não cabe pedido de sobrestamento quando os Autos-de-Infração se constituíram de forma autônoma, em processos distintos e estão constituindo tributos diversos, ainda que haja identidade das mesmas circunstâncias fáticas que lhes serviram de premissa.

PREVIDENCIÁRIO. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. REMUNERAÇÃO.

Incide contribuição a cargo da empresa sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviço.

O salário-de-contribuição do contribuinte individual é a remuneração auferida em uma ou mais empresas, durante o mês, observado o limite máximo de contribuição.

São consideradas remunerações as importâncias percebidas à guisa de juros sobre o capital próprio pagas acima dos limites individuais permitidos e em desconformidade com os limites de dedutibilidade previstos em lei específica.

REPRESENTAÇÃO FISCAL. DEVER DE OFÍCIO.

Havendo lançamento de ofício e identificada circunstância capaz de apontar, em tese, a ocorrência de crime contra a Previdência Social, é dever de ofício da Autoridade Fiscal a formulação de representação fiscal para fins penais a fim de que a autoridade competente apure a ocorrência, ou não, do ilícito penal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Recurso Voluntário

Cientificado dessa decisão em 28/08/2013 (e-fl.660), o contribuinte interpôs em 19/09/2013 recurso voluntário (e-fls. 675 a 696), no qual alega em síntese:

- que deve ser reconhecida a conexão processual para que o presente processo seja julgado conjuntamente com o PAF 13888.721267/201290, que trata do IRPJ e CSLL, por tratar de idêntica matéria quanto à base de cálculo;
- que é contraditório e inadmissível que a mesma parcela distribuída tenha natureza jurídica de JCP para fins de IRPJ e CSLL e de pró-labore para fins previdenciários;
- que parte dos JCP recebidos por acionistas da recorrente deveu-se à cessão de direitos decorrentes de instrumentos de doação de ações com reserva de usufruto;
- que os instrumentos relativos ao usufruto não alteram e nem pretendem alterar a responsabilidade tributária, ou atribuir a responsabilidade pelo pagamento de tributo a pessoa diversa do sujeito passivo;
- que, independentemente, de quem recebe o pagamento de JCP, o responsável tributário pelo recolhimento do tributo, no caso o IRRF – Imposto de Renda Retido na Fonte, continuará sendo a recorrente, na condição de fonte pagadora;
- que o usufruto apenas modifica o beneficiário dos JCP e o contribuinte do IRRF, sendo inaplicável aos autos o artigo 123, do CTN, como quer o Acórdão recorrido;

- que o fato dos JCP serem pagos ao usufrutuário, não desnaturam os mesmos;
- que deve ser considerado que parte do valor supostamente excessivo de JCP em 2007, referem-se a JCP acumulados de 1996 a 2006, o que não encontra vedação legal;
- que devem ser considerados os registros contábeis da recorrente, onde estão lançadas de forma discriminada e distintas dos valores de contraprestação por serviços prestados, as parcelas pagas a título de JCP;
- que não há demonstração da prestação de serviços pelos acionistas para que se possa configurar o valor recebido a título de JCP como remuneração;
- que nem todos os acionistas que receberam JCP em excesso possuíam cargo no Conselho de Administração da recorrente e nem todos os detentores de cargos receberam os JCP;
- que no caso do espólio de Giordano Rami, não é possível imaginar que tal tenha prestado serviços à recorrente para justificar a cobrança de contribuição previdenciária sobre o suposto excesso de JCP;
- que há ausência da habitualidade para caracterizar pagamento de pró-labore;
- que ao ser entendido o suposto pagamento em excesso de JCP como contraprestação por serviço, deve ser reconhecido o direito da Recorrente à restituição ou compensação dos valores recolhidos indevidamente a título de IRRF, à alíquota de 15%, sobre os JCP e a dedutibilidade integral dos valores em discussão para fins de IRPJ e CSLL, se forem entendidos como pró-labore;
- descabimento da Representação Fiscal para Fins Penais, porque não há qualquer prova ou indício de dolo na conduta da recorrente.

Em sessão de 18 de julho de 2014, por meio da Resolução nº 2302000.319, o julgamento foi convertido em diligência para que os autos retornassem à origem a fim de aguardar a decisão definitiva do Processo Administrativo Fiscal 13888.721267/201290, que trata da distribuição irregular dos JCP.

Os autos foram devolvidos a este colegiado e o acórdão de recurso voluntário referente ao PAF 13888.721267/201290 foi anexado às e-fls. 789 a 808. A seguir colaciono ementa e dispositivo do referido processo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PERÍODOS ANTERIORES. REGIME DE COMPETÊNCIA.

A dedução de juros a título de remuneração do capital próprio está limitada, dentre outros aspectos, à variação da Taxa de Juros de Longo Prazo TJLP verificada no período ao qual se referem os lucros destinados. Ao deixar de segregar o resultado comum de sua atividade daquele atribuível à utilização do capital dos sócios, a sociedade designa integralmente o lucro apurado como remuneração deste capital, e somente pode destiná-los aos sócios mediante distribuição de dividendos.

Inadmissível, portanto, a dedução posterior de juros sobre capital próprio tendo por referência a variação da TJLP em períodos passados.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.

O não recolhimento de estimativas sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada, ainda que encerrado o ano-calendário.

CUMULAÇÃO COM MULTA DE OFÍCIO. COMPATIBILIDADE.

Ao menos a partir da vigência da Medida Provisória nº 351/2007, é compatível com a multa isolada a exigência da multa de ofício relativa ao tributo apurado ao final do ano-calendário, por caracterizarem penalidades distintas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: 1) relativamente às exigências decorrentes de glosa de juros sobre o capital próprio e compensação indevida de prejuízos, por voto de qualidade, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, divergindo os Conselheiros Benedicto Celso Benício Júnior, Marcos Vinícius Barros Ottoni e Marcelo de Assis Guerra; e 2) relativamente às exigências de multa isolada, por voto de qualidade, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, divergindo os Conselheiros Benedicto Celso Benício Júnior, Marcos Vinícius Barros Ottoni e Marcelo de Assis Guerra, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Cientificado dessa decisão o Contribuinte, tempestivamente, apresentou recurso especial que foi julgado em sessão de 11 de setembro de 2018, Acórdão nº 9101003.737, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. FACULDADE SUJEITA AO REGIME DE COMPETÊNCIA E A CRITÉRIOS TEMPORAIS. DEDUÇÃO EM EXERCÍCIOS POSTERIORES. VEDAÇÃO.

1 - O pagamento ou crédito de juros sobre capital próprio a acionista ou sócio representa faculdade concedida em lei, que deve ser exercida em razão do regime de competência. Incabível a deliberação de juros sobre capital próprio em relação a exercícios anteriores ao da deliberação, posto que os princípios contábeis, a legislação tributária e a societária rejeitam tal procedimento, seja pela ofensa ao regime de competência, seja pela apropriação de despesas em exercício distinto daquele que as ensejou.

2 - As despesas de Juros com Capital Próprio devem ser confrontadas com as receitas que formam o lucro do período, ou seja, tem que estar correlacionadas com as receitas obtidas no período que se deu a utilização do capital dos sócios, no período em que esse capital permaneceu investido na sociedade.

3 – A aplicação de uma taxa de juros que é definida para um determinado período de um determinado ano, e seu rateio proporcional ao número de dias que o capital dos sócios ficou em poder da empresa, configuram importante referencial para a identificação do período a que corresponde a despesa de juros, e, conseqüentemente, para o registro dessa despesa pelo regime de competência.

4 – Não existe a possibilidade de uma conta de despesa ou de receita conservar seus saldos para exercícios futuros. Em outros termos, apurado o resultado, o que era receita deixa de sê-lo e também o que era despesa deixa de sê-lo. Apenas as contas patrimoniais mantêm seus saldos de um ano para outro. Os JCPs podem passar de um exercício para

o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa, com a constituição do passivo correspondente.

5 – O caso aqui não é de mera inexatidão da escrituração de receita/despesa quanto ao período de apuração, não é de simples aproveitamento extemporâneo de uma despesa verdadeira, que já existia em momento anterior. O que a contribuinte pretende é "criar" em 2007 e 2008 despesas de juros em períodos anteriores, despesas que corresponderiam à remuneração do capital dos sócios que foi disponibilizado para a empresa naqueles períodos passados, despesas que estariam correlacionadas às receitas e aos resultados daqueles anos já devidamente encerrados, e isso realmente não é possível porque subverte toda a lógica não apenas do princípio da competência, mas da própria contabilidade.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. MATERIALIDADES DISTINTAS. NOVA REDAÇÃO DADA PELA MP 351/2007. APLICÁVEL À FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS A PARTIR DA COMPETÊNCIA DE DEZEMBRO DE 2006.

A partir do advento da MP 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007 a multa isolada passa a incidir sobre o valor não recolhido da estimativa mensal independentemente do valor do tributo devido ao final do ano, cuja falta ou insuficiência, se apurada, estaria sujeita à incidência da multa de ofício. São duas materialidades distintas, uma refere-se ao ressarcimento ao Estado pela não entrada de recursos no tempo determinado e a outra pelo não oferecimento à tributação de valores que estariam sujeitos à mesma.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA CSLL

Estende-se ao lançamento decorrente, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

É o relatório do necessário.

Voto Vencido

Conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes, Relatora.

Conhecimento

O recurso é tempestivo, porém, dele conheço apenas parcialmente, pois deixo de conhecer alegações:

1) Quanto ao descabimento da Representação Fiscal Para Fins Penais (súmula CARF nº 28)

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

2) Quanto ao pedido de restituição/compensação dos valores supostamente recolhidos indevidamente a título de IRRF à alíquota de 15%, sobre os JCP e a dedutibilidade integral dos valores em discussão para fins de IRPJ e CSLL, por se tratarem de matérias estranhas a lide.

Preliminares

Não foram alegadas questões preliminares no recurso voluntário.

Mérito

O litígio recai sobre os lançamentos referente às contribuições previdenciárias incidentes sobre remuneração de contribuintes individuais, apuradas por meio da desconsideração de pagamentos efetuados a título de Juros sobre Capital Próprio, que teriam sido distribuídos pela recorrente fora dos parâmetros legais e normativos, mais precisamente o artigo 347 e seus parágrafos do Regulamento do Imposto de Renda de 1999.

Quanto ao mérito propriamente dito do pagamento de Juros Sobre Capital fora dos parâmetros legais, já consta decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão nº 9101003.737) em processo conexo (13888.721267/201290), que negou provimento ao recurso do contribuinte, e considerou que houve distribuição de JCP excedente aos limites previstos na legislação e desproporcionalmente a participação dos sócios no capital social da empresa.

Uma vez considerada irregular a distribuição promovida, resta-nos decidir se é lícito à autoridade fiscal considerar os pagamentos excedentes ao limite legal, como remuneração de contribuintes individuais, sujeitas, portanto, à incidência de contribuições previdenciárias.

Os JCP foram introduzidos na Legislação Brasileira pela Lei nº 9.249/1996, como forma alternativa de remuneração pelo capital investido, os quais poderiam ser deduzidos como

custo ou despesa operacional para fins de apuração do lucro real. Eis os termos do normativo citado:

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 die, 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.

(...)

Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

À empresa, então, caberia verificar qual a forma de pagamento seria mais vantajosa do ponto de vista de economia tributária, pagar dividendos aos sócios sem incidência de imposto de renda, ou remunerá-los mediante os JCP, dedutíveis como despesas operacionais para fins de apuração do lucro real.

Os JCP, ao contrário do que afirma a recorrente, diferenciam-se dos dividendos, posto que, embora ambos sejam rendimentos do capital, o tratamento fiscal é diverso em relação aos dois tipos de distribuição dos resultados.

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 1.200.492RS, publicado em 22/02/2016 e submetido à sistemática do artigo 543C do CPC.

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543C, 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. 543C, 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. 543C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

Embora a ementa não trate da natureza jurídica do JCP, verifica-se que a razão de decidir 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 Lei n. 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 há como acolher a alegação do recorrente nesse sentido.

Conforme Termo de Constatação Fiscal (e-fls. 350 a 393) os valores pagos a título de Juros sobre o Capital Próprio foram desconsiderados pela fiscalização, porque foram distribuídos em valores superiores ao permitido pela legislação. Em razão disso, a fiscalização considerou como tributáveis para efeito de contribuições previdenciárias, os valores pagos ou creditados além dos limites como remuneração de prestação de serviços por contribuintes individuais.

Tendo em vista o exposto, ficou evidenciado que a empresa distribuiu juros acima dos limites legais, o que leva essa fiscalização a considerar tributáveis, para efeito de contribuições previdenciárias, os valores pagos ou creditados além dos limites.

Relativamente a parte previdenciária, os rendimentos pagos a título de Juros sobre Capital Próprio que foram desconsiderados como tais, e considerados como remuneração de prestação de serviços por contribuintes individuais estão sujeitos às seguintes contribuições:

1 — Contribuição da Empresa 20% - Contribuintes Individuais

As remunerações, desqualificadas como Juros sobre Capital Próprio e tratadas como remuneração a contribuintes individuais, estão sujeitas à incidência de contribuição de 20%, conforme dispõe o inciso III, artigo 22 da Lei nº 8.212/91, com alterações da Lei nº 9.876/99:

(...)

2 — Contribuição de 11% devido pelo trabalhador individual

O pro labore, pagamento pelos serviços prestados pela gestão dos negócios, está sujeito, ainda, à retenção no percentual de 11%, conforme dispõe o artigo 21 da Lei nº 8.212/91 e artigo 65 da Instrução Normativa nº 971/2009.

Na condição de contribuinte, estão os contribuintes individuais. Na condição de responsável, está a empresa que é obrigada a arrecadar as contribuições dos segurados contribuintes individuais que lhes prestarem serviços, descontando-as da respectiva remuneração.

Ainda, de acordo com o artigo 33, §5º da Lei nº 8.212/91, o desconto da contribuição, por parte do responsável pelo recolhimento, sempre se presumirá feito, oportuna e regularmente, não sendo lícito alegar qualquer omissão para se eximir da obrigação, permanecendo responsável pelo recolhimento das importâncias que deixar de descontar:

O art. 22, III da Lei nº 8.212/91 dispõe que a contribuição previdenciária a cargo da empresa, destinada ao custeio da Seguridade Social, é 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.

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).

Cumpra trazer aqui também, o art. 12 inciso V alínea f da Lei nº 8.212/91

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

V - como contribuinte individual:

(...)

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

A decisão de primeira instância, concordando com a autoridade fiscal, considerou os pagamentos de JCP pagos em desconformidade com a lei, como remunerações pagas ou creditadas a contribuintes individuais que lhe prestaram serviços. Veja a seguir trecho do voto:

No caso em comento, subsume-se ao conceito de pro labore indireto os pagamentos de distribuição de juros sobre o capital próprio quando realizados em desconformidade as normas permissivas, como os aqui realizados.

Diga-se, o fato gerador da contribuição previdenciária alcança, via de regra, dois contribuintes: a empresa e o segurado. No tocante à contribuição da empresa, temos que sua incidência é sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestarem serviços (e ficamos aqui somente sob os contribuintes individuais, posto que é disso que se trata). Confira-se o quanto disposto na Lei de Custeio da Previdência Social, nº 8.212/91:

(...)

Como pode ser observado, a legislação previdenciária ao definir a base de cálculo das contribuições devidas à Seguridade Social, utiliza-se do conceito de remuneração, assim entendida todos os rendimentos pagos, devidos ou creditados aos segurados, a qualquer título, durante o mês, **destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma**. (grifei)

No tocante à contribuição do segurado, a lei utiliza o nomen juris ‘salário de contribuição’, para definir a sua base de cálculo de contribuições previdenciárias. Neste sentido, temos o art. 28 da Lei nº 8.212/91:

Do exposto, vemos que os conceitos de salário-de-contribuição e de remuneração são equivalentes e tem como núcleo o próprio conceito de remuneração, a incidência sobre a **totalidade das importâncias pagas, independentemente do título a que são pagas e a contraprestatividade, ou seja, a idéia de que são pagas pelo trabalho, não para o trabalho**. (grifei)

Por outro lado, quando o legislador entendeu que determinada verba salarial deveria ser excluída da base de cálculo, assim o fez expressamente, por meio da lei, como nas hipóteses do parágrafo 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91. Assim, a não incidência de contribuições, por ser exceção, deve ser expressa e nunca presumida, sendo que a exclusão de verbas remuneratórias da base de cálculo das contribuições devidas à

Seguridade Social somente pode ser feita por meio de lei, em conformidade com o quanto disposto no artigo 97 do Código Tributário Nacional.

Desta maneira foi que a Lei nº 8.212/91 relacionou, em artigo específico e em parágrafo próprio, em relação exaustiva, os itens não integrantes do chamado salário-de-contribuição.

É consenso que parcelas havidas como indenizatórias e ressarcitórias não integram o salário de contribuição. Para tanto, mesmo estas têm que se enquadrar nas previsões legais, de maneira que a Lei nº 8.212/91 especificamente as prevê.

Neste sentido, as indenizações, que tem por fim reparar um dano ou prejuízo causado, recebida em geral em parcela única, encontram-se contempladas nas verbas recebidas, dentre outras previstas no § 9º do art. 28 da Lei de Custeio, a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias, conforme previsto no art. 137 da CLT ; indenização compensatória de 50% do montante depositado no FGTS como proteção à relação de emprego; indenização por dispensa sem justa causa; incentivo à demissão, etc.

Já no tocante aos ressarcimentos, que apresentam por característica não acrescer o patrimônio do trabalhadores, mas recompô-lo, uma vez que foi desfalcado com essas despesas, encontram-se contempladas notadamente como a ajuda de custo em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho; as diárias para viagens, desde que não excedentes a 50% da remuneração mensal; o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado, quando devidamente comprovadas, etc.

Nenhum destes casos corresponde ao levantamento efetuado.

No levantamento, que contempla pagamentos efetuados aos sócios cotistas individualmente à guisa de remunerar o capital investido na empresa para além dos dividendos e distribuição dos lucros, uma vez efetuados acima do legalmente permitido **incrementaram o patrimônio de seus recebedores, representando efetivamente remuneração indireta, a reclamar a incidência tributária da regra. Sua natureza, nessas circunstâncias, é muito mais remuneratória do trabalho que do capital, vide sua incidência tributária normal para efeitos do Imposto de Renda. (grifei)**

Ora, se fossem pagos dentro dos limites individuais legais estariam albergados pela não-incidência das contribuições previdenciárias, mas como foram pagos acima do legalmente permitido, acima da própria participação pessoal no capital da companhia, não há como deixar de qualificá-los como pro labore indireto.

Assim, agiu com acerto e dentro das premissas legais a Auditoria ao constituí-los.

Quanto a classificação do excesso de JCP como remuneração de contribuintes individuais, aduz o recorrente:

37. Ocorre que a Fiscalização **não logrou comprovar que houve efetiva prestação de serviços pelos acionistas em questão**, tampouco que qualquer valor por eles recebido a título de JCP decorreu dessa suposta prestação de serviços, corno pró labore. Senão vejamos. (grifei)

38. A Fiscalização considerou que o pagamento em suposto excesso dos limites individuais de JCP é " muito mais remuneratória do trabalho que do capital" juntando ao auto de infração relatório de vínculos de pessoas físicas com seus respectivos cargos administrativos na Recorrente, com o objetivo de demonstrar que teriam recebido pró labore indireto sob a denominação de JCP em excesso.

39. Entretanto, ressalte-se primeiramente que tal relatório de vínculos traz como integrantes do Conselho de Administração e da Diretoria da Recorrente as pessoas físicas de Flora Sans Romi e Suzana Guimarães Chiti. Tais indivíduos não ocupavam qualquer cargo administrativo nos quadros da Recorrente durante o período discutido nos presentes autos (2007 e 2008), conforme demonstram as respectivas atas de eleição de Diretores e membros do Conselho de Administração do período em discussão (Documento 3).

40. Análise cuidadosa da documentação acostada aos autos revela que **não há correlação direta entre as pessoas físicas que supostamente receberam valores de JCP em excesso (tratados como pro labore) e os nomes dos integrantes da administração da Recorrente** no período em questão, conforme se resume na tabela abaixo: (grifei)

Acionista	Possuía cargo no Conselho de Administração ou Diretoria em 2007 e 2008	Supostamente recebeu JCP em excesso
Adriana Romi	X	
Americo Emilio Romi Neto	X	
Ana Regina Romi Zanatta	X	X
Anna Maria de Toledo Romi		X
Andre Luis Romi	X	
Carlos Chiti	X	X
Carlos Guimarães Chiti*	X	
Claudia Miriam Romi Frezza*	X	X
Daniel Romi Furlan**	X	
Eugenio Guimarães Chiti	X	
Flora Sans Romi		X
Giordano Romi Junior	X	X
Giordano Romi		X
Jose Carlos Romi*	X	
Juliana Guimarães Chiti	X	
Maria Pia Romi Campos	X	
Patrícia Romi Cervone*	X	
Paulo Romi	X	X
Romeu Romi	X	X
Suzana Guimarães Chiti		X

41. Verifica-se, portanto, que nem todos os que possuíam cargo no Conselho de Administração ou na Diretoria no período em questão receberam o suposto excesso de JCP, e **nem todos os que receberam esse suposto excesso tinham cargo no Conselho de Administração ou na Diretoria no referido período, o que evidencia que os valores em análise não decorrem de prestação de serviços.** (grifei)

Nos termos do inciso III do art. 22 e art. 12 inciso V alínea f, ambos da Lei n. 8.212/1991, a contribuição previdenciária incidente sobre os valores pagos aos segurados contribuintes individuais, categoria da qual faz parte os sócios/diretores/conselheiros, como veremos, somente pode alcançar os valores decorrentes do trabalho prestado ao sujeito passivo.

A propósito da matéria, dissertou com muita propriedade o ilustre Conselheiro Dr. Kleber Ferreira de Araújo no Acórdão nº 240102.151, exarado nos autos do processo nº

10380.005040/200759, conforme se verifica da ementa e do excerto de suas alegações abaixo transcritas, in verbis:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2002 a 31/12/2002

PAGAMENTO DE VERBA A TÍTULO DE JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. DISTRIBUIÇÃO DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO DO SÓCIO NO CAPITAL SOCIAL. NATUREZA JURÍDICA DIVERSA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Malgrado terem sido denominadas Juros Sobre Capital Próprio, as verbas, que foram pagas em desproporção a participação de cada sócio no capital social da empresa, possuem natureza jurídica diversa, sendo suscetíveis de incidência de contribuições previdenciárias, quando o beneficiário seja pessoa física com atuação na administração da empresa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/12/2002 a 31/12/2002

CONVENÇÕES PARTICULARES. OPOSIÇÃO À FAZENDA PÚBLICA. INADMISSIBILIDADE.

Salvo disposição em contrário, não tem validade as convenções particulares firmadas para afastar o pagamento de tributos.

Recurso Voluntário Negado.

(...)

Voto

(...)

Nesse sentido, considerando a existência de trabalho prestados por essas pessoas físicas na gestão da empresa, o que se verifica ainda hoje da cláusula 7.ª do Contrato Social acostado, fl. 206, há de se concluir que os valores pagos de JSCP que excederam o que lhes seria devido pela participação de cada um no capital social, deve ser considerado salário-de-contribuição.

Outro não foi o entendimento levado a efeito nos autos do processo nº 10380.723988/201338, igualmente da mesma matéria fática, consoante se positiva do Acórdão nº 2202003.610, com sua ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2009 a 31/12/2010

(...)

ASSUNTO: DISTRIBUIÇÃO DO JCP DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO NO CAPITAL SOCIAL.

De acordo com o decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.200.492RS, submetido à sistemática do art. 543 C do CPC/73, "ainda que se diga que os juros sobre o capital próprio não constituam receitas financeiras, não é

possível simplesmente classifica-los para fins tributários como “lucros e dividendos” em razão da diferença de regimes aplicáveis.”

Os pagamentos efetuados aos sócios no percentual que extrapola sua participação societária, deve ser considerado remuneração para fins de incidência de contribuição social.

(...)

Examinando a ata da assembleia geral ordinária e extraordinária de 19 de março de 2007 (e-fl. 771), verifico que Ana Regina Romi Zanatta, Flora Sans Romi, Giordano Romi e Suzana Guimarães Chiti, não constam como ocupantes de cargo administrativo nos quadros da recorrente durante o período discutido nos presentes autos (2007 e 2008). A Fiscalização não logrou comprovar que houve efetiva prestação de serviços pelos acionistas em questão.

Note-se, também, que na planilha de e-fls. 390/391, não constam informações quanto a remuneração dos acionistas Ana Regina Romi Zanatta, Flora Sans Romi, Giordano Romi e Suzana Guimarães Chiti, em GFIP, para efeito de cálculo da retenção de 11%, o que pressupõe que os mesmos não prestaram serviços a empresa em 2007 e 2008. Cumpre ressaltar que quanto aos demais acionistas, **consta o recebimento de remunerações em GFIP**. Esta informação atrelada ao fato de que estes **possuem cargos de direção/administração, conforme disposto na ata**, comprovam que os demais acionistas efetivamente prestaram serviços à empresa.

Da mesma forma como alegado pelo recorrente, também entendo não ser possível que o espólio de Giordano Romi tenha prestado serviços ao recorrente.

Ante ao exposto, voto por excluir dos lançamentos os valores de JCP referentes Ana Regina Romi Zanatta, Flora Sans Romi, Giordano Romi e Suzana Guimarães Chiti, eis que não restou configurada a remuneração pelo trabalho por parte da empresa.

Defende o recorrente, que de acordo com a legislação previdenciária em vigor, a contribuição previdenciária incide sobre a remuneração habitual paga a contribuintes individuais em contraprestação de serviços prestados à empresa.

Contudo, os incisos III do art. 22 e III do art. 28 da Lei nº 8.212, não trazem como requisito para configuração do salário de contribuição do contribuinte individual a habitualidade. A habitualidade é condição inerente à configuração de vínculo empregatício, o que não é o caso dos autos. A legislação previdenciária ao definir a base de cálculo dos contribuintes individuais, utiliza-se do conceito de remuneração, assim entendida como todos os rendimentos pagos ou creditados a qualquer título pelos serviços prestados. A própria alínea g do inciso V art. 12 da Lei nº 8.212/91, qualifica como contribuinte individual prestadores de serviço em caráter eventual a uma ou mais empresas.

g) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego;

Quanto à alegação de que a verba apurada seria ganho eventual, isento, portanto de contribuição previdenciária nos termos do no § 9º do art. 28 da Lei de Custeio, coadunado com o disposto na decisão de piso e adoto-a como razão de decidir.

Diga-se, o fato gerador da contribuição previdenciária alcança, via de regra, dois contribuintes: a empresa e o segurado. No tocante à contribuição da empresa, temos que sua incidência é sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestarem serviços (e ficamos aqui somente sob os contribuintes individuais, posto que é disso que se trata). Confira-se o quanto disposto na Lei de Custeio da Previdência Social, nº 8.212/91:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: (Vide Lei nº 9.317, de 1996)

(...)

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 26/11/99)

Vejamos ainda o Regulamento da Previdência Social – RPS, introduzido pelo Decreto nº 3.048/99 que assim se manifesta:

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, de 29/11/99)

(...)

Como pode ser observado, a legislação previdenciária ao definir a base de cálculo das contribuições devidas à Seguridade Social, utiliza-se do conceito de remuneração, assim entendida todos os rendimentos pagos, devidos ou creditados aos segurados, a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma.

No tocante à contribuição do segurado, a lei utiliza o nomen juris ‘salário-de-contribuição’, para definir a sua base de cálculo de contribuições previdenciárias. Neste sentido, temos o art. 28 da Lei nº 8.212/91:

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, de 26/11/99)

Do exposto, vemos que os conceitos de salário-de-contribuição e de remuneração são equivalentes e tem como núcleo o próprio conceito de remuneração, a incidência sobre a totalidade das importâncias pagas, independentemente do título a que são pagas e a contra-prestatividade, ou seja, a idéia de que são pagas pelo trabalho, não para o trabalho.

Por outro lado, quando o legislador entendeu que determinada verba salarial deveria ser excluída da base de cálculo, assim o fez expressamente, por meio da lei, como nas hipóteses do parágrafo 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91. Assim, a não incidência de contribuições, por ser exceção, deve ser expressa e nunca presumida, sendo que a exclusão de verbas remuneratórias da base de cálculo das contribuições devidas à Seguridade Social somente pode ser feita por meio de lei,

em conformidade com o quanto disposto no artigo 97 do Código Tributário Nacional. (grifei)

Desta maneira foi que a Lei nº 8.212/91 relacionou, em artigo específico e em parágrafo próprio, em relação exaustiva, os itens não integrantes do chamado salário-de-contribuição.

É consenso que parcelas havidas como indenizatórias e ressarcitórias não integram o salário de contribuição. Para tanto, mesmo estas têm que se enquadrar nas previsões legais, de maneira que a Lei nº 8.212/91 especificamente as prevê.

Neste sentido, as indenizações, que tem por fim reparar um dano ou prejuízo causado, recebida em geral em parcela única, encontram-se contempladas nas verbas recebidas, dentre outras previstas no § 9º do art. 28 da Lei de Custeio, a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias, conforme previsto no art. 137 da CLT ; indenização compensatória de 50% do montante depositado no FGTS como proteção à relação de emprego; indenização por dispensa sem justa causa; incentivo à demissão, etc.

Já no tocante aos ressarcimentos, que apresentam por característica não acrescer o patrimônio do trabalhador, mas recompô-lo, uma vez que foi desfalcado com essas despesas, encontram-se contempladas notadamente como a ajuda de custo em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho; as diárias para viagens, desde que não excedentes a 50% da remuneração mensal; o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado, quando devidamente comprovadas, etc.

Nenhum destes casos corresponde ao levantamento efetuado.

Alega, o recorrente que os instrumentos prevendo o usufruto de ações devem ser levados em consideração pela Administração Tributária como justificativa idônea e legítima para que os acionistas usufrutuários recebessem JCP em valores superiores às suas participações no capital social, isto é, incluindo não apenas os JCP correspondentes às ações sobre as quais têm a propriedade plena, mas também os JCP relativos às ações sobre as quais detém o direito de usufruto.

Quanto ao assunto, o recorrente faz meras alegações, sem contudo comprovar por meio de planilhas e demonstrativos, que os valores de JCP recebidos pelos proprietários e usufrutuário somados não extrapolariam o limite de distribuição de acordo com o percentual de participação no capital social da empresa.

Simple alegações desacompanhadas de provas não são suficientes para alterar o lançamento efetuado. No âmbito do Processo Administrativo Fiscal cabe ao impugnante fazer a prova do direito ou do fato afirmado na impugnação, o que, não ocorrendo, acarreta a improcedência da alegação.

A apresentação dessas provas pelo impugnante deve ser feita no momento da impugnação, precluindo o direito de fazê-la em outro momento processual, salvo se ocorrer alguma das hipóteses previstas no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72:

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 possui; (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) (Produção de efeito)

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

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

Ademais, diga-se, a imputação dos juros sobre capital próprio aos seus respectivos beneficiários obedeceu a planilha produzida pelo próprio sujeito passivo que, em resposta a intimação fiscal, elaborou memória de cálculo e relação de beneficiários dos juros sobre capital próprio distribuídos nos anos de 2007 e 2008, conforme documento às e-fls. 8 e seguintes (e-fls. 14 a 28) dos autos digitalizados, assinada pelo representante da empresa.

Ante ao exposto, excludo dos lançamentos apurados nos autos de infração de AIOP DEBCAD 37.375.1940, AIOP DEBCAD 37.375.1958 e AIOA DEBCAD 37.375.1931 os valores pagos a Ana Regina Romi Zanatta, Flora Sans Romi, Giordano Romi e Suzana Guimarães Chiti.

Em relação aos demais acionistas, mantenho os lançamentos em sua integralidade, haja vista que restou configurado pagamento de remuneração a contribuintes individuais que não foram recolhidas e nem declaradas em GFIP pelo recorrente.

Tendo em vista as alterações promovidas na base de cálculo dos autos de infração, faz-se necessário realizar novo comparativo da multa benéfica, nos termos da súmula CARF nº 119.

Súmula CARF nº 119

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Conclusão

Ante ao exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações quanto: 1) à Representação Fiscal Para Fins Penais (súmula CARF nº 28) e 2) ao pedido de restituição/compensação dos valores supostamente recolhidos indevidamente a título de IRRF e dedutibilidade integral dos valores em discussão para fins de IRPJ e CSLL (matérias

estranhas a lide), e, no mérito, dar provimento parcial para excluir da base de cálculo os valores pagos a Ana Regina Romi Zanatta, Flora Sans Romi, Giordano Romi e Suzana Guimarães Chiti.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes

Voto Vencedor

Wesley Rocha- Redator designado

Ousamos divergir do respeitável voto proferido pela Relatora, que contém profunda fundamentação.

Contudo, passamos a apresentar o voto divergente, por interpretação diferente da norma em questão.

Como muito bem relatado acima, o lançamento se deu em decorrência de que os valores pagos a título de capital próprio teriam sido lançamentos em razão de ter sido configurado, pela fiscalização, o pagamento de remuneração a contribuintes individuais que não foram recolhidas e nem declaradas em GFIP pelo recorrente. Portanto, foi considerado pro labore para os diretores e acionistas da recorrente, passíveis da incidência de contribuições previdenciárias.

Pois bem. Contextualizando o tema, os juros sobre o capital próprio foram instituídos no ordenamento jurídico brasileiro por meio do artigo 9º, da Lei n. 9.249/95, assim transcrito:

"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.

Diante das normas citadas, percebe-se que, a pessoa jurídica pode 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 die*, da Taxa de Juros de Longo Prazo — TJLP.

Em seu Voluntário, a recorrente apresenta as seguintes alegações: i) a natureza jurídica dos juros sobre o capital próprio; ii) a possibilidade de distribuição cumulada dos juros sobre o capital próprio; iii) os efeitos tributários da ausência de deliberação sobre o pagamento dos juros sobre o capital próprio;

Como bem descrito pela relatora em seu voto, “*Conforme Termo de Constatação Fiscal (e-fls. 350 a 393) os valores pagos a título de Juros sobre o Capital Próprio foram desconsiderados pela fiscalização, porque foram distribuídos em valores superiores ao permitido pela legislação. Em razão disso, a fiscalização considerou como tributáveis para efeito de contribuições previdenciárias, os valores pagos ou creditados além dos limites como remuneração de prestação de serviços por contribuintes individuais*”.

Ocorre que o pagamento acima do limite do art. 9º da Lei, não desvirtua a natureza jurídica do JCP.

Como bem relatado pelo Conselheiro Hayd., no Acórdão n.º 2401-005.592, julgado favorável ao contribuinte, assim transcreveu:

“Considerandose que o motivo tomado pela auditoria para considerar os JSCP como remuneração decorreu de seu pagamento sem respeitar a participação de cada sócio no capital da empresa, a pesquisa sobre a natureza jurídica da verba ganha relevo, uma vez que caso se conclua que a verba corresponde a dividendo não haveria tributação, haja vista que o Código Civil¹ permite a distribuição de resultados das empresas em proporção diferente daquela verificada na composição do capital social. Todavia, caso se considere que os JSCP como despesa financeira da entidade empresarial e receita para o beneficiário, o seu pagamento obrigatoriamente teria que se dar na proporção direta da participação de cada sócio.

(...)

À empresa, então, caberia verificar qual a forma de pagamento seria mais vantajosa do ponto de vista de economia tributária, pagar dividendos aos sócios sem incidência de imposto de renda, ou remunerá-los mediante os JCP, dedutíveis como despesas operacionais para fins de apuração do lucro real. Vejo que os JSCP, ao contrário do que afirma a recorrente, diferenciam-se dos dividendos, posto que,

embora ambos sejam rendimentos do capital, o tratamento fiscal é diverso em relação aos dois tipos de distribuição dos resultados.

Os JSCP são considerados despesas financeiras para a empresa e receitas para o beneficiário, que tem como teto para fins de cálculo a variação da TJLP. O seu pagamento decorre da compensação aos sócios/acionistas pela decisão de optar por aplicar os seus recursos na empresa.

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 COÊLHO: "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. 342343)

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. (EIZIRIK, Nelson A Lei das S/A Comentada, São Paulo: Quartier Latin, 2011, vol. 4, p. 104)

Nesse contexto, verifica-se que dos autos que os valores lançados a título de JCP, diz respeito a não observância do limite previsto no caput do art. 9º da Lei 9.249/1995. Contudo, tal inobservância não desvirtua a natureza dos Juros sobre o Capital Próprio, ou seja, não gera uma presunção de pagamento de pró-labore, como é o caso do pagamento desproporcional.

O limite imposto pelo artigo acima mencionado, diz respeito a possibilidade da pessoa jurídica deduzir os JCP, para efeitos de apuração do lucro. Em nada descaracterizando sua natureza societária ou gerando presunção de pró-labore/remuneração, incluindo o quesito habitualidade, onde se constata que não ocorreu no presente feito.

No que concerne à distribuição de dividendos ter se dado de forma desproporcional ao capital investido por cada sócio, não há de ser considerado plausível para o caso em questão. Isso porque, não há qualquer limitação na legislação para distribuição de lucros a partir do capital social. Os lucros serão repartidos conforme as disposições societárias e contábeis, se ele ocorreu em determinado período e os sócios desejam sua repartição.

Também, o pagamento de JPC em valores acumulados não possui vedação legal. Nesse contexto, cita vários precedentes a recorrente. Ainda, cabe mencionar que a fiscalização não desconsiderou a contabilidade da empresa. Houve discriminação integral dos valores tidos como dividendos e como JPC.

Sobre a acusação de que supostos nomes beneficiários da operação teriam prestado serviços, também não ficou comprovado no presente processo a referida informação (inclusive já detalhado pela relatora).

Assim, concluiu-se que ser passível o acolhimento da tese da recorrente, para que seja afastada a incidência das contribuições previdenciárias sobre os juros de capital próprio, dando provimento ao Recurso Voluntário, cancelando o auto de infração.

Wesley Rocha- Redator Designado