



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 10140.720480/2010-68  
**Recurso n°** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9202-008.415 – 2ª Turma  
**Sessão de** 16 de dezembro de 2019  
**Matéria** DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. PRÓ-LABORE.  
**Recorrentes** SERVANGIO SERVICOS MEDICOS S/S e FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA DE INTERPRETAÇÃO. PRESSUPOSTOS. NÃO DEMONSTRAÇÃO. NÃO CONHECIMENTO.

A falta de similitude fática entre o acórdão recorrido e o paradigma trazido no recurso como divergência aponta para o não cumprimento dos requisitos regimentais necessários para conhecimento do recurso proposto.

Não há que se falar em demonstração de divergência jurisprudencial, quando no Recurso Especial adota-se premissa equivocada acerca da situação fática do acórdão recorrido.

MULTA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. RETROATIVIDADE BENIGNA. SÚMULA CARF N° 119.

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória n° 449, de 2008, convertida na Lei n° 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei n° 9.430, de 1996.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional apenas quanto à retroatividade benigna relativa às multas e, no mérito, na parte conhecida, em dar-lhe provimento

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, João Victor Ribeiro Aldinucci, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de Recursos Especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo Sujeito Passivo.

Na origem, cuida de Auto de Infração - DEBCAD nº 37.299.164-5 - para constituição de contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores pagos a segurados contribuintes individuais.

Os valores foram apurados pelos depósitos bancários de pagamentos feitos pela empresa aos seus sócios, no período de 01/2006 a 12/2007, sob a denominação de "distribuição de lucros". Tais pagamentos, conforme alega o Fisco, se referem na realidade à remuneração pelos serviços médicos prestados pelos sócios e não à "distribuição de lucro".

O Relatório Fiscal encontra-se às fls. 22/26. A ciência foi data ao autuado em 28/9/10, consoante se extrai de fls. 2, *in fine*.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande (MS) julgou procedente o lançamento às fls. 267/277.

Por sua vez, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara deste CARF, por meio do acórdão 2301-002.814, deu provimento parcial ao recurso ordinário às fls. 315/327.

Às fls. 330/332, a Fazenda Nacional opôs Embargos de Declaração alegando omissão no julgado, na medida em que a turma ordinária não teria se pronunciado quanto aos requisitos da Lei 10.101/2000. Todavia, não foram acolhidos pelo presidente da turma (fls. 339/342).

Irresignada, a fazenda interpôs recurso especial às fls. 344/359, pugnando pela reforma parcial do aresto recorrido.

Em 22/5/16 - às fls. 362/366 - foi dado seguimento ao recurso no tocante às matérias "PLR pago em desacordo com estatuto" e "Forma de cálculo utilizada para determinação de multa mais benéfica em razão da publicação da MP n 449".

Intimado, o sujeito passivo apresentou contrarrazões às fls. 452/469, propugnando pelo não conhecimento do recurso da fazenda e, no caso de conhecimento, pelo seu improvimento.

De sua vez, apresentou Recurso Especial às fls. 483/497, pugnando pela nulidade do acórdão recorrido.

Em 15/3/17 - às fls. 504/509 - foi dado seguimento ao recurso no tocante à matéria "descaracterização de distribuição de lucros".

Intimada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às fls. 517/530, propugnando pelo improvimento do recurso do autuado.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti - Relator

Os Recursos Especiais são tempestivos. Passo, com isso, à análise dos demais requisitos de admissibilidade.

Como já relatado, o acórdão recorrido deu provimento parcial ao recurso do contribuinte por meio da seguinte ementa e dispositivo:

*CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. REMUNERAÇÃO DOS SÓCIOS. PRÓ-LABORE E DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. NECESSIDADE DISCRIMINAÇÃO. DISTINÇÃO EFETIVA ENTRE AS VERBAS. ESTABELECIMENTO EXPRESSO NO CONTRATO SOCIAL. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS AUFERIDA POR MEIO DE APLICAÇÃO DE PERCENTUAL REFERENTE A LUCRO PRESUMIDO PELA ATIVIDADE DESENVOLVIDA PELA EMPRESA*

*As remunerações por pró-labore e participação nos resultados devem restar cabalmente discriminadas, de maneira a evitar a evitar a incidência da contribuição previdenciária sobre o total dos valores pagos aos sócios à luz do disposto no inciso II do §5º do artigo 201 do Regulamento da Previdência Social.*

*O plexo de significantes normativos previdenciários não estipula um valor mínimo a título de pró-labore, deve, assim, o instrumento constitutivo da sociedade prever de forma certa ou determinável seu quantum. Previsão expressa do valor referente ao pró-labore no Contrato Social. Fixada esta base, o que a ela exceder deve ser considerada remuneração oriunda da participação do sócio nos resultados. O valor que exceder ao pró-labore deve ser considerado como distribuição de lucros, desde que não ultrapasse o resultado da aplicação da margem do lucro presumido (32%) sobre o faturamento, excluídos os impostos federais.*

*MULTA MORATÓRIA. PENALIDADE MAIS BENÉFICA.*

*O não pagamento de contribuição previdenciária constituía, antes do advento da Lei nº 11.941/2009, descumprimento de obrigação tributária punida com a multa de mora do art. 35 da Lei nº 8.212/1991. Revogado o referido dispositivo e introduzida nova disciplina pela Lei 11.941/2009, devem ser comparadas as penalidades anteriormente prevista com a da novel legislação (art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996), de modo que esta seja aplicada retroativamente, caso seja mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, “c” do CTN). Não há que se falar na aplicação do art. 35A da Lei nº 8.212/1991 combinado com o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996, já que estes disciplinam a multa de ofício, penalidade inexistente na sistemática anterior à edição da MP 449/2008, somente sendo possível a comparação com multas de mesma natureza. Assim, deverão ser cotejadas as penalidades da redação anterior e da atual do art. 35 da Lei nº 8.212/1991.*

[...]

*ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, I) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, para integrar ao Salário de Contribuição, nas competências dos fatos geradores, somente a remuneração até o limite de isenção do Imposto de Renda Pessoa Física, conforme consta do Contrato Social, nos termos do voto do Relator; b) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator; II) Por maioria de votos: a) em manter a aplicação da multa, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Mauro José Silva, que votou pelo afastamento integral da multa; b) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada.*

### **Do conhecimento - Recurso da Fazenda Nacional.**

Como noticiado acima, o recurso da fazenda foi admitido quanto às matérias "PLR pago em desacordo com estatuto" e "Forma de cálculo utilizada para determinação de multa mais benéfica em razão da publicação da MP nº 449/2008."

Quanto à primeira matéria, a turma *a quo* inicialmente registrou a possibilidade de os sócios virem a ser remunerados por duas formas: uma, em função dos pró labores decorrentes do trabalho; outra, por meio de distribuição mensal dos lucros auferidos pela empresa, **obedecido o critério da proporcionalidade na participação do capital social.**

Adiante, firmou o entendimento de que os valores pagos aos sócios, que excedessem aos pró-labores previstos no contrato social, seriam enquadrados como distribuição de lucros, igualmente prevista naquele instrumento constitutivo, desde que a quantia distribuída estivesse respaldada, por meio de sua contabilidade, em demonstração de resultado – DRE, mensal, corroborando a natureza de lucro superior à sua base de cálculo presumida.

Firmada a tese, a turma ordinária **presumiu a adequação** da condição acima, na medida em que o lançamento não teria contestado eventual descumprimento dessa exigência legal de demonstração contábil de lucro superior a sua base de cálculo.

É dizer, a turma recorrida não deu importância ao fato de o autuante ter demonstrado que os pagamentos teriam se dado em função da produção de cada sócio e **em desacordo com a participação de cada um no capital social da empresa**.

Todavia, no acórdão paradigmático, de nº 2401-002.873, firmou-se o entendimento **de que uma vez prevista no contrato social a distribuição dos lucros proporcional à participação do sócio no capital**, o descumprimento dessa regra implicaria considerar esses pagamentos como se remuneração fossem. Confira-se:

*Conforme transcrito no relato do fisco, o contrato social da empresa previa que a distribuição de lucros fosse efetuada na proporção das cotas de cada sócio, nesse sentido não há amparo legal para que o repasse do resultado se dê de maneira diversa, posto que o art. 1.007 do Código Civil estipula que, salvo previsão contratual em contrário, o sócio participa dos lucros e das perdas na proporção das respectivas cotas.*

*Diante disso, a tese do fisco é a que merece acolhida. Havendo pagamento a sócio sob o título de distribuição de lucros, a parcela que extrapola o percentual estabelecido no contrato social revela-se um pagamento sem causa, o qual deve ser tratado como remuneração.*

Abre-se aqui um parêntese para registrar que em seu recurso, a fazenda procurou definir a divergência ao assentar que os lucros **teriam sido distribuídos em desacordo com o que determinaria o contrato social**, já que a Fiscalização, segundo inferiu o recorrente, teria demonstrado que não houvera a distribuição proporcional determinada pelo contrato.

Não foi bem assim.

O contrato social previa que a distribuição dos lucros **seria proporcional à produção de cada sócio** e não à sua participação no capital da sociedade.

Foi justamente esse o motivo que levou o Fisco a desconsiderar, como lucro, os valores repassados aos sócios. Não, necessariamente, que tivesse havido afronta à cláusula contratual **da distribuição proporcional à produção**, mas sim à regra da distribuição proporcional à participação do sócio no capital.

Em outras palavras: a Fiscalização não se preocupou em demonstrar que os valores estavam em desacordo com a produção de cada sócio. Demonstrou, por outro lado, que estavam em desacordo com a participação do sócio no capital da sociedade.

Nesse contexto, parece-me ter havido um equívoco de premissa no recurso fazendário.

Por sua vez, o despacho de admissibilidade teria identificado a divergência da seguinte forma:

*O cotejo levado a cabo pela Recorrente permite constatar que efetivamente foi demonstrada a alegada divergência jurisprudencial: enquanto no caso do acórdão recorrido entendeu-se que o valor que exceder a remuneração prevista no estatuto considera-se como participação nos resultados, no paradigma entendeu-se de forma diferente, entendendo tais valores como remuneração sujeita à contribuição previdenciária.*

*Data venia, não vejo dessa forma.*

O acórdão paradigma vazou o entendimento, assim percebo, de que **caso o contrato não viesse a prever a distribuição dos lucros de maneira diversa**, essa se daria na forma do artigo 1007 do Código Civil, que estabelece que "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". Em outras palavras, assentou que a regra seria a distribuição proporcional dos lucros, admitindo-se, contudo, a exceção, caso o contrato contivesse cláusula dispendo de maneira diversa.

Veja-se que o caso dos autos não me parece tratar, em exato, do que foi tratado naquele outro acórdão. Aqui, o contrato estipularia, na cláusula que versa sobre a distribuição dos lucros, que os resultados seriam partilhados **entre os sócios na proporção de sua produção** e que mediante balancetes especiais os lucros poderiam ser distribuídos em qualquer período do exercício.

Com isso, penso que a divergência necessária a contrapor o aresto guerreado seria demonstrada mediante paradigma que assentasse a necessidade de que fosse comprovado, pelo sujeito passivo, o lastro contábil para a distribuição dos lucros sem a incidência da contribuição.

Assim sendo, não conheço do recurso neste ponto.

No que toca à temática da multa, há de se destacar, de início que ela ganha importância na medida em que o acórdão recorrido entendeu integrar ao Salário de Contribuição, a remuneração até o limite de isenção do Imposto de Renda Pessoa Física.

Voltemos à análise.

O acórdão recorrido vazou o entendimento de que deverão ser cotejadas as penalidades da redação anterior e da atual do art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com vistas a definir a penalidade mais benéfica.

Por sua vez, no paradigma 2401-00.120 firmou-se o entendimento de que se deveria cotejar a soma da multa por inadimplemento da obrigação principal (art. 35 da Lei n.º 8.212/1991) e da multa por descumprimento da obrigação acessória (§5.º do art. 32 da Lei n.º 8.212/1991) com a atual multa de ofício (art. 35-A da Lei n.º 8.212/1991, que remete ao art. 44, I, da Lei 9.430/96), prevalecendo a que seria mais favorável ao contribuinte.

Da análise acima, é de se reconhecer a divergência de interpretação nesse ponto.

Forte nas razões acima, encaminhado pelo conhecimento, parcial, do recurso da Fazenda Nacional.

### **Do conhecimento - Recurso do sujeito passivo.**

Como noticiado adrede, o recurso do sujeito passivo foi admitido quanto à matéria "descaracterização de distribuição de lucros".

O despacho de admissibilidade teria identificada a divergência da seguinte forma:

*Enquanto o acórdão recorrido entendeu por limitar a distribuição de lucros de forma isenta ao resultado da aplicação da margem do lucro presumido (32%) sobre o faturamento, excluídos os impostos federais, no paradigma a decisão foi no sentido que basta haver contabilidade regular que demonstre e discrimine a remuneração recebida a título de pró-labore, pelo sócio administrador e a existência de lucro, para não haver incidência de contribuição previdenciária sobre a verba.*

Ocorre que em flagrante equívoco, seu signatário entendeu que o aresto fustigado estaria limitando a distribuição de lucros isentos ao resultado da aplicação da margem do lucro presumido (32%) sobre o faturamento, excluídos os impostos federais, quando, em verdade, considerou como pró-labore tributável, o valor correspondente até o limite de isenção da tabela do IRPF.

Por sua vez, o recorrente partiu da premissa de que a turma *a quo* teria julgado em **desacordo com o que previu o contrato social**, que continha cláusula que determinava que a distribuição dos lucros dar-se-ia de acordo com o que fosse previsto pela sociedade. E que, por outro lado, o paradigmático - acórdão 2403-001-958 - teria assentado a desnecessidade de percepção de verba mínima para os sócios.

Há aqui, novamente, o equívoco de premissa.

O acórdão atacado assentou que a distribuição dos lucros dar-se-ia naquilo que excedesse o limite de isenção da tabela do IRPF, justamente por estar conjuntamente aplicando o estabelecido no contrato social, que determinava, em sua cláusula 9<sup>o</sup>1, que os sócios fariam *jus* a uma retirada mensal a título de pró-labore até o limite de isenção da tabela acima citada.

Diga-se, inclusive, que foi a aplicação conjunta dessas duas cláusulas contratuais<sup>2</sup> que teria fundamentada a decisão recorrida quando entendeu preenchidos os requisitos previstos no inciso II, do § 5º do artigo 201 do RPS, na medida em que a previsão contratual para o pagamento desses dois tipos de remuneração seria o suficiente, no entender

---

<sup>1</sup> 9ª Cláusula — Pró-Labore: Os sócios farão jus a uma retirada mensal a título de pró-labore o valor correspondente até o limite de isenção da tabela de imposto de renda e a ser estabelecida em ata de reunião dos quotista (sic), os quais serão levadas a despesas da empresa.

<sup>2</sup> a da distribuição dos lucros e a do pagamento de pro-labores

da turma, para considerar que teria havido a discriminação a que alude referido inciso II, no que toca aos valores percebidos pelos sócios. Vejamos o dispositivo:

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

[...]

*§ 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:*

*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.*

Compulsando o inteiro teor do voto condutor do acórdão paradigma 2403-001.958, pode-se notar, não obstante ter feito constar não haver na legislação obrigatoriedade para distribuição de pró-labore obrigatório, que não houve menção a eventual cláusula contratual que dispusesse fazer jus aos sócios uma retirada mensal a título de pró-labore.

Veja-se que o relator procurou enfrentar os argumentos tecidos pelo Fisco, após enumerá-los da seguinte forma: a) a distribuição não teria sido feita em função da participação social de cada um no capital social; b) a distribuição teria se dado de acordo com a produção de cada um, conforme item VI-Exercício Social do contrato social, que foi consolidado na Ia alteração contratual; c) A distribuição não seria proveniente do capital social, afinal não seria factível uma repartição de lucro de 918,17% em 2008 ou 866,67% em 2009 para cada R\$ 1,00 investido; e d) não teria havido discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social.

Enfrentado os argumentos, a turma *a quo* fez constar, ao afinal, a existência de escrituração contábil regular que teria demonstrado e discriminado a remuneração recebida a título de pró-labore, pelo sócio administrador, e a existência de lucro, e que sua distribuição teria se dado a partir de critério idôneo previsto no contrato social. Confira-se:

*Assim, é a contabilidade – regular, formalizada seguindo as determinações legais – que demonstra se a distribuição de lucro foi correta ou não, pois caso não haja, por exemplo, resultado positivo (lucro), não haverá, conseqüentemente, o que distribuir, e todo o valor retirado pelos sócios deve ser considerado prólabore.*

[...]

*Sendo assim, existindo escrituração contábil regular que demonstre e discrimine a remuneração recebida a título de pró-labore, pelo sócio administrador e a existência de lucro e de somente sua distribuição a partir de critério idôneo previsto no contrato social, fls. 58/61, não há que se falar em incidência de contribuição previdenciária sobre a verba paga.*

Note-se que no caso em tela, o voto condutor, como abordado alhures, presumiu, não constatou, a existência do lastro contábil a demonstrar o lucro então distribuído.

Com efeito, penso não haver similitude fática entre os casos a dar ensejo a divergência interpretativo suscitada pelo recorrente.

Nesse sentido, encaminho por não conhecer do recurso do sujeito passivo.

### **Do mérito - Recurso da Fazenda Nacional.**

Nesse ponto, a matéria a ser reexaminada refere-se ao cálculo da multa aplicada, em função da retroatividade benigna imposta pela MP 449/2008.

A multa lançada de ofício tomou como fundamento legal **o ora revogado** artigo 35, I, II e III da Lei 8.212/91, com redação anterior à alteração promovida pela Lei 11.941/09, que acabou implicando o percentual de 24%. Veja-se:

---

**Consolidação do débito em Reais:**

Valor atualizado:	38.617,01
Juros:	15.349,48
Multa de mora:	9.268,09
Total:	63.234,58

O acórdão guerreado decidiu por aplicar a retroatividade comparando-se a multa então lançada com aquela determinada pela aplicação do artigo 61 da Lei 9.430/96 (0,33% por dia de atraso, limitada a 20%), eis que seria a mais benéfica.

Não obstante o DEBCAD em exame não se referir à multa isolada na forma do - à época - § 5º do artigo 32 da Lei 8.212/91, o autuante noticiou em seu relatório que estaria lavrando, ainda, os autos de infração nºs 37.299.163-7, 37.299.164-5 e 37.299.165-3.

Nesse sentido, no caso em exame é de se aplicar o Enunciado de Súmula CARF nº 119, de observância obrigatório por este Colegiado, a teor do artigo 72 do RICARF. Veja-se:

*Súmula CARF nº 119*

*No caso de **multas por descumprimento de obrigação principal** e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos*

Processo nº 10140.720480/2010-68  
Acórdão n.º **9202-008.415**

**CSRF-T2**  
Fl. 543

---

*fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).*

Assim sendo, VOTO no sentido de CONHECER, parcialmente, do recurso da Fazenda Nacional para DAR-LHE provimento; e NÃO CONHECER do recurso do sujeito passivo.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti