



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13888.721066/2012-92
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-010.359 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 24 de agosto de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FENIX EMPREENDIMENTOS SA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencida a Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que conheceu parcialmente. No mérito, acordam, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso, mantendo-se excluído do lançamento somente os valores pagos a Ana Regina Romi Zanatta, Flora Sans Romi, Giordano Romi e Suzana Guimarães Chiti, vencida a Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negou provimento. Não votaram com relação ao conhecimento os conselheiros Eduardo Newman de Mattera Gomes e Mário Pereira de Pinho Filho, tendo em vista que os conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa e Denny Medeiros da Silveira já haviam se manifestado sobre esse ponto em sessão realizada em 13/12/2021.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Mauricio Nogueira Righetti, Joao Victor Ribeiro Aldinucci,

Eduardo Newman de Mattera Gomes, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

01 – Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional (e-fls. 837/853) em face do V, Acórdão de nº 2301-006.899 (e-fls. 812/835) da Colenda 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara dessa Seção, que julgou em sessão de 15 de janeiro de 2020 o recurso voluntário do contribuinte relacionado aos Auto de Infrações Debcad a seguir descritos:

- **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 ao segurados contribuintes individuais pagos a título de distribuição de juros sobre capital próprio (JCP).

02 – A ementa do Acórdão recorrido está assim transcrito e registrada, verbis:

“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.

Acordam os membros 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.”

03 – De acordo com o despacho de admissibilidade o qual adoto em parte seu relatório quanto a tempestividade e matérias indicadas pela Fazenda Nacional:

“O processo foi encaminhado à PGFN em 13/4/20 (fls.836). De acordo com o disposto no RICARF, anexo II, artigo 79, § 2º, a intimação presumida da Fazenda Nacional ocorreria em 13/5/20. Para a contagem de prazo, deve ser considerado o motivo de força maior reconhecido nacionalmente, decorrente da Covid-19, sendo que a Portaria n.º 8.112/20 determinou a suspensão dos prazos para a prática de atos processuais no âmbito do CARF de 20 de março de 2020 até 30 de abril de 2020. Posteriormente, foi publicada a Portaria CARF n.º 10.199/20, que prorrogou a suspensão dos prazos até 29 de maio de 2020. Logo, a intimação presumida da PGFN ocorre em 28/06/2020. Assim, tendo a Fazenda Nacional apresentado o presente Recurso Especial (fls.837/853) em 2/7/20, (fls.862), está dentro do prazo de quinze dias estabelecido pelo RICARF, anexo II, artigo 68.

No Recurso Especial, a Fazenda Nacional suscita a seguinte matéria: Distribuição irregular de juros sobre capital próprio”

04 - Ao Recurso Especial da Fazenda Nacional foi dado seguimento, conforme o despacho de 14/07/2020 (e- fls. 865/871) sendo em síntese essas as razões recursais:

a) A distribuição desproporcional de resultados é exceção à regra, sendo que seu objetivo é permitir que numa sociedade de pessoas em que a atuação individual de cada sócio prepondera sobre o capital investido, distribua-se os resultados aos sócios em consonância com a parcela de sua contribuição para o resultado da empresa;

b) A tentativa da fiscalizada de identificar os dividendos e o JCP não encontra fundamento legal, ante a natureza jurídica distinta que lhes é atribuída pelo direito positivo brasileiro. Não se trata, ao contrário do que pretende fazer crer a fiscalizada, de mero tratamento especial conferido a tais verbas pela legislação tributária.

c) Enquanto os dividendos são o resultado do empreendimento, os juros sobre capital próprio foram instituídos pelo art. 9º da Lei 9.249/96 com o objetivo de equiparar o capital dos sócios da empresa com o capital de terceiros tomados de mercado, para os quais havia remuneração, estimulando, assim, a atividade produtiva. Dado que constituem pagamento pela disponibilização de capital à empresa pelos seus próprios sócios, se classificam como despesa financeira para a empresa que os distribui, ou seja, são suscetíveis de dedução, o que evidencia, ademais, regime jurídico tributário diverso daquele a que se submetem os dividendos.

d) Destarte, ainda que fosse cabível interpretação extensiva ou analógica ao permissivo legal para distribuição desproporcional de resultados, não poderia a norma aplicar-se à distribuição de resultados, pois os pagamentos apresentam naturezas distintas em ponto relevante: enquanto o dividendo é pagamento pelo capital (equity) os juros sobre capital próprio correspondem à retribuição por valor emprestado (debt).

e) a constatação de que os beneficiários exerciam funções administrativas na empresa, conduziu à inarredável conclusão de que o objetivo da distribuição desproporcional foi remunerar pelo trabalho desempenhado os sócios-administradores.

f) No processo n.º 13888.721267/2012-90, decorrente da mesma ação fiscal, a questão foi definitivamente decidida pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais no acórdão n.º 9101-003.737, 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. Logo, por decisão definitiva, constata-se a irregular distribuição promovida pelo contribuinte.

05 – Por sua vez o contribuinte foi intimado do Acórdão do Recurso Voluntário, a apresentar contrarrazões ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, bem como, eventual recurso especial no prazo de 15 (quinze) dias, de acordo com e-fls. 877, na data de 10/09/2020, apresentando Contrarrazões, de acordo com e-fls. 881/894 em 23/09/2020.

06 – Em suas contrarrazões, em síntese, o contribuinte pede para ser desprovido o apelo Fazendário, alegando que:

a) A decisão recorrida destacou que não há qualquer limitação na legislação para distribuição de lucros a partir do capital social de forma que devem ser distribuídos conforme disposições societárias e contábeis;

b) Que não houve pagamento desproporcional de JCP aos acionistas, alegando que o aparente excesso decorre da prévia doação de ações com reserva de usufruto, fato não considerado pela Fazenda Nacional e os direitos econômicos decorrentes da participação societária doada (especialmente o direito de receber dividendos e JCP) são mantidos pelo doador, muito embora passe a figurar como acionista em proporção reduzida, relativa apenas às ações não doadas. Daí porque a análise simplista do percentual de participação nominal vis a vis o capital social, conduz ao erro cometido pela autoridade autuante e reiterado pela Fazenda Nacional. Alega ainda que as doações com reserva de usufruto foram celebradas pelos acionistas unicamente com fins sucessórios e não elisivos.

c) Ainda que houvesse o alegado “excesso” no pagamento de JCP decorrente de suposta distribuição desproporcional, tal fato não alteraria a natureza jurídica da verba paga. Isso porque a natureza jurídica deve ser aferida também com base nos regulares registros contábeis da pessoa jurídica. Assim, se na contabilidade da Recorrida as parcelas pagas a título de JCP (participação nos resultados) encontram-se perfeitamente discriminadas de forma distinta das contraprestações por serviços prestados, então não há que se falar na incidência de contribuição previdenciária sobre o referido valor.

d) Alega a inexistência de prestação de serviços e de habitualidade indispensáveis para a caracterização de pró-labore

07 – Esse o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

Conhecimento

08 – Na sessão de 13/12/2021 houve a sustentação oral virtual, e, em que pese nas contrarrazões recursais não haver questionamento quanto ao conhecimento do recurso da Fazenda Nacional, o patrono do contribuinte tratou da matéria de forma oral alegando a ausência de similitude fática sob o fundamento de que no acórdão paradigma os beneficiários participavam da administração da sociedade autuada, e entende necessária essa distinção pois no caso do paradigma existia a remuneração pelo trabalho e não pelo capital investido e nesse momento de forma oral esse Relator, afastou a questão do não conhecimento, momento em que houve a retirada em vista pela I. Conselheira Rita Eliza.

09 – A fim de manter os fundamentos da decisão expresso no voto, passo a destacar os principais pontos quanto a admissibilidade do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

10 – O voto vencedor nesse ponto tratado pelo contribuinte em tribuna destaca o seguinte ponto:

*“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).**”*

11 – Abaixo destaco os pontos detalhados pela relatora vencida que entendeu que apenas parte dos beneficiários prestavam serviço:

*“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. Grifei***

*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.”*

12 – Ao fazer menção quanto a informação detalhada no voto vencido da relatora, entendo que o voto condutor apropria-se e reconhece que essa parte fática é necessária para a sua fundamentação, sendo que nem todos os beneficiários eram administradores, e portanto, entendo caracterizada a divergência.

13 – Mesmo que assim não fosse, entendo que essa questão, por si só, não é significativa a ponto de afastar o conhecimento do recurso, pois essa parte, quanto a verificação da prestação de serviço, é totalmente secundária à avaliação da matéria jurídica tratada e portanto, conheço do recurso.

Mérito

14 – De acordo com a decisão de admissibilidade, as razões recursais e contrarrazões, a matéria devolvida à apreciação deste Colegiado cinge-se à análise da distribuição irregular de juros sobre capital próprio.

15 – O voto condutor assim dispôs a respeito da matéria, *verbis*:

“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:

(...) omissis

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 dia, 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.(SIC), no Acórdão n.º 2401-005.592, julgado favorável ao contribuinte, assim transcreveu:

‘Considerando-se 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."

16 – Vejo que o voto condutor ora faz referência a distribuição de dividendos, ora em lucros e também em juros sobre capital próprio e adota como fundamento a não incidência da contribuição previdenciária ao presente caso entendendo que o pagamento do valor acima do art. 9º da Lei 9.249/95 não desvirtua a natureza jurídica do JCP.

17 – Pela análise concluo que apesar de ter adotado como referência o voto do AC. 2401-005.592, ocorre que esse voto adotou premissa diversa, reconhecendo a diferença de natureza entre a JCP e a distribuição de lucros, tanto que no caso desse acórdão houve também o lançamento de contribuição previdenciária em relação a distribuição desproporcional de lucro.

18 – Apesar disso o voto condutor recorrido entendeu por não reconhecer, a meu ver, a diferença entre ambos os institutos, verifico tal dado em tais passagens, em que destaco *verbis*:

“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.”

19 – Pela leitura acima a decisão recorrida entende que no caso concreto, o lançamento que considerou como *pro labore* indireto os valores excedentes de JCP, pelo fato da não observância dos limites legais, e que o instituto contem a mesma natureza jurídica da distribuição de lucros quando faz referência à “distribuição de dividendos” e “legislação para distribuição de lucros”, entendendo que a distribuição desproporcional com base nessa legislação se aplica ao caso de JCP.

20 – Contudo, com a devida vênia aos fundamentos, entendo que são institutos jurídicos diversos, tal como bem exposto no âmbito do voto vencido que detalhou bem a matéria. Outrossim, em uma análise aprofundada da temática juntamente com o seu arcabouço probatório, bem como considerando a descrição minuciosa contida no relatório fiscal, entendo que merece reforma a decisão recorrida.

21 – No presente caso o que se discute é se os valores excedentes aos termos do art. 9º da Lei 9.249/95 pagos a título de JCP e de forma desproporcional à participação de cada beneficiário, no presente caso, todos contribuintes individuais e sócios do sujeito passivo, pode figurar-se como *pro labore* indireto.

22 – Entendo que além dos valores pagos a título de JCP e distribuição de lucros possuírem naturezas distintas, eventuais valores pagos de forma desproporcional no caso de contribuinte individual, deve ser reconhecido como *pro labore* indireto, não havendo que se falar, na espécie, em presunção, uma vez que não se está se “desvirtuando” a natureza jurídica do pagamento em si ou do instituto de JCP, mas apenas dando tratamento tributário adequado ao excedente que foi pago de forma irregular.

23 – Por isso, a questão relacionada à “desconsideração da contabilidade da empresa” passa ao largo da questão posta em discussão, sendo que essa análise não tem qualquer reflexo quanto ao presente lançamento que é bastante objetivo, aliás, no que tange apenas a certificar a forma da remuneração dos sócios através de JCP se deu de acordo com a legislação de regência, e eventuais diferenças serão consideradas como remuneração dos sócios à sociedade a título de prestação de serviços, o chamado *pro labore*, que na ocasião e ao contrário do voto recorrido, não necessita do requisito da habitualidade, essencial apenas para o pagamento de salário ao empregado, o que não é o caso.

24 – Não haveria outra rubrica a ser considerada a não ser *pro labore* indireto, relacionado a tais diferenças, uma vez que não se trata de valores recebidos por mera liberalidade (doação), tanto que houve a incidência do IRRF; não se pode considerar inclusive como distribuição de lucros (isenta de IR e não incidente de contribuição previdenciária, tal como pretende equiparar tais institutos a contribuinte), uma vez que não foi essa a pretensão do contribuinte; logo o excedente verificado em desacordo com a legislação foi considerado como *pro labore* indireto, não havendo nenhum tipo de presunção considerada pela fiscalização.

25 – Note-se que no relatório fiscal de fls. 350/394 o lançamento da contribuição se dá apenas em relação ao excesso obtido com base na própria contabilidade do sujeito passivo e apurado conforme a legislação:

	Rendimentos Pagos acima de Limite Legal a título de Juros sobre Capital Próprio - Pró-labore	Contribuição a Pagar (20%)
2008		
- Março	R\$ 752.544,77	R\$ 150.508,96
- Junho	R\$ 1.188.108,13	R\$ 237.621,63
- Setembro	R\$ 1.229.133,47	R\$ 245.826,70
- Novembro	R\$ 1.284.580,52	R\$ 256.916,11
Total	R\$ 4.454.366,89	R\$ 890.873,40

	Rendimentos Pagos acima de Limite Legal a título de Juros sobre Capital Próprio - Pró-labore	Contribuição a Pagar (20%)
2008		
- Março	R\$ 752.544,77	R\$ 150.508,96
- Junho	R\$ 1.188.108,13	R\$ 237.621,63
- Setembro	R\$ 1.229.133,47	R\$ 245.826,70
- Novembro	R\$ 1.284.580,52	R\$ 256.916,11
Total	R\$ 4.454.366,89	R\$ 890.873,40

26 – No mais, tendo em vista a clareza e a objetividade constante do voto vencido proferido pela I. Conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes, no Acórdão recorrido, utilizo-me dos seus fundamentos abaixo transcritos como razões de decidir, *verbis*:

“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 Lein. 9.249/95, que permite a dedução de tais valores da base de cálculo do lucro real; b) que a natureza jurídica desses valores seria a de lucro e dividendos, o que permitiria a incidência do art. 1º, §3º, V, "b", da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, que retiraram da base de cálculo do PIS e da COFINS as receitas referentes a lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição.

Verifica-se, assim, que a causa de pedir do referido recurso, era a natureza jurídica do Juros sobre o Capital Próprio JCP que restou assim definida pelo Ministro Mauro Campbell:

"Ora, em que pese os juros sobre o capital próprio, a exemplo dos lucros ou dividendos, serem destinações do lucro líquido, para fins tributários sua semelhança acaba aí, havendo uma série de tratamentos distintos na legislação que evidencia a diferença de sua natureza jurídica, a saber:

<i>LUCROS OU DIVIDENDOS:</i>	<i>JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO:</i>
<i>Em relação ao beneficiário: não estão sujeitos ao imposto de renda na fonte pagadora nem integram a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário (art. 10, da Lei n. 9.249/95).</i>	<i>Em relação ao beneficiário: estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte na data do pagamento do crédito ao beneficiário (art. 9º, §2º, da Lei n. 9.249/95).</i>
<i>Em relação à pessoa jurídica que paga: não são dedutíveis do lucro real (base de cálculo do imposto de renda).</i>	<i>Em relação à pessoa jurídica que paga: quando pagos são dedutíveis do lucro real (art. 9º, caput, da Lei n. 9.249/95).</i>
<i>Obedecem necessariamente ao disposto no art. 202, da Lei n. 6.404/76 (dividendo obrigatório).</i>	<i>Podem, facultativamente, integrar o valor dos dividendos para efeito de a sociedade obedecer à regra do dividendo obrigatório (art. 202, da Lei n. 6.404/76).*</i>
<i>Têm limite máximo fixado apenas no estatuto social ou, no silêncio deste, o limite dos lucros não destinados nos termos dos arts. 193 a 197 da Lei n. 6.404/76.</i>	<i>Têm como limite máximo a variação da TJLP (art. 9º, caput, da Lei n. 9.249/95).</i>
<i>Estão condicionados apenas à existência de lucros (arts. 198 e 202, da Lei n. 6.404/76).</i>	<i>Estão condicionados à existência de lucros no dobro do valor dos juros a serem pagos ou creditados (art. 9º, §1º, da Lei n. 9.249/95).</i>

Desse modo, ainda que se diga que os juros sobre o capital próprio não constituam receitas financeiras, não é possível simplesmente classificá-los para fins tributários como “lucros e dividendos” em razão da diferença de regimes aplicáveis, de modo que não incidem o art. 1º, §3º, V, “b”, da Lei n. 10.637/2002 e o mesmo dispositivo da Lei n. 10.833/2003.”

Sendo assim, uma vez que o STJ entendeu que os Juros sobre Capital Próprio não tem a natureza jurídica de dividendo, não 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 DESPROPOCIONAL 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 mesmas 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 nomem 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.

Simples 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 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) (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, excluo 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.”

Conclusão

27 - Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento parcial, mantendo apenas a exclusão dos valores pagos a Ana Regina Romi Zanatta, Flora Sans Romi, Giordano Romi e Suzana Guimarães Chiti, conforme destacado no voto vencido do acórdão recorrido.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso

