



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

Processo nº	18470.733077/2012-31
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	2201-004.102 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	05 de fevereiro de 2018
Matéria	CONTRIBUIÇÃO PATRONAL INCIDENTE SOBRE DISTRIBUIÇÃO ANTECIPADA DE LUCROS
Recorrente	OCC CONSTRUCOES E PARTICIPACOES LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2012 a 31/12/2012

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PATRONAL. DISTRIBUIÇÃO ANTECIPADA DE LUCROS AOS SÓCIOS.

Para que possa realizar a distribuição antecipada de lucros sem a incidência das contribuições previdenciárias, as empresas devem discriminar a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social (quando for o caso de haver ambas) e elaborar balancetes contábeis mensais onde constem a existência do lucro para fazer frente à distribuição antecipada.

RECURSO DESTITUÍDO DE PROVAS.

O recurso deverá ser instruído com os documentos que fundamentem as alegações do interessado. É, portanto, ônus do contribuinte a perfeita instrução probatória.

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA. APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Na aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, “c”, do CTN, a multa exigida com base no art. 32, § 5º, da Lei nº 8.212/91, em razão da apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, deverá ser comparada com a nova penalidade trazida pela alteração legislativa promovida pela Lei nº 11.941/09, a fim de que seja aplicada a mais benéfica ao contribuinte

Neste sentido, a autoridade preparadora deve aplicar, no que for cabível, as disposições constantes dos artigos 476 e 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/09.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator.

EDITADO EM: 07/03/2018

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Douglas Kakazu Kushiyama, Marcelo Milton da Silva Risso, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim. Ausente justificadamente a Conselheira Dione Jesabel Wasilewski

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 374/381, interposto contra decisão da DRJ em Campo Grande/MS, de fls. 364/370, que julgou procedente o lançamento de contribuições previdenciárias a cargo da empresa (patronal) incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas a contribuintes individuais, não declaradas em GFIP, conforme auto de infração de fls. 2/11 dos autos (DEBCAD 37.389.769-3), lavrado em 19/12/2012, relativo às competências de 09/2012 a 12/2012, com ciência da RECORRENTE em 21/12/2012 (fl. 315).

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de R\$ 128.186,55, já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e a correspondente multa no percentual de 24%, aplicada em todas as competências exceto na de 12/2008, período abrangido pela MP 449/2008 que passou a prever multa de ofício no percentual de 75%.

De acordo com o Relatório do Auto de Infração de fls. 12/22, quando da análise da documentação apresentada pela RECORRENTE, mais precisamente do contrato social e alterações, dos lançamentos contábeis (Livro Diário), das GFIPs e das GPSs, a autoridade fiscal constatou que a RECORRENTE, que é optante pelo Lucro Presumido e manteve escrita contábil, declarou na DIPJ/2009 ter distribuído aos sócios, no ano-calendário 2008, o montante de R\$ 330.000,00 a título de dividendos, registrados na conta de Distribuição Antecipada de Lucros, conforme adiante discriminado:

DATA	VALOR (R\$)	SÓCIO BENEFICIÁRIO
02/09/2008	20.000,00	FABIANO FARIA
02/09/2008	30.000,00	FABIANO FARIA
11/09/2008	30.000,00	FABIANO FARIA
TOTAL SETEMBRO	80.000,00	
09/10/2008	20.000,00	FABIANO FARIA
31/10/2008	20.000,00	FABIANO FARIA
TOTAL OUTUBRO	40.000,00	
19/11/2008	7.500,00	FABIANO FARIA
TOTAL NOVEMBRO	7.500,00	
02/12/2008	100.000,00	ALESSANDRO FARACE
02/12/2008	15.000,00	FABIANO FARIA
02/12/2008	20.000,00	FABIANO FARIA
19/12/2008	20.000,00	FABIANO FARIA
22/12/2008	7.500,00	FABIANO FARIA
23/12/2008	40.000,00	FABIANO FARIA
TOTAL DEZEMBRO	202.500,00	
TOTAL GERAL	330.000,00	

No entanto, após análise da contabilidade, a fiscalização constatou que a RECORRENTE não auferiu lucros no exercício de 2008, tampouco possuía saldo em conta Lucro Acumulado que demonstrassem a existência de lucros a serem distribuídos. Assim, nos termos do art. 28, III, da Lei nº 8.212/91, entendeu que tal fato representa hipótese de incidência das contribuições previdenciárias, por se tratarem de verbas colocadas à disposição dos sócios, consideradas como remuneração a contribuintes individuais na forma de Pró-Labore.

Neste sentido, a autoridade fiscal apurou a contribuição previdenciária de 20% sobre a mencionada antecipação de lucro distribuída aos contribuintes individuais.

Sobre o valor principal apurado, foram aplicados os respectivos juros e multas. Conforme exposto, em relação aos fatos ocorridos antes de dez/2008, a multa foi calculada com o percentual de 24%, nos termos do art. 35, I, da Lei nº 8.212/91 antes das alterações promovidas pela MP 449/2008, a partir da qual passou a ser cobrada a multa de ofício no percentual de 75%, conforme art. 35-A da Lei nº 8.212/91.

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 321/328 em 22/01/2013.

Decisão da DRJ

Quando do julgamento do caso, a DRJ de origem, às fls. 364/370, julgou procedente o lançamento. O acórdão proferido na ocasião possui a seguinte ementa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PARA A SEGURIDADE SOCIAL.

A distribuição antecipada de lucros aos sócios são verbas remuneratórias quando a sociedade empresária não aufere

lucros no ano-calendário 2008 e, também, não há saldo na conta lucros acumulados.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Na ocasião, a autoridade julgadora manteve o lançamento sob os seguintes argumentos:

“O impugnante em parte tem razão, quanto a não tributação do imposto de renda sobre o lucro presumido, pois se trata de política tributária, ao qual a Receita Federal do Brasil fixa os percentuais aplicáveis de presunção de lucro sobre a receita bruta para compor a base de cálculo do Lucro Presumido, até o limite do lucro contábil efetivo.

(...)

Por conseguinte, não podemos confundir, a legislação tributária que trata do fato gerador do imposto de renda com a legislação previdenciária, que esta trata do salário-de-contribuição para a contribuição social para a Seguridade Social.

A legislação previdenciária trata do salário-de-contribuição referente a distribuição antecipada de lucros no inciso II combinado com parágrafo 1º, e item II, do parágrafo 5º, do artigo 201, do Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999, que aprovou o Regulamento da Previdência Social e, também, do inciso II, item II do parágrafo 5º, parágrafo 6º, do artigo 57, da Instrução Normativa 971, de 13 de novembro de 2009, que dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades ou fundos, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), in verbis:

(...)

Deduz-se da legislação previdenciária supra, que a distribuição de lucros deve ser oriundo de lucro contábil efetivo, não presumido, cabendo a impugnante comprovar o valor a ser distribuído a título de antecipação de lucro mediante a elaboração de balancetes contábeis mensais e devendo ser apurado na demonstração do resultado do exercício.

Consequentemente, pela demonstração do resultado do exercício do ano-calendário 2008, fls 229, verifica-se que houve prejuízo, logo a distribuição antecipação de lucros é salário-de-contribuição, subsumindo-se ao inciso V, alínea f, do artigo 12, inciso III, do artigo 22 e inciso III, do artigo 28, todos da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, in verbis:

(...)”

Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 31/03/2014, conforme faz prova o termo de fl. 384, apresentou o Recurso Voluntário de fls. 374/381 em 30/04/2014. Em suas razões, reiterou os argumentos da Impugnação, quais sejam:

- I. A autuação se fundamentou unicamente na equivocada premissa de que a RECORRENTE não auferiu lucros no período. Partindo deste equívoco, concluiu que as verbas colocadas à disposição dos sócios seriam remuneração a contribuintes individuais na forma de Pró-Labore;
- II. Aduz ser optante pela tributação pelo lucro presumido, assim pode distribuir esse lucro sem a incidência de imposto de renda e, ademais, se manter a escrita contábil, como é o caso, será possível distribuir o lucro real. Portanto, a antecipação de lucros distribuídos não tem a natureza de remuneração;
- III. Alega que levantou balancete em dez/2008 demonstrando o lastro dos lucros que foram distribuídos em setembro, outubro, novembro e dezembro daquele ano. Logo, argumenta que auferiu lucros no ano-calendário 2008, sendo improcedente o lançamento;
- IV. Afirma que no curso do mesmo MPF nº 0710900.210.01013 a mesma autoridade lançadora confirmou que a RECORRENTE auferiu, no último trimestre de 2008, lucro de R\$ 922.451,24 (fl. 355);
- V. Neste sentido, a lacônica alegação de que a RECORRENTE não auferiu lucros revela-se um absurdo, na medida em que o procedimento adotado pela RECORRENTE foi plenamente legítimo e resultou na distribuição de lucros (R\$ 330.000,00) em valor inferior ao efetivamente passível de distribuição (R\$ 922.451,24), conforme apurado no balancete de dez/2008 (fl. 230).
- VI. Apenas na hipótese de não ser apurado nenhum lucro ao final do exercício é que se poderia considerar os pagamentos efetuados como remuneração e não dividendos
- VII. A fiscalização deveria ter observado a situação real da RECORRENTE;
- VIII. Cita o art. 201, §1º, do RPS (Decreto nº 3.048/99) para sustentar que o lucro distribuído não é considerado remuneração e afirma que o §5º, II, do mesmo artigo, não se aplica ao RECORRENTE por se destinar “às sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas”;
- IX. Portanto, requer o cancelamento do lançamento.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

A RECORRENTE defende, em suma, que a autuação não merece prosperar pois a premissa utilizada pela autoridade lançadora (ausência de lucro para respaldar a distribuição de dividendos) não ocorreu.

Sobre a distribuição antecipada de lucros aos sócios, para que tais valores não sejam considerados remuneração para fins de contribuição previdenciária é preciso observar algumas regras previstas no ordenamento.

No que diz respeito ao contribuinte individual, o Regulamento da Previdência Social (Decreto nº 3.048/99) prevê o seguinte:

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

(...)

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

(...)

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

O art. 201, §1º, acima transcrito retira o lucro distribuído ao sócio do campo de incidência da contribuição social. No entanto, o mesmo dispositivo faz a ressalva de que deve ser observado o previsto no inciso II do §5º do mesmo artigo, que dispõe o seguinte:

"§ 5º No caso de sociedade civil de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas, a contribuição da empresa referente aos segurados a que se referem as alíneas "g" a "i" do inciso V do art. 9º, observado o disposto no art. 225 e legislação específica, será de vinte por cento sobre: (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

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

II - os valores totais pagos ou creditados aos sócios, ainda que a título de antecipação de lucro da pessoa jurídica, quando não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social ou tratar-se de adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício.”

Em princípio, entendo que, ao contrário do que afirma a RECORRENTE, o inciso II do §5º do art. 201 se aplica às sociedades empresárias. Apesar do mencionado dispositivo do RPS corresponder a norma relativa à sociedade civil, o §1º do mesmo artigo 201 faz remissão à regra insculpida no inciso II do §5º para delimitar o que vem a ser considerado como remuneração auferida em empresas. Em outras palavras: para que o lucro distribuído aos sócios não seja considerado remuneração para fins previdenciários é preciso observar o que disciplina o inciso II do §5º.

Assim, conforme acima exposto, é base de cálculo da contribuição previdenciária o valor pago aos sócios, ainda que a título de antecipação de lucro da pessoa jurídica, quando:

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

No entanto, a IN SRP nº 03/2005 (vigente à época dos fatos) dispõe em seu art. 71, §6º, que é possível apurar previamente, mediante balancetes mensais, o valor do lucro a ser distribuído a título de antecipação, ressalvando que se a demonstração de resultado final do exercício evidenciar lucro inferior ao montante distribuído, a diferença será considerada remuneração aos sócios:

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

Cumpre esclarecer que o §5º, inciso II, do art. 71 da IN SRP nº 03/2005, citado pelo §6º acima transcrito, possui a mesma redação do §5º, II, do art. 201 do RPS. Deste modo, ao disciplinar a matéria envolvendo a distribuição antecipada de lucro, entendo que a Secretaria da Receita Previdenciária não considera referida distribuição como remuneração quando o lucro é apurado previamente, antes do fim do exercício, mediante balancetes contábeis mensais.

Este é o posicionamento atual da Receita Federal, já que a IN RFB nº 971/2009 (que revogou a IN SRP nº 03/2005) manteve a mesma regra em seu art. 57, §6º.

Sendo assim, para que possa realizar a distribuição antecipada de lucros sem a incidência das contribuições previdenciárias, entendo que devem ser observados dois requisitos pelos contribuintes: (i) discriminar a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social; e (ii) levantar balancetes mensais onde consta o resultado apurado.

No presente caso, ao analisar a documentação acostada aos autos desde a fiscalização, entendo que não assiste razão à RECORRENTE.

No caso, a fiscalização constatou que houve distribuição antecipada de lucros aos sócios nos meses de setembro, outubro, novembro e dezembro. A RECORRENTE apresentou os Livros Diários dos mencionados meses (fls. 176/185, fls. 188/199, fls. 200/211 e fls. 212/225, respectivamente) além dos balancetes mensais relativos a setembro (fls. 186/187) e dezembro (fls. 226/227).

Os valores distribuídos de forma antecipada foram os seguintes:

DATA	VALOR (R\$)	SÓCIO BENEFICIÁRIO
02/09/2008	20.000,00	FABIANO FARIA
02/09/2008	30.000,00	FABIANO FARIA
11/09/2008	30.000,00	FABIANO FARIA
TOTAL SETEMBRO	80.000,00	
09/10/2008	20.000,00	FABIANO FARIA
31/10/2008	20.000,00	FABIANO FARIA
TOTAL OUTUBRO	40.000,00	
19/11/2008	7.500,00	FABIANO FARIA
TOTAL NOVEMBRO	7.500,00	
02/12/2008	100.000,00	ALESSANDRO FARACE
02/12/2008	15.000,00	FABIANO FARIA
02/12/2008	20.000,00	FABIANO FARIA
19/12/2008	20.000,00	FABIANO FARIA
22/12/2008	7.500,00	FABIANO FARIA
23/12/2008	40.000,00	FABIANO FARIA
TOTAL DEZEMBRO	202.500,00	
TOTAL GERAL	330.000,00	

De logo, verifica-se que o balancete de setembro/2008 aponta a existência de um prejuízo no resultado de R\$ 30.608,61 (fl. 187), de modo que a distribuição antecipada do lucro no valor de R\$ 80.000,00 não se encontra acobertada.

No que se refere aos meses de outubro e novembro, não foram apresentados os respectivos balancetes, e os livros diários não são suficientes para apontar a existência de lucro nos mencionados meses.

Por sua vez, o balancete referente ao mês de dezembro/2008 assinala a existência de lucro no valor de R\$ 922.451,24 (fl. 227), ao passo que, neste mesmo mês o lucro distribuído antecipadamente foi da ordem de R\$ 202.500,00. Aparentemente o valor antecipado em dezembro se encontraria respaldado pelo resultado apurado no período.

Importante esclarecer que, ao apreciar o caso, a DRJ de origem afirmou que “*pela demonstração do resultado do exercício do ano-calendário 2008, fls 229, verifica-se que houve prejuízo, logo a distribuição antecipação de lucros é salário-de-contribuição*” (fl. 369). Contudo, apesar do mencionado documento de fl. 229 informar que houve “prejuízo”, na

realidade é possível constatar que houve lucro pela RECORRENTE. O engano foi oriundo tão-somente do erro de adoção da nomenclatura “prejuízo do exercício” utilizada na Demonstração do Resultado de Exercício. Tanto que o valor está representado sem os parênteses, de modo a indicar que é positivo. É que houve um valor de R\$ 900.000,00 recebidos pela RECORRENTE como “receita de dividendos” que foi contabilizado como redução de despesa, de modo que a despesa naquele mês foi negativa (ou seja, somada às receitas representou um aumento do Resultado Operacional no período).

Entendo que a indicação da nomenclatura “prejuízo do exercício” na DRE é mero erro material cometido pelo contribuinte, o que levou a autoridade julgadora de 1ª instância concluir que não houve lucro naquele período. Assim, conforme exposto, a verdade material deve prevalecer e a análise mais detida da própria demonstração contábil de fl. 229 evidencia que houve resultado positivo naquela ocasião.

No entanto, é importante observar que o lucro apurado em tal período (dezembro/2008) teve como origem basicamente a receita de dividendos recebida pela empresa RECORRENTE no valor de R\$ 900.000,00. Observando atentamente a contabilidade da RECORRENTE, verifica-se no Livro Diário que o valor de R\$ 900.000,00 recebidos a título de dividendos pela empresa RECORRENTE, somente foi disponibilizado no dia 31/12/2008 (fl. 225).

Sendo assim, pela prova acostadas aos autos, infere-se que a RECORRENTE teve disponibilidade de distribuir lucros em dezembro apenas no dia 31/12/2008, ao passo que os lucros distribuídos antecipadamente naquele mês foram feitos nos dias 02, 19, 22 e 23.

Portanto, tendo em vista que a RECORRENTE deve respaldar os valores distribuídos antecipadamente em contabilidade regular e sua escrita contábil demonstra que no mês de dezembro ela não tinha disponibilidade para realizar as distribuições antecipadas de lucros como realizou, deve ser mantido o lançamento pelos seus próprios fundamentos.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, para manter o crédito tributário.

No que diz respeito à multa aplicada, é importante observar que, antes da MP 449/2008, a penalidade aplicada aos débitos inseridos em notificações de lançamentos era sancionada com a multa variável entre 24% a 100%, dependendo da fase processual do débito, nos termos da antiga redação do art. 35, II e III, da Lei nº 8.212/91.

Neste sentido, a unidade preparadora deve verificar qual a multa mais benéfica ao contribuinte a ser utilizada no caso concreto, se a anterior à MP 449/2008 ou a atual, na forma estabelecida pelo art. 476-A, da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, em obediência ao artigo 106, II, do CTN.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator