Boletim Tributário
setembro 2018

I. Alterações legislativas e normativas
1. PGFN e o cadastro de bons contribuintes

II. Decisões administrativas
1. Distribuição desproporcional de lucros validada pelo Carf

III. Decisões do Poder Judiciário
1. Não recolhimento de ICMS próprio é crime

I. Alterações legislativas e normativas

I.1 PGFN e o cadastro de bons contribuintes

Teve fim no último dia 31 de agosto o prazo de consulta pública sobre o Cadastro Fiscal Positivo da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN)[1], que objetiva identificar e segregar os contribuintes em diversos perfis e graus de risco para conferir aos "bons pagadores" um tratamento simplificado e benéfico.

Contribuintes classificados com pequeno grau de risco e com histórico positivo terão tratamento diferenciado em cobranças e regularizações, acesso a canais de atendimento simplificado e a modalidades diferenciadas de garantia de dívidas. Por sua vez, contribuintes classificados como de risco elevado, qualificados como "devedores contumazes", passarão a sofrer "*procedimentos de cobrança coativa adequados ao risco de inadimplemento que representam para a sociedade como um todo.*"

Dessa redação abrangente, imaginamos que esses devedores contumazes se sujeitarão a procedimentos semelhantes aos do Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos (RDCC) da Portaria PGFN nº 396, de 20 de abril de 2016, que prevê medidas como a sistemática e periódica consulta às bases de dados patrimoniais dos devedores para localização de bens e direitos expropriáveis.

A proposta da PGFN se espelha no Programa de Estímulo à Conformidade Tributária – "Nos Conformes" – do Estado de São Paulo, criado pela Lei Complementar nº 1.320, de 6 de abril de 2018. Neste programa, devedores contumazes se sujeitam a fiscalização especial e os contribuintes que tenham boa avaliação têm acesso a diversas contrapartidas por parte do Estado. Uma delas é o procedimento de Análise Fiscal Prévia (AFP), no qual o Agente Fiscal notifica o contribuinte de indícios de irregularidade, que poderão ser corrigidos sem a imposição de penalidades.

Essas iniciativas representam mudança de abordagem e são louváveis, especialmente ao se considerar a complexa e extensa legislação tributária brasileira. Tais propostas deveriam também conceder facilidades àqueles contribuintes que estejam em situação irregular e eventualmente não tenham boa avaliação no cadastro de contribuintes, mas queiram se adequar.

II. Decisões administrativas

II.1 Distribuição desproporcional de lucros validada pelo Carf

No último dia 28 de agosto, a 1ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) publicou acórdão[2] no qual reconheceu a legalidade da distribuição desproporcional de lucros em sociedade simples para cancelar débito de contribuição previdenciária exigida sobre os lucros distribuídos em excesso à participação dos sócios no capital social. O contribuinte era sociedade de advogados (sociedade simples de prestação de serviços profissionais legalmente regulamentados).

[1] Edital PGFN nº 13, de 12 de julho de 2018.
[2] Acórdão nº 2401-005.677.

São Paulo
Av. Brig. Faria Lima, 2601
12º andar - 01452-924
São Paulo, SP - Brasil
Tel: (11) 3555 5000

Brasília
SBN, Q 1, Bl B, 14, Ed. CNC
2º andar, sl. 201 - 70041-902
Brasília - DF - Brasil
Tel. (61) 2109 6070

Rio de Janeiro
Praia de Botafogo, 440
15º andar - 22250-908
Rio de Janeiro, RJ - Brasil
Tel: (21) 3503 2000

contato@levysalomao.com.br

OAB -SP 1405

Pela atual legislação tributária, o lucro regularmente distribuído aos sócios não se sujeita à incidência de imposto de renda ou de contribuição previdenciária.

Na hipótese de a distribuição ser tida por irregular, os valores podem adquirir a natureza de pró-labore (contraprestação pelos serviços do sócio), sujeitando-se à incidência dos mencionados tributos.

Para que a distribuição seja considerada regular, é necessário por exemplo que o contrato social autorize expressamente a distribuição desproporcional de lucros; a contabilidade esteja regular; a apuração de lucro esteja regular e contabilizada, e as distribuições sejam feitas aos sócios somente se a sociedade tiver lucros do exercício, lucros acumulados e/ou reservas de lucros que comportem a distribuição; haja discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social (ainda que seja para estabelecer que nada será pago a título de pró-labore); e adiantamentos de resultado sejam feitos com prévia apuração dos valores em balancete contábil e demonstração dos resultados.

De toda forma, a discussão não é nova. O Carf e a própria Receita[3] já admitiram a distribuição desproporcional sem as citadas incidências tributárias, inclusive para sociedades limitadas. Havendo previsão no contrato social, como admitem os arts. 997, inciso VII, e 1.007, do Código Civil, e observados os demais cuidados citados acima, a distribuição desproporcional pode ser feita regularmente.

O que mais chamou a atenção nesse julgado de agosto foi o menor peso dado pelo Carf a formalidades relativas à distribuição de lucros.

O contrato social exigia que a distribuição desproporcional obtivesse a aprovação de 75% dos sócios e que os critérios dessa distribuição fossem posteriormente registrados em ata. No caso, a ata foi substituída por *e-mails* entre os sócios, dos quais constavam informações sobre a proposta de distribuição, seu valor e data do pagamento. Isso foi visto pelo Fiscal responsável pela autuação como uma inadequação formal grave o suficiente para descaracterizar a distribuição de lucro e transformá-lo em pró-labore.

Entretanto, a Turma reconheceu que com a evolução da tecnologia o *email* pode substituir a elaboração de ata, e que foi atendido o quórum mínimo estabelecido no contrato social para aprovação dos sócios: "*a comunicação empresarial, que antes se apoiava em memorandos, murais de aviso, atas, entre outros, com o advento e evolução da tecnologia, foi potencializada e hoje conta com meios muito mais efetivos e abrangentes, como é o caso da mensagem virtual (e-mail).*"

Dessa forma, a distribuição foi tida por regular, pois o descumprimento de meras formalidades não desvirtuaria a natureza do pagamento nem geraria presunção de pagamento de pró-labore.

Mas nem sempre o Carf acata a distribuição desproporcional. Em julgamento de novembro de 2017, a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) entendeu fraudulenta uma distribuição desproporcional. Preponderante para essa conclusão foi o fato de que o lucro era direcionado, após complexa operação societária, aos diretores da própria sociedade autuada, o que demonstraria ser remuneração (gratificação) o valor pago[4].

Para diminuir o risco de questionamentos da Receita, as sociedades que optem pela distribuição desproporcional de lucros devem observar as condições citadas acima e, se possível, também seguir as formalidades relativas à distribuição de lucros.

São Paulo
Av. Brig. Faria Lima, 2601
12º andar - 01452-924
São Paulo, SP - Brasil
Tel: (11) 3555 5000

Brasília
SBN, Q 1, Bl B, 14, Ed. CNC
2º andar, sl. 201 - 70041-902
Brasília - DF - Brasil
Tel. (61) 2109 6070

Rio de Janeiro
Praia de Botafogo, 440
15º andar - 22250-908
Rio de Janeiro, RJ - Brasil
Tel: (21) 3503 2000

contato@levysalomao.com.br

OAB -SP 1405

[3] Acórdãos Carf nºs 2302-003.211 e 2401-005.592 e Solução de Consulta nº 46, de 24 de maio de 2010, da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 6ª Região Fiscal.
[4] Acórdão nº 9202-006.226.

III. Decisões do Poder Judiciário

III.1 Não recolhimento de ICMS próprio é crime

Por cinco votos a três, a 3ª Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ)[5] decidiu que o não recolhimento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) em operações próprias, mesmo que devidamente declaradas, constitui crime de apropriação indébita tributária do art. 2º, II, da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990[6], punível com multa e pena de detenção de seis meses a dois anos.

Normalmente, esse crime é imputado ao responsável tributário que deixa de recolher aos cofres públicos tributo retido/cobrado do efetivo contribuinte, como é o caso do empregador que deixa de recolher contribuição previdenciária ou imposto de renda retidos sobre a remuneração de seus funcionários, ou do substituto tributário do ICMS que deixa de recolher o imposto devido pelos demais contribuintes da cadeia de consumo, cobrado de forma antecipada. O responsável tributário nessas hipóteses recebe a incumbência legal de pagar tributo devido por terceiro (contribuinte), mas não o faz.

No entanto, nessa nova decisão, o STJ não se limitou a tal situação. Estendeu o crime ao contribuinte que deixa de recolher imposto próprio (ICMS, no caso), regularmente declarado, hipótese que deveria configurar mero inadimplemento de obrigação tributária.

O Relator, Ministro Rogério Schietti, apontou que o crime de apropriação indébita se configura quando o agente se apropria indevidamente de coisa fungível que lhe foi conferida para transmissão a terceiro. Na apropriação indébita tributária, tal crime estaria configurado quando o sujeito passivo da obrigação tributária desconta ou cobra de terceiro o valor do tributo, mas deixa de repassá-lo aos cofres públicos.

No caso do ICMS, o contribuinte cobraria o tributo de terceiro por força da sistemática de incidência: ele paga o imposto sobre operações próprias e é reembolsado desse valor com a transferência do encargo para o comprador no preço final da mercadoria. Dessa forma, o ICMS sempre seria "cobrado" da pessoa seguinte na relação de consumo, no entender do STJ.

O Ministro Reynaldo Soares da Fonseca destacou também que tal conclusão estaria em linha com precedente do Supremo Tribunal Federal (STF) que excluiu o ICMS da base de cálculo do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins). Nesse julgado, decidiu-se que o ICMS não seria receita da empresa vendedora da mercadoria. Esta faria apenas o papel de intermediário no repasse ao Estado do imposto cobrado do consumidor, o que reforçaria ser de terceiro o bem apropriado.

Embora o encargo financeiro do ICMS seja repassado, isso não significa que ele seja "cobrado" de terceiro, o que descaracteriza o crime. O consumidor não é contribuinte nem responsável tributário do ICMS, no sentido técnico, o que significa que ele nunca será "cobrado" pelo pagamento do imposto devido na operação.

Do contrário, poder-se-ia chegar ao absurdo de concluir que o não recolhimento de quaisquer tributos configuraria crime de apropriação indébita, já que o custo de todos eles acaba sendo embutido no preço final de produtos e serviços e repassado ao consumidor.

De toda forma, a questão ainda deve ser decidida de forma definitiva pelo STF.

Em março de 2017, o Plenário Virtual do STF, ao analisar esse mesmo crime de apropriação indébita tributária em caso de não recolhimento de ICMS próprio[7], manifestou-se no sentido de que os crimes previstos na Lei nº 8.137/91 não se configuram com a simples falta de recolhimento de tributo (inadimplência), mas sim com condutas fraudulentas e dolosas praticadas com o fim de sonegação (dolo específico).

São Paulo
Av. Brig. Faria Lima, 2601
12º andar - 01452-924
São Paulo, SP - Brasil
Tel: (11) 3555 5000

Brasília
SBN, Q 1, Bl B, 14, Ed. CNC
2º andar, sl. 201 - 70041-902
Brasília - DF - Brasil
Tel. (61) 2109 6070

Rio de Janeiro
Praia de Botafogo, 440
15º andar - 22250-908
Rio de Janeiro, RJ - Brasil
Tel: (21) 3503 2000

contato@levysalomao.com.br

OAB -SP 1405

[5] Habeas Corpus nº 399.109.
[6] "*Art. 2º. Constitui crime da mesma natureza:* (...) *II – deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;*"
[7] Repercussão Geral no Recurso Extraordinário com Agravo nº 999.425.

Isso significa que não haveria crime, mas mero inadimplemento, na hipótese de o contribuinte deixar de recolher tributo próprio devidamente declarado. Ao declarar o tributo, o contribuinte mostra boa-fé, reconhece a dívida e dá ao Fisco todas as condições de lhe cobrar o tributo a qualquer momento, com juros e multa inclusive.

Apesar dessa sinalização inicial favorável do STF, o julgamento se deu no âmbito do Plenário Virtual, o que inviabiliza discussões aprofundadas por parte dos Ministros. O contribuinte apresentou embargos de declaração com o fim de esclarecer aparente contradição da decisão, ainda pendentes de julgamento. Importante acompanhar o julgamento deste recurso para verificar qual será a palavra final do STF a respeito.

Tributário – Levy &Salomão Advogados

Autores desta edição:

Isabela Schenberg Frascino
ifrascino@levysalomao.com.br

Felipe Kneipp Salomon
fsalomon@levysalomao.com.br

Camila Mariotto
cmariotto@levysalomao.com.br