

Efeitos tributários da distribuição desproporcional de lucros



Alexandre Evaristo Pinto
conselheiro do Carf

Trataremos nesta semana de tema relevante e com alto impacto na atividade

econômica que tem sido julgado no âmbito da 2ª Seção do Carf: os efeitos tributários da distribuição desproporcional de lucros ou dividendos.

Como passo inicial, se faz importante expor o cenário legal que envolve a distribuição de lucros de uma sociedade.

O contrato de sociedade está previsto no artigo 981 do Código Civil[1], sendo que as características fundamentais de tal contrato são as seguintes: (i) a existência de duas pessoas ou mais; (ii) que contribuem com bens ou serviços; (iii) para o exercício da atividade empresarial; e (iv) a partilha, entre si, dos resultados.

Os resultados partilhados decorrentes do exercício da atividade empresarial ou profissão intelectual pela sociedade são distribuídos aos sócios ou acionistas mediante o pagamento de lucros ou dividendos.

A participação nos lucros da sociedade é um dos principais direitos de um sócio ou acionista, de modo que Luiz Gastão Paes de Barros Leães chega a afirmar que os sócios são os destinatários naturais da atividade da sociedade, respeitados os direitos de terceiros, desde a sua constituição até sua extinção, de modo que o direito à participação nos lucros é intrínseco à própria qualidade de sócio[2].

Nesse sentido, o artigo 1.008 do Código Civil determina que todos os sócios devem participar dos lucros e perdas da sociedade, sendo nula uma estipulação contratual que exclua qualquer sócio de tal participação[3].

O artigo 1007 do Código Civil[4] estabelece a regra geral de que o sócio participa dos lucros e das perdas, na proporção de suas respectivas quotas, isto é, a *regra geral* é que eles sejam distribuídos de forma proporcional à participação daquele sócio no capital social da sociedade.

Todavia, o referido artigo se inicia com a expressão “*salvo estipulação em contrário*”, o que denota que os sócios são livres para estabelecer a possibilidade de distribuição diferente da proporção de suas respectivas quotas, desde que não haja a supressão do direito a participar dos lucros e das perdas.

Nesse sentido, Arnaldo Wald aponta que “as partes têm liberdade para estipular as condições e o percentual de participação de cada sócio nos resultados sociais”[\[5\]](#).

Vale ressaltar, ainda, que há diversas situações fáticas que podem implicar uma distribuição desproporcional, tais como a situação em que um dos sócios é fator preponderante para a captação de clientes por conta de sua extensa rede de contatos. Tal sócio, a depender da existência da possibilidade de distribuição desproporcional de lucros no contrato social, pode fazer jus a uma maior participação nos lucros, uma vez que ele possui impacto direto no aumento dos lucros da referida sociedade.

Com relação à tributação dos lucros ou dividendos, o artigo 10 da Lei 9.249/95[\[6\]](#) estabelece que 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.

Ao dispor sobre a isenção de lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, verifica-se que inexistente qualquer vinculação de que os referidos lucros ou dividendos tenham sido distribuídos de forma proporcional à participação de cada sócio no capital social.

Cumprido lembrar que a própria Receita Federal já manifestou o entendimento na Solução de Consulta Disit 46/10 de que os lucros distribuídos aos sócios de forma desproporcional à sua participação no capital social são isentos do imposto e não se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária, desde que tal distribuição esteja devidamente estipulada no contrato social, em conformidade com a legislação societária.

Tal entendimento foi observado em alguns acórdãos julgados no Carf, tais quais os acórdãos 210201.496 (julgado em 24/8/2011), 2301-003.368 (julgado em 12/3/2013) e 2302-003.211 (julgado em 16/7/2014).

Destaque-se que no citado Acórdão 210201.496 entendeu-se, por maioria de votos, que, ainda que não haja autorização estatutária para uma distribuição desproporcional de dividendos, não haveria incidência do Imposto de Renda sobre a parcela que exceder a distribuição proporcional, pois a lei tributária não grava tal hipótese expressamente. Desse modo, eventual descumprimento da legislação societária, pela distribuição desproporcional dos lucros à participação no capital sem autorização estatutária ou contratual, não poderia gerar consequência na seara tributária, por ausência de específica autorização legislativa para tanto.

Também merece destaque o mencionado Acórdão 2302-003.211, no qual julgou-se a incidência de contribuição previdenciária sobre a parcela do lucro distribuída desproporcionalmente em sociedade de advogados, uma vez que se entendeu, por maioria de votos, que o conceito de remuneração previsto na Lei 8.212/91 não se confunde com o lucro, ainda que o êxito societário decorra do trabalho dos sócios. Assim, diante da inexistência de previsão legal que imponha à sociedade a obrigação de que o sócio seja remunerado a título de pró-labore, ainda que se comprove que o sócio colaborou com seu trabalho, decidiu-se que há ampla liberdade, nos limites do contrato social, para que o pagamento se dê a título de distribuição de lucros (desde que seja apurado lucro).

Em 10/9/2014, foi julgado o Acórdão 2301-004.133, no qual se entendeu que haveria a incidência de contribuição previdenciária sobre lucros distribuídos desproporcionalmente por corretora de valores mobiliários para sócia pessoa jurídica, que foram requalificados como gratificações pagas a diretores da corretora diante do conjunto fático-probatório.

No referido caso, a corretora que distribuiu os lucros desproporcionalmente tinha como sócios: (i) um banco que detinha 99,98% do seu capital social; e (ii) uma sociedade limitada que detinha 0,02% do seu capital, cujos sócios eram diretores da corretora.

Ocorre que, no caso em tela, houve distribuição de 75% do lucro apurado para a sócia que detinha 0,02% do capital social, de forma que se entendeu que, ainda que a distribuição desproporcional de lucros seja possível, o conjunto probatório do caso concreto demonstraria que os lucros foram distribuídos teriam natureza de gratificações a administradores, passíveis de incidência de tributação da contribuição previdenciária.

Ante tal precedente, houve apresentação de recurso especial tanto pelo contribuinte quanto pela Fazenda Nacional (por outras razões). Tais recursos foram julgados no âmbito do Acórdão 9202-006.226, julgado em 28/11/2017 pela 2ª Câmara Superior de Recursos Fiscais, sendo decidido, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso especial do contribuinte, visto que se entendeu que a distribuição desproporcional de lucros se prestou a gratificar os diretores da sociedade, devendo incidir contribuição previdenciária sobre o montante de lucros distribuídos aos diretores, que também eram sócios (indiretamente) da autuada.

Após o julgamento de referido caso pela CSRF, em que se decidiu pela incidência de contribuição previdenciária sobre os lucros distribuídos desproporcionalmente, houve o julgamento de outros casos em diferentes Câmaras da 2ª Seção do Carf, conforme observaremos abaixo.

No Acórdão 2401-005.592, julgado em 4/7/2018, entendeu-se, por maioria de votos, que não há incidência de contribuição previdenciária sobre lucros distribuídos desproporcionalmente por sociedade que atua como *holding* patrimonial, desde que haja previsão no contrato social nesse sentido e que o lucro tenha sido apurado contabilmente de forma regular.

No Acórdão 2401005.677, julgado em 7/8/2018, entendeu-se, por maioria de votos, que não há incidência de contribuição previdenciária sobre os lucros distribuídos desproporcionalmente em sociedade de advogados desde que haja previsão no contrato social e que o lucro apurado tenha por fundamento escrituração contábil que cumpra com as formalidades intrínsecas e extrínsecas.

No referido caso, destaque-se que o relator do voto assinalou que os artigos 4º e 6º do Provimento 169/15 [7] da Ordem dos Advogados do Brasil estabelecem que as sociedades de advogados podem estabelecer livremente quais são os critérios para a partilha dos resultados da atividade advocatícia.

Ainda que não tenha havido uma ata sobre distribuição de lucros, entendeu-se que informações repassadas digitalmente por e-mails poderiam suprir a necessidade de ata, de modo que a não observância desta formalidade não desvirtuaria a natureza dos lucros, gerando uma presunção de pagamento de pró-labore.

No Acórdão 2301-005.705, julgado em 4/10/2018, entendeu-se, por maioria de votos, que são isentos do Imposto de Renda os lucros distribuídos desproporcionalmente em sociedade de profissão regulamentada, quando o contrato social for claro ao dispor de tal distribuição.

No referido caso, uma sociedade de médicos distribuiu lucros de forma desproporcional tanto para médicos que integravam o quadro societário quanto para médicos que ainda não eram sócios, uma vez que as alterações do contrato social relativas aos seus ingressos na sociedade estavam pendentes de registro na Junta Comercial.

Com relação aos rendimentos recebidos pelos médicos que não integravam o quadro societário, entendeu-se que não se tratam de lucros distribuídos com isenção nos termos do artigo 10 da Lei 9.249/95, visto que somente fariam jus ao recebimento de dividendos aqueles que possuíssem a qualificação formal de sócio.

Para os rendimentos recebidos pelos médicos que eram sócios, entendeu-se que a distribuição desproporcional é permitida desde que prevista no contrato social, de modo que os rendimentos recebidos a título de lucros foram considerados isentos, tendo em vista que tais lucros foram apurados segundo escrituração contábil regular.

Diante de todo o exposto, verifica-se que os julgamentos do Carf têm sido no sentido de que os lucros distribuídos desproporcionalmente são isentos do Imposto de Renda e não se sujeitam à contribuição previdenciária, mesmo após o precedente da 2ª CSRF, desde que o beneficiário dos lucros seja sócio, haja previsão da distribuição desproporcional no contrato social e que o lucro tenha sido devidamente apurado na escrituração contábil. No caso julgado pela Câmara Superior, em que foi mantida a exigência do tributo sobre os lucros distribuídos desproporcionalmente, tal tributação decorreu do conjunto fático-probatório específico, qualificado pelos julgadores como um caso de abuso de forma.

[1] Código Civil: “Art. 981. Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados.

Parágrafo único. A atividade pode restringir-se à realização de um ou mais negócios determinados”.

[2] LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros. *Comentários à Lei das Sociedades Anônimas*. São Paulo: Saraiva, 1980. p. 218.

[3] Código Civil: “Art. 1.008. É nula a estipulação contratual que exclua qualquer sócio de participar dos lucros e das perdas”.

[4] Código Civil: “Art. 1.007. Salvo estipulação em contrário, o sócio participa dos lucros e das perdas, na proporção das respectivas quotas, mas aquele, cuja contribuição consiste em serviços, somente participa dos lucros na proporção da média do valor das quotas”.

[5] WALD, Arnaldo. *Comentários ao Novo Código Civil*. Volume XIV. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 157. Na mesma linha, J. A. Penalva Santos assinala que “a distribuição dos lucros entre os sócios obedece ao que constar da cláusula contratual; na sua falta, prevalece a regra da proporcionalidade” (SANTOS, J. A. Penalva. *Comentários ao Código Civil Brasileiro*. Volume IX. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 187).

[6] Lei 9.249/95: “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”.

[7] Provimento 169/15 da OAB: “Art. 4º Os sócios patrimoniais e de serviço farão jus à participação nos lucros da sociedade, na forma prevista nos respectivos contratos sociais ou em instrumentos específicos que a disciplinem. (...)”

Art. 6º Por meio do contrato de associação, de natureza civil, o advogado associado e a sociedade de advogados coordenarão entre si o desempenho das funções profissionais e estipularão livremente os critérios para a partilha dos resultados da atividade advocatícia contratada”.

Date Created

30/01/2019