



**Ministério da Fazenda**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10134.721978/2020-07  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-010.317 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de setembro de 2023  
**Recorrente** IBE BUSINESS EDUCATION DE SAO PAULO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS.  
CARACTERIZAÇÃO COMO PRO-LABORE.

Perde a natureza de distribuição de lucro para sócios o valor superior à participação no capital social, consoante lançamentos e demonstrativos contábeis informados.

MULTA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA.  
RETROATIVIDADE BENIGNA.

Deve ser recalculada a multa conforme redação do art. 35 da Lei 8.212, de 1991, conferida pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, por caracterizar-se como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para que se observe o cálculo da multa mais benéfica para a obrigação principal, na forma do art. 35 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa em 20%.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gleison Pimenta Sousa – Redator *ad hoc*

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sonia de Queiroz Accioly (Presidente), Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Leonam Rocha de Medeiros, Christiano Rocha Pinheiro, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Gleison Pimenta Sousa e Rodrigo Alexandre Pinto (Suplente convocado).

**Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto nos autos do processo n.º 15504.013787/2008-31, em face do Acórdão n.º 02-24.743 (e-fls. 667 e segs.), julgado pela 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (DRJ/RPO), em sessão realizada em 30 de novembro de 2009, no qual os membros daquele colegiado entenderam, por unanimidade de votos, considerar improcedente a impugnação e manter o crédito exigido no Auto de Infração de Obrigação Principal — AIOP, DEBCAD n.º 37.185.614-0, de acordo com os fundamentos de e-fls. 667 e segs., cujo acórdão restou assim ementado.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

*Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004*

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO INCIDENTE SOBRE REMUNERAÇÃO PAGA A CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.**

*Incidem contribuições devidas à Seguridade Social a título de quota patronal sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços.*

**SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. CARACTERIZAÇÃO COMO PRO-LABORE.**

*Perde a natureza de distribuição de lucro para sócios o valor superior à participação no capital social, assim como para diretores não sócios, consoante lançamentos e demonstrativos contábeis informados.*

**ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO. LEI NOVA. RETROATIVIDADE BENIGNA.**

*A lei aplica-se a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

**APLICAÇÃO DA MULTA MENOS SEVERA. MOMENTO DA COMPARAÇÃO.**

*A comparação das multas para verificação e aplicação da mais benéfica somente poderá operacionalizar-se quando a liquidação do crédito postulada pelo contribuinte.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

**Da limitação da lide – Adesão parcial ao REFIS**

Inicialmente para delimitar o atual objeto deste Recurso, informa-se que, em conformidade com os arts. 13 e seguintes c/c o § 4º do art. 32 da Portaria Conjunta PGFN/RFB N.º 6/2009, tendo em vista a adesão ao programa de parcelamento instituído pela Lei n.º 11.941/09 (competências 01/2004 a 12/2004), em 25/02/2010 a recorrente apresentou requerimentos de desistência parcial no Processo n.º 15504.013787/2008-31/Auto de Infração DEBCAD n.º 37.185.614-0 (fls. 791 e 902).

A desistência parcial abrangeu os seguintes débitos:

- Levantamento CI1 — Contribuintes Individuais Autônomos Não Declarados em GFIP;
- Levantamento C12 — Contribuinte Individual Diretores Não-Sócios Não Declarados em GFIP, e;
- Levantamento CI4 — Contribuinte Individual Transportador Autônomo Não Declarados em GFIP

Ressaltou-se na ocasião que os valores objeto do Levantamento CI3 da Autuação Fiscal (exigência de contribuição previdenciária pela suposta existência de pagamento aos sócios a título de pró-labore) constantes do Auto de Infração DEBCAD nº 37.185.614-0 irão permanecer sendo contestados no Recurso Voluntário protocolado pela Recorrente, não sendo objeto de adesão ao REFIS (Lei nº 11.941/09).

Em 06/07/2020, houve DESPACHO DE DESMEMBRAMENTO, gerando os autos deste processo, que passou a ter o número 10134.721978/2020-07 (DEBCAD nº 37.553.520-9), sendo ele originado do desmembramento 15504.013787/2008-31 (DEBCAD nº 37.185.614-0), e que trata apenas do **Levantamento CI3 da Autuação Fiscal (contribuição previdenciária sobre pagamentos aos sócios a título de pró-labore)**.

Por bem relatar o objeto dos atos, trago do relatório da DRJ apenas os trechos relativos à esta verba que permanece em litígio:

*“Trata o presente de crédito tributário de contribuições previdenciárias patronais, AIOP nº 37.185.614-0, relativas às competências 01 a 12/2004, com consolidação em 31/07/2008 no valor de R\$ 1.260.980,33 (um milhão, duzentos sessenta mil, novecentos e oitenta reais e trinta e três centavos).*

*De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 47/51, os fatos geradores das contribuições previdenciárias, parte patronal, lançadas no presente AIOP foram as remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, às diversas categorias de contribuintes individuais, em conformidade com os seguintes levantamentos:*

*(...)*

***“Levantamento "CI3 — Contribuintes Individuais Empresários Sócios"***

*As bases de cálculo, as contribuições previdenciárias devidas e as alíquotas aplicadas, estão discriminados nas fls. 07 a 09 do "Discriminativo Analítico do Débito — DAD, anexo ao Auto de Infração. Referem-se às contribuições devidas pela empresa, em função da caracterização do pagamento de distribuição de lucros como contraprestação pelo serviço prestado de diretoria a alguns sócios.*

*A tabela 05, fl 68, mostra o somatório dos valores que poderiam ser distribuídos aos sócios a título de distribuição de lucros no ano de 2004. A tabela 06, fl. 68, relaciona os valores de lucros devidos a cada sócio, com base na percentagem de participação de cada um deles. A tabela 07, fl. 68,*

*relaciona os valores contabilizados a crédito na conta "Resultados Acumulados — 2.4.2.01.002", especificamente o lucro líquido em 2004 ("Vr. Transferido Distribuição Resultados"), os lucros acumulados ("Vr. Implantação de Saldo") e os juros sobre o capital próprio ("Vr. Juros S/Capital Próprio). A débito foram contabilizadas distribuições de lucro para cada sócio da empresa ("Vr. Distribuição Lucro").*

*As tabelas 08, 09 e 10, fls. 69/71, mostram os somatórios dos valores retirados pelos sócios cotistas Carlos Sebastião Andriani, Mário Vieira Lopes e Paulo Sérgio Machado Furtado, a título de antecipação de lucros. O sócio Quaresma e Damasceno Participações Ltda., apesar do direito de participação de 50% na distribuição do lucro, não exerceu seu direito e não retirou qualquer valor em 2004. Nestas tabelas estão discriminadas, também, as diferenças entre os valores de lucro devidos com base na participação societária e as retiradas realizadas.*

*Pela análise das tabelas acima, a autoridade fiscal constou que os sócios cotistas Carlos Sebastião Andriani, Mário Vieira Lopes e Paulo Sérgio Machado Furtado, receberam valores superiores ao lucro apresentado pela empresa. Os lucros distribuídos acima do percentual de participação no capital social da empresa de cada um deles caracteriza-se como pró-labore pela prestação dos serviços de diretoria.*

*Cientificada da Autuação em 06/08/2008 a Impugnante, inconformada, apresenta em 05/09/2008 defesa de fls. 136/147, através de procuradores legalmente constituídos, às fls. 151/157, com documentos anexados, às fls. 158/325, alegando que os valores apurados pela fiscalização não são devidos, pelos motivos a seguir elencados por levantamento fiscal:*

*(...)*

***Levantamento "CI3 - Suposta existência de pagamento aos sócios a título de pró-labore."***

*Ao contrário do entendimento firmado pela fiscalização, a distribuição de lucros não estava limitada ao percentual correspondente à participação societária de cada sócio. Isso porque o contrato social da impugnante, cláusula nona da sétima alteração contratual, vigente no período autuado, permitia expressamente, conforme autoriza o artigo 1.007 do Código Civil, a distribuição dos lucros independentemente do percentual de participação societária, na proporção acertada pelos sócios.*

*Portanto, equivocou-se a fiscalização ao entender que eventual distribuição de lucros estaria limitada aos percentuais de participação de cada sócio, mesmo porque contava a autuada com caixa suficiente, antecipar valores aos sócios a título de empréstimo, a ser pago pelos sócios na distribuição dos lucros auferidos nos exercícios seguintes.*

*A impugnante ao repassar os valores aos seus sócios cotistas, realizava o lançamento dos mesmos valores no ativo da empresa. No encerramento do ano-base, a amortização dos créditos a receber dos sócios ocorre mediante lançamento a crédito na conta de ativo "crédito de sócios" e débito na conta de lucros acumulados. Se os créditos correspondessem à remuneração dos*

*diretores, como defende a fiscalização, a impugnante teria contabilizado tais valores como despesas, lançando-os no passivo, o que, no caso, não ocorreu.*

*(...)*

*Por todo o exposto, requer a impugnante que seja julgada procedente sua impugnação, para que seja cancelada integralmente a exigência fiscal, haja vista os fatos fundamentos expostos.*

### **Do Acórdão de Impugnação**

A impugnação não foi acolhida pela primeira instância, conforme bem sintetizado na ementa transcrita acima, cujo enunciado bem sintetiza as matérias deliberadas e decididas no julgamento anterior demonstrando a lide administrativa. O voto condutor, no que ainda em litígio, foi assim relatado:

*“Em que pesem os esforços expendidos pela impugnante, os mesmos não tem o condão de elidir o presente lançamento.*

*Para possibilitar a análise das alegações da Impugnante e seu confronto com o Auto de Infração de Obrigação Principal atacado, torna-se necessária uma análise da distinção entre a natureza jurídica desses dois institutos: o **pró-labore e a distribuição de lucros**.*

*Embora os dois institutos possuam características comuns, considerando que ambos constituem pagamentos efetuados pela empresa a seus sócios, uma característica essencial os diferencia para efeito da aplicação das normas previdenciárias: o fato ou ato que motivou seu pagamento.*

*No contexto examinado, verifica-se uma clara distinção entre distribuição de lucro e pró-labore: enquanto aquele é pago ao sócio em retribuição ao capital investido na entidade, o pró-labore corresponde à retribuição recebida pelo sócio em decorrência de um trabalho realizado para a empresa/sociedade, sendo que somente esta última espécie de remuneração integrará o Salário de Contribuição do sócio, segurado contribuinte individual.*

*Prescreve a Lei 8.212/91, em seus artigos 12 e 22:*

*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 prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999). (grifei)*

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

*(...)*

*V- como contribuinte individual: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999:*

*h) a pessoa física que exerce, por conta própria, atividade econômica de natureza urbana, com fins lucrativos ou não; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*A partir de uma análise literal da legislação transcrita, verifica-se que qualquer pagamento efetuado a contribuinte individual, em retribuição a serviços prestados à empresa, será considerado base de cálculo de contribuição previdenciária equivalente a 20% do valor da remuneração paga.*

*Tratamento diferenciado será dado às distribuições de lucro: quando regularmente caracterizados e identificados, estes pagamentos correspondem a uma remuneração do capital investido pelo sócio, não guardando relação com eventual serviço (trabalho) prestado à empresa. Conseqüentemente, a distribuição de lucro não se enquadra na descrição prevista no inciso III do art. 22 da Lei 8.212/91, motivo pelo qual não sofrerá incidência de contribuição previdenciária.*

*Ressalta-se neste ponto que a distinção acima não poderá se dar somente através da nomeação da remuneração paga ou creditada pela empresa: existe a necessidade de comprovação da natureza jurídica do pagamento realizado através de documentos e registros contábeis fidedignos e coerentes. Verificada a insuficiência ou a deficiência dos documentos apresentados, não se poderá aceitar a nomeação de pagamentos como distribuição de lucros, caracterizando-os, nesses casos, como pagamentos realizados em contrapartida ao trabalho realizado pelo sócio, os quais, conseqüentemente, sofrerão incidência da contribuição previdenciária descrita no inciso III do art. 22 da Lei 8.212/91.*

*(...)*

*Quanto ao **Levantamento "CI3 — Contribuintes Individuais Empresários Sócios"** é certo que a empresa distribuiu lucros não correspondendo à participação societária dos sócios Sérgio Machado Furtado, Mário Vieira Lopes e Carlos Sebastião Andriani.*

*A defendente alega que a distribuição de lucros não estava limitada ao percentual correspondente à participação societária de cada sócio, já que na cláusula nona dá sétima alteração do seu Contrato Social, vigente no período autuado, permitia expressamente, conforme autoriza o artigo 1.007 do Código Civil, a distribuição dos lucros independentemente do percentual de participação societária, na proporção acertada pelos sócios.*

*O Novo Código Civil, Lei nº 10.406, de 10/01/2002, no seu artigo 1.007 assim prescreve:*

*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.*

*É certo que no Contrato social da empresa constava na cláusula nona que o "lucro ou prejuízo será distribuído na proporção acertada pelos sócios,*

*entretanto não consta dos autos qualquer documento, como, por exemplo, notas explicativas do Balanço Anual (Exercício 2004) e Atas de Reuniões de diretoria, que explicita os percentuais adotados pela diretoria para a distribuição do lucro do exercício.*

*A alegação da impugnante de que contabilizava corretamente os lucros antecipados aos sócios e que, se os créditos correspondessem à remuneração dos diretores; como defende a fiscalização, a impugnante teria contabilizado tais valores como despesas, lançando-os no passivo, não traz qualquer razão para o cancelamento do crédito lançado, nem mesmo parcialmente, isto porque se tivesse lançado como despesa os lucros antecipados aos sócios, logicamente teria a Fiscalização considerado como crédito previdenciário todo o lucro distribuído nesse caso, o que não ocorreu.*

*Portanto é certo que os sócios cotistas Carlos Sebastião Andriani, Mário Vieira Lopes e Paulo Sérgio Machado Furtado, receberam a título de lucros distribuídos, valores acima do percentual de cada um deles na participação do capital social da empresa. A diferença a maior caracteriza-se como pró-labore pela prestação dos serviços de diretoria, conforme demonstrado pela Auditoria Fiscal Autuante, em Tabelas 05, 06, 07, 08, 09 e 10, às fls. 68/71.*

*(...)*

*É importante ressaltar que o processo Debcad nº 37.185.615-9, relativo às contribuições descontadas dos contribuintes individuais autônomos, diretores, empresários e transportador autônomo não repassadas à Previdência Social, foi liquidado pela empresa impugnante, consoante extratos do Sistema Informatizado SICOB, telas CCADPRO/LEVTPRO, às fls. 327/328.”*

É o relatório.

## Voto

Conforme art. 17, inciso III, do Anexo II, do RICARF, a Presidente da Turma, designou-me redator ad hoc para formalizar o voto no presente acórdão, dado que o relator original, não mais integra o CARF.

O redator ad hoc, para desempenho de sua função, serviu-se das minutas de ementa, relatório e voto inseridas pelo relator original no diretório oficial do CARF.

Conselheiro Gleison Pimenta Sousa, Relator *ad hoc*.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende a todos os pressupostos, de modo que dele tomo conhecimento.

Por oportuno, transcrevo o voto proferido no acórdão da DRJ, conforme faculta o artigo 57, §3º, do Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, haja vista não haver novas razões de defesa no recurso voluntário além daquelas já analisadas pela decisão de primeira instância, bem como àquelas matérias acima tratadas. Desse modo acolho o referido voto como minhas razões de decidir, :

Alinho-me ao entendimento da DRJ, no sentido de que o pagamento de realizado a alguns dos sócios cotistas Carlos Sebastião Andriani, Mário Vieira Lopes e Paulo Sérgio Machado Furtado acima do percentual de participação no capital social da empresa de cada um deles caracteriza-se como pró-labore pela prestação dos serviços realizados para a empresa/sociedade, devendo tais valores devem integrar o Salário de Contribuição do sócio, segurado contribuinte individual, nos termos dos arts. 12 e 22 da Lei 8.212/91:

*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 lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999). (grifei)*

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

*(...)*

*V- como contribuinte individual: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999:*

*h) a pessoa física que exerce, por conta própria, atividade econômica de natureza urbana, com fins lucrativos ou não; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).*

Para se diferenciar a natureza jurídica do pagamento realizado (lucros ou remuneração), é necessária a apresentação de documentos (Atas de Reuniões de diretoria em que se definiram os percentuais adotados para a distribuição do lucro do exercício) e registros contábeis fidedignos (notas explicativas do Balanço Anual/Exercício 2004) e coerentes, o que não ocorreu. Assim, verificada a insuficiência ou a deficiência dos documentos apresentados, que permitiriam diferenciar tais pagamentos como distribuição de lucros, tais pagamentos devem ser considerados como realizados em contrapartida ao trabalho realizado pelo sócio, os quais, conseqüentemente, sofrerão incidência da contribuição previdenciária descrita no inciso III do art. 22 da Lei 8.212/91.

No caso concreto, o lançamento foi efetuado refere-se às competências de 01/2004 a 12/2004, quando já vigoravam as alterações trazidas pela Lei nº 11.941/2009.

Considerando-se o que disposto no art. 106, do CTN, há de se aplicar a penalidade mais benigna em cada competência do lançamento:

*Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*(...)*

*II – Tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*(...)*

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

Assim, deve-se aplicar ao caso concreto o disposto no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009:

**Lei nº 8.212/1991**

*“Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*

**Lei nº 9.430/1996**

*“Art.61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

*§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

*§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.”*

Isto posto, voto por dar parcial provimento ao recurso para determinar o recálculo da multa, conforme redação do art. 35 da Lei 8.212/91, conferida pela Lei 11.941/09, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Gleison Pimenta Sousa - Redator *ad hoc*