



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>16004.720005/2014-66</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2102-003.593 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	4 de fevereiro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	WIKBOLD & NOSSO PÃO INDÚSTRIAS ALIMENTÍCIAS LTDA.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2012

SOBRESTAMENTO DO JULGAMENTO DO PROCESSO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO NO REGIMENTO INTERNO DO CARF.

Inaplicável o sobrestamento do julgamento do processo administrativo na hipótese em que não há previsão regimental, nem prejudicialidade para apreciação do recurso voluntário no processo conexo.

PRELIMINARES DE NULIDADE. INAPLICABILIDADE. AMPLA DEFESA. CONTRADITÓRIO.

Não há nulidade se o contribuinte, unilateralmente, teve problemas técnicos na abertura dos arquivos, que constavam desde sempre, nos autos do processo, sem prejuízo a sua ampla defesa e ao contraditório.

PRELIMINARES DE NULIDADE. DISPOSIÇÃO DE LEI. REVOGAÇÃO DE ENTENDIMENTO SUMULADO ANTERIORMENTE. INAPLICABILIDADE.

Por expressa disposição de lei, é válido o lançamento realizado exclusivamente com base em extratos bancários, desde que, intimada, a contribuinte não comprove a origem dos créditos realizados em suas contas correntes. Não prevalece entendimento anterior, reformulado por lei superveniente.

PRELIMINARES DE NULIDADE. SUJEIÇÃO PASSIVA INCORRETA. INAPLICABILIDADE.

O sujeito passivo, na condição de contribuinte da obrigação principal, é quem tem a relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador. A autoridade fiscal tem plenos poderes para atribuir as infrações decorrentes da desconsideração da operação realizada, não invalidando o procedimento fiscal realizado.

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. DISTRIBUIÇÃO DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO DO SÓCIO NO CAPITAL SOCIAL. NATUREZA JURÍDICA DIVERSA. ADMINISTRADOR. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Em que pese alguma semelhança, os juros sobre capital próprio possuem natureza jurídica distinta dos lucros ou dividendos. Os valores pagos ou creditados aos sócios administradores da pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, em desproporção à participação de cada quotista no capital social, tem a natureza de pró-labore indireto, destinado a retribuir o trabalho, sujeitando-se à incidência da contribuição previdenciária.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA. AUSÊNCIA DE DOLO ESPECÍFICO.

Deve ser cancelada a qualificação da multa de ofício quando não demonstrado o dolo, fraude ou simulação ao caso específico, de forma a justificar o agravamento da penalidade.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar o sobrestamento do julgamento até que sobreviesse decisão em outro processo do mesmo contribuinte de competência da 1ª Seção. Vencidos os conselheiros José Márcio Bittes e Carlos Marne Dias Alves. Acordam os membros do colegiado: (i) por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares; e (ii) pelo voto de qualidade, dar parcial provimento ao recurso voluntário para desqualificar a multa de ofício, reduzindo o percentual da penalidade para 75%. Vencidos os conselheiros Vanessa Kaeda Bulara de Andrade (relatora), Carlos Eduardo Fagundes de Paula e Yendis Rodrigues Costa, que, no mérito, deram provimento para cancelar o auto de infração. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Cleberson Alex Friess.

*Assinado Digitalmente*

**Vanessa Kaeda Bulara de Andrade** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Cleberson Alex Friess** – Redator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Jose Marcio Bittes, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Yendis Rodrigues Costa, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Cleberson Alex Friess (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de lançamento fiscal de nº 51.057.362-2 de fls. 515, lavrado em 09/01/2014, para constituição de crédito tributário total (principal, multa e juros) de R\$ 7.150.352,58.

O lançamento se refere a contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores pagos pelo Contribuinte em favor de sócios, a título de juros sobre capital próprio (doravante designado apenas “JCP”), cujo excesso em relação a proporção do capital social foi descaracterizado pela fiscalização e considerado como distribuição de *pro labore* “indireto” cf. fls. 532.

O valor da autuação é o destacado:

Valor atualizado:	R\$ 2.597.663,21
Juros:	R\$ 656.194,42
<u>Multa de ofício 150%</u>	<u>R\$ 3.896.494,95</u>
Total:	R\$ 7.150.352,58

Por bem apresentar os fatos ocorridos até o momento do acórdão de impugnação de fls. 789/818, peço *venia* para reproduzir algumas partes do relatório naquela decisão exarada.

Destaco fls. 663:

“(…)

A Fiscalização informa, quanto à composição societária do Contribuinte:

Titular	01/01/2009 até 02/02/2010		03/02/2010 até 31/12/2012	
	Qde Quotas	Participação Societária	Qde Quotas	Participação Societária
<b>NDSA Empreendimentos e Participações Ltda</b>	1.632.290	99,9993%	1.632.291	99,9994%
<b>Adalberto Herberto   José Wickbold</b>	1	0,0001%	1	0,0001%

Ronaldo Wickbold	1	0,0001%	1	0,0001%
Espólio de Edilberto de Freitas Wickbold	1	0,0001%		
Telma de Freitas Wickbold	1	0,0001%	1	0,0001%
Denise Wickbold O'Donnel	1	0,0001%	1	0,0001%
Bettina Wickbold Von Ammon	1	0,0001%	1	0,0001%
Jane Torres Wickbold	1	0,0001%	1	0,0001%
<b>TOTAL</b>	<b>1.632.297</b>	<b>100,00%</b>	<b>1.632.297</b>	<b>100,00%</b>

(...)

Tendo a Fiscalização constatado o pagamento de JCP, constatou que:

*Cotejando as despesas de juros pagas/creditadas aos sócios da Wickbold com a sua composição societária verificamos que as referidas despesas foram pagas/creditadas em valores desproporcionais. Ou seja, as despesas foram pagas/creditadas em valores desproporcionais à **efetiva participação societária dos mesmos na Wickbold**:*

(...).

*Com efeito, os sócios da Wickbold deveriam receber os valores relativos à distribuição de JCP no percentual de suas participações no capital da empresa (0,0001%).*

***Todavia, apuramos que o JCP pago/creditado aos sócios pessoas físicas foram bem acima deste percentual, já que não foi distribuído para a sócia majoritária – NDAS Empreendimentos, nenhuma despesa de JCP.***

Foram, então, constatados os pagamentos de JCP aos respectivos beneficiários, nos seguintes montantes e correspondentes percentuais:

Titular	A/C 2009		A/C 2010		A/C 2011		A/C 2012	
	JCP (Creditados)	%	JCP (Creditadas)	%	JCP (Creditados)	%	JCP (Creditados)	%
<b>NDSA Empreend. E Participações Ltda.</b>								
<b>Adalberto Herberto José Wickbold</b>	1.133.317.38	28,72%	596.913.86	13,37%	498231.55	11,82%	44C 423.6C	10,60%

Ronaldo Wickbold	1.262.800.51	32,00%	1.908.074,71	42,82%	1.840.865.32	43,66%	1.841.775.93	44,31%
Espólio de Edilberto de Freitas Wickbold								
Norma Wickbold Von Ammon	203978.96	5,17%						
Telma de Freitas Wickbold	1.060.649.96	26,87%	1.054.211.27	37,12%	1.628.615.20	38,62%	1.654.152.40	39,80%
Denise Wickbold O'Donnel	143.002.92	3,62%						
Bettina Wickbold Von Ammon								
Jane Torres Wickbold	143.002.92	3,62%	297.693.87	6,68%		5,90%	220.017.38	5,29%
<b>TOTAL dos JCP Creditados</b>	<b>3.946750.69</b>	<b>100,00%</b>	<b>4.455.893.70</b>	<b>100,00 %</b>	<b>4.216.607.91</b>	<b>100,00%</b>	<b>4.156.369.31</b>	<b>100,00 %</b>

(...)

Verificada a **inobservância dos percentuais de participação societária no Contribuinte, para pagamento de JCP a seus sócios**, a Fiscalização relata que requisitou informações e transcreve a resposta obtida:

*Intimada a justificar as razões que a levaram a pagar/creditar Juros sobre o Capital Próprio aos sócios, cujos valores são desproporcionais à efetiva participação societária dos mesmos na Wickbold, a empresa respondeu que (fl. 311):*

*“(...) informa a Requerente que a empresa “NDSA Empreendimentos e Participações Ltda”, também sócia da Requerente, em verdade, abriu mão do direito no recebimento na parte dos Juros que lhe cabia, em benefício do pagamento **direto aos demais sócios pessoas físicas.**”*

Nestas circunstâncias, a Fiscalização expressa seu entendimento, quanto ao procedimento:

*Ora, na verdade não se trata de a empresa NDSA Empreendimentos e Participações Ltda abrir mão do seu direito em benefício do sócio. Na verdade, a pessoa jurídica não tem vontade própria e as decisões são tomadas pela vontade dos sócios.*

(...).

Conforme verificamos no demonstrativo acima, a NDSA Empreendimentos e Participações Ltda são detentora de 99,9993% do capital social da WICKBOLD & NOSSO PÃO Indústrias Alimentícias LTDA, situação que ocorreu em todo o período objeto da presente fiscalização (01/01/2009 a 31/12/2012).

Portanto, o pagamento dos juros sobre o capital próprio deveria obedecer a participação de cada sócio no capital social da empresa pagadora, no caso a WICKBOLD & NOSSO PÃO Indústrias Alimentícias LTDA. (...)” – destaques desta Relatora

E destaque também as fls. 666:

“(…)

Na sequência, a Fiscalização elabora outro quadro demonstrando quais seriam os valores recebidos pelos sócios, caso os pagamentos tivessem sido realizados na **proporção das respectivas participações societárias**:

SÓCIO	2009	2010	2011	2012
NDSA EMPREENDIMENTOS	5.322.315,70	5.505.849,28	4.950.376,37	5.085.145,93
Adalberto H.J. Wickbold	5,32	5,51	4,95	5,08
Ronaldo Wickbold	5,32	5,51	4,95	5,08
Norma Wickbold Von Ammon	5,32	5,51	4,95	5,08
Jane Torres Wickbold	5,32	5,51	4,95	5,08
Telma Wickbold Marques	5,32	5,51	4,95	5,08
Denise Wickbold O'Donnell	5,32	5,51	4,95	5,08
Espólio de Edilberto F. Wickbold	5,32			
TOTAL	5.322.352,94	5.505.882,35	4.950.408,07	5.085.176,47

OBS: o valor dos juros sobre o capital próprio da tabela acima é o valor bruto, antes da retenção do IRRF.

(…)

Então, tivessem sido os pagamentos de JCP de acordo com as **respectivas participações societárias**, o Contribuinte, tendo recebido os quinhões que lhe caberiam, estaria sujeito às tributações que a Fiscalização consolida no quadro, ora reproduzido:

RUBRICA	ANO DE 2009	ANO DE 2010	ANO DE 2011	ANO DE 2012
JUROS SJ CAPITAL PRÓPRIO	5 322 315.70	5.505.849.21	4.950.376.37	5.085.145.93
IRPJ (15%)	788 347.31	825 877.3C	742.556.46	762 771.25
ADICIONAL DO IRPJ (10%)	532.231.5/	550.584.93	495.037.64	508 514.51
CSLL (9%)	479.008.41	495.526.44	445.533.87	457.663.13
(-IRRF) -15%	-798347.36	-825.877.31	-742.556.46	-762.771.89
TOTAL	1.011.239.98	1.046.11 1.37	940.571.51	966.177.73

Na sequência, presta os seguintes esclarecimentos adicionais sobre tais valores, estabelecendo, a seguir, suas conclusões:

*Observa-se, também, no cálculo acima, que o valor do IRPJ (15%) foi compensado pelo valor do IRRF (15%), já que o valor do IR retido na fonte é o mesmo para pessoas físicas e jurídicas e, no caso dessas últimas é considerado como antecipação do IRPJ devido.*

*Portanto, os valores totais da tabela acima são exatamente os valores que seriam pagos (a mais) pela NDSA (R\$ 1.011.239,98 em 2009 – R\$ 1.046.111,37 em 2010 – R\$ 940.571,51 em 2011 e R\$ 966.177,73 em 2012), além do IRRF (pago antecipadamente), caso os juros sobre o capital próprio tivessem sido pagos corretamente pela WICKBOLD & NOSSO PÃO, ou seja, **respeitando a participação societária de cada sócio.***

*Note-se que a diferença de tributação dos juros sobre o capital próprio entre pessoas físicas e jurídicas, no presente caso, é de 19%, já que a tributação para as pessoas físicas é de 15% (exclusivamente na fonte) e para as pessoas jurídicas é de 34% (15% do IRPJ, 10% do adicional do IRPJ e 9% da CSLL). Destarte, conclui-se que os sócios (pessoas físicas) da empresa WICKBOLD & NOSSO PÃO, de forma premeditada e astuciosa, decidiram ludibriar o fisco, com o objetivo de receberem valores, a título de juros sobre o capital próprio, pagando menos tributos.*

(...).

*Todavia, quando esses valores são pagos/creditados sem que se respeite o percentual de participação de cada sócio, o valor pago/creditado a maior **perde a natureza jurídica de juros sobre o capital próprio e passa a ser considerado como pró-labore indireto, no caso dos sócios que exercem a administração da Wickbold** (Ronaldo Wickbold e Telma Wickbold Marques), e **como pagamento sem causa, no caso dos sócios que são apenas quotistas - não exercem nenhuma atividade remunerada na Wickbold** (Adalberto H. J. Wickbold, Norma Wickbold Von Ammon, Jane Torres Wickbold, Denise Wickbold O'Donnell e Espólio de Edilberto F. Wickbold), sujeitando-se, no caso de sócios administradores, ao IRPF. (...)" – destaques desta Relatora*

A impugnação encontra-se às fls. 541/572 requerendo a suspensão do processo para que se aguarde a decisão do PAF 16004-720.007/2014-55 em que se discute a natureza jurídica dos pagamentos, tramitando na 1ª Seção (IRPJ, CSLL, IRRF) e, alegando *preliminarmente*:

(i) a nulidade do auto por falhas no procedimento de fiscalização e na quantificação do crédito;

(ii) que a contribuinte pagou JCP desproporcional haja vista que uma das sócias, "a empresa "NDSA Empreendimentos e Participações Ltda.", também sócia da Requerente,

renunciou ao direito no recebimento na parte dos Juros que lhe cabia em benefício do pagamento direto aos demais sócios pessoas físicas";

(iii) violação à ampla defesa e contraditório por falta de acesso aos cálculos e somente a síntese no auto e no relatório fiscal;

(iv) a aplicação da Súmula 182 do extinto TFR estabelecendo o descabimento do lançamento do imposto de renda arbitrado como base apenas em extratos ou depósitos bancários.

Quanto ao *mérito*:

(v) que os pagamentos têm natureza de JCP, inexistindo vedação na lei para a sua desproporcionalidade, já que são calculados sobre contas do Patrimônio Líquido da pessoa jurídica, e não sobre contas de seu passivo exigível, reforçando sua natureza de distribuição de resultados;

(vi) que a desqualificação se deu por mera presunção e não por prova cabal pela fiscalização, que “formou sua preconcepção de que se tratava de JCP irregular, sequer analisando as razões apresentadas, mas apenas e tão somente utilizou os extratos dos depósitos bancários e planilhas em arquivo Excel apresentadas pela Impugnante (cujo conteúdo, ressalte-se, tiveram ordem de preenchimento e formato obrigatórios)”;

(vii) que o fato de o JCP ser pago sem a observância dos limites da lei não retira sua natureza jurídica, mas apenas gera a consequência fiscal de sua indedutibilidade, o mesmo raciocínio se aplica ao fato de terem sido, supostamente, pagos de forma desproporcional, situação que por si só não desqualifica sua natureza de JCP, mas se o caso, ser considerado distribuição de lucros cf. Deliberação da CVM 207/96;

(viii) impossibilidade de multa de ofício qualificada em 150% por falta de comprovação pela fiscalização, de dolo, fraude ou simulação.

Sobreveio o acórdão 14-53.472 de fls. 661/684 julgando a defesa improcedente.

Ato contínuo, foi interposto recurso voluntário de fls. 697/763 reiterando os mesmos argumentos da defesa, além de nulidade no mérito, por falta de fiscalização à empresa NDSA e erro do sujeito passivo, alegando que a sócia da recorrente, cedeu os valores de JCP que teria direito aos demais sócios, por sua conta e ordem.

É o relatório.

**VOTO VENCIDO**

Conselheira **Vanessa Kaeda Bulara de Andrade**, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e possui os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

#### **PRELIMINARMENTE**

##### **1. Da nulidade por falhas no procedimento de fiscalização e na quantificação do crédito, violação à ampla defesa e contraditório**

O recorrente, reiterando as razões aduzidas na impugnação, anexa telas de que não teve acesso aos cálculos elaborados pela fiscalização, considerando que a autoridade fiscal juntou a documentação em programa *adobe* incompatível com a abertura mediante livre acesso, gratuitamente. Juntou telas.

Compulsando os autos, verifico que não procedem as razões da recorrente.

Aliás, no próprio acórdão n.º 1401-006.840 restou esclarecida a improcedência de nulidade por tal razão vez que “os documentos supostamente não juntados aos autos dele constaram em todo o tempo, tendo ocorrido um problema técnico na abertura dos arquivos, não reportado anteriormente pela interessada.” Para tanto, destaco fls. 1870 daquela decisão:

“Como se vê, os documentos no qual a contribuinte alega não ter recebido estavam o tempo todo anexados nos arquivos digitais do processo. Inclusive, este relator seguiu o passo-a-passo acima demonstrado, e conseguiu acessar normalmente os arquivos.

Desse modo, o que se verifica é que por questões estritamente técnicas ou de falta de informação não conseguiu acessá-los, razão pela qual entendo não ter havido qualquer nulidade material que macule o auto de infração.

Ademais, entendo que os direitos ao contraditório e à ampla defesa foram devidamente garantidos, na medida em que o acórdão de 1ª instância foi anulado, e a contribuinte teve a oportunidade de complementar a sua Impugnação, com o total acesso aos documentos que inicialmente alega não ter tido.”

Pelas razões acima, rejeito a preliminar de nulidade.

##### **2. Da nulidade por descabimento do lançamento do imposto de renda arbitrado com base *apenas* em extratos ou depósitos bancários - Súmula 182 do extinto TFR**

Com relação a alegação de que a cobrança de imposto de renda não poderia ocorrer pautada apenas nas movimentações bancárias, esclareço que o entendimento deste Tribunal é contrário, majoritariamente.

Nesse sentido, com o advento o art. 42 da lei nº 9.430, de 1996, o entendimento daquela Súmula restou superado em razão da própria alteração da lei ao tempo vigente aos fatos geradores.

Assim, com a vigência do referido artigo, passou a ser juridicamente válido o lançamento realizado exclusivamente com base em extratos bancários, desde que, intimada, a contribuinte não comprove a origem dos créditos realizados em suas contas correntes. A partir daí, tornou-se inaplicável a súmula nº 182 do extinto TFR, que não o admitia.<sup>1</sup>

Portanto, rejeito a alegação preliminar.

### 3. Da nulidade por descon sideração de pagamento de JCP desproporcional e ilegitimidade de parte

A recorrente traz a mesma alegação já feita, novamente no PAF que tratou de IRPJ, CSLL e IRRF, no sentido de que sua sócia controladora, NDSA Empreendimentos e Participações Ltda., em verdade, cedeu o benefício que lhe cabia, em favor dos demais sócios pessoas físicas.

Aqui também rejeito a alegação, considerando a mesma razão de decidir daquele acórdão, pedindo *venia* desde já, para citar:

“Os pagamentos a título de Juros sobre o Capital Próprio (JCP) foram realizados e escriturados na contabilidade da fiscalizada e geraram efeitos fiscais. Assim sendo, ao considerar que os pagamentos de JCP foram realizados em desconformidade com a legislação, a autoridade fiscal tem plenos poderes para atribuir as infrações decorrentes da descon sideração da operação realizada.

Portanto, o fato de a autoridade fiscal não ter fiscalizado ou autuado a empresa controladora NDSA, ou ter descon siderado a cessão de direitos, não invalida o procedimento fiscal realizado, nem sequer retira a legitimidade da recorrente na sujeição passiva da presente exação, haja vista que as infrações que lhe foram imputadas decorrem de efeitos fiscais de operações por ela realizadas.”

## **NO MÉRITO**

### 4. Da inexistência de lei vedando o pagamento desproporcional de JCP

<sup>1</sup> Acórdãos 1201-001.577; 1201-000.401; 2201-010.855; 2202-010.232; 2401-007.116; 2202-007.327.

A recorrente alega a inexistência de vedação na lei para a sua desproporcionalidade e sobre a forma de distribuição (fls. 734), já que tais valores são calculados sobre contas do Patrimônio Líquido da pessoa jurídica e não sobre contas de seu passivo exigível, reforçando sua natureza de distribuição de resultados.

O tema é de fato, polêmico, à luz da própria doutrina, dado que o instituto do JCP tende a ter natureza híbrida, seja como remuneração do capital investido na empresa seja com aspectos também de natureza de lucro.

Nesse sentido, entendo relevante destacar o Voto proferido no Acórdão n.º 1401-006.840, pela 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária (PAF nº 16004.720007/2014-55) envolvendo este mesmo contribuinte, mesmo período de apuração, mas sobre os tributos incidentes na renda direta. Na ocasião, apesar do I. Relator reconhecer a legitimidade da distribuição desproporcional de JCP, foi voto **vencido por voto de qualidade**, mas ao final, permaneceu vencedor no resultado final do recurso, dada a constatação da existência de *outros* argumentos autônomos que implicaram no cancelamento integral do presente auto de infração.

Destaco:

“(…)

Melhor explicando, diferentemente do que ocorre com os juros propriamente ditos, a distribuição de JCP apenas é possível **quando a pessoa jurídica pagadora possui lucros, sejam estes lucros correntes ou lucros acumulados e reservas de lucros**. Existem, inclusive, critérios fixos e rígidos que vinculam o JCP a uma proporção de tais valores.

Ademais, o conceito de juros é reservado a remunerações direta ou indiretamente relacionadas com a concessão de crédito registrado no passivo exigível, havendo a obrigação de restituição de quantias emprestadas após o decurso do lapso temporal.

Já os JCP são calculados sobre contas que não compõem o passivo exigível da pessoa jurídica, e são determinados mediante a aplicação da TJLP sobre contas patrimoniais que formam parte do passivo não exigível. Tais recursos **podem** ser empregados pela sociedade para liquidar outras obrigações, sem nunca haver qualquer restituição aos detentores da participação societária.

Outro fundamento que visa afastar a natureza de juros do JCP, atribuindo-lhe natureza mais próxima de lucros distribuídos, é que o §7º, do art. 9º, da Lei nº 9.249/1995 estabelece que o JCP pago ou creditado pela pessoa jurídica pode ser imputado ao valor dos dividendos obrigatórios de que trata o art. 202, da Lei 6.404/76 (Lei das S/A).

Assim, a própria Lei nº 9.249/1995 parece confirmar que o JCP constitui instrumento para efetuar a distribuição de lucros, atribuindo participações similares a dividendos para sócios ou acionista.

Ademais, segundo a Deliberação CVM n. 207/96, os juros pagos ou creditados pelas companhias abertas, a título de remuneração do capital próprio, na forma do artigo 9º da Lei nº 9.249/95, **devem ser contabilizados diretamente à conta de Lucros Acumulados, sem afetar o resultado do exercício**, ou seja, eles devem ser contabilizados tais quais os dividendos.

A Deliberação CVM n. 207/96 foi revogada pela **Deliberação CVM n. 683/12, de 30 de agosto de 2012, que aprovou a Interpretação Técnica n. 8 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (ICPC 08)**, que trata da “**Contabilização da Proposta de Pagamento de Dividendos**”.

A **ICPC 08 traz tópico específico acerca dos juros sobre o capital próprio, que assinala ser prática comum das sociedades a distribuição de tais juros e sua imputação ao dividendo obrigatório**, nos termos da legislação vigente.

Inclusive, quanto a este tema, **esta turma já entendeu pela possibilidade de distribuição desproporcional de lucros para sociedade limitada, à vista do Acórdão nº 1401-004.224.**

No caso em exame, os sócios da WICKBOLD assim o aprovaram, como atestam os Termos de Deliberação de fls. 381/384 e 387/392 arquivados na JUCESP, conforme recorte a seguir:

Como consequência de tal premissa, **o item 11 da ICPC 08 determina que o tratamento contábil dos juros sobre o capital próprio deveria seguir o tratamento contábil do dividendo obrigatório por analogia**. Dessa forma, segundo a ICPC 08, os juros sobre o capital próprio não deveriam ser registrados como despesa financeira da pessoa jurídica que os paga ou credita.

Dessa forma, se **o JCP deve ser contabilizado por meio de débito em conta de patrimônio líquido na qual estão contidos valores que são passíveis de distribuição**, parece não restarem dúvidas de que o JCP possui natureza jurídica mais próxima ao de lucros ou dividendos.

**Sobre a distribuição desproporcional de dividendos, o regime jurídico das sociedades limitadas encontra-se previstos nos arts. 1.052 a 1.087, do Código Civil (Lei 10.406/2002). Para as hipóteses em que tais dispositivos sejam omissos, o caput do art. 1.0534 estatui que a sociedade limitada rege-se em conformidade com as normas aplicáveis às sociedades simples.**

Aplicando-se, portanto, a regra do art. 1.007, do Código Civil, extrai-se que é plenamente **possível** a distribuição desproporcional de dividendos. Ademais, os arts. 997, VII, e 1.054, do Código Civil, **estabelecem que o contrato social das sociedades limitadas poderá dispor** sobre a participação de cada sócio nos resultados empresariais. Diferentemente do que ocorre com as sociedades anônimas, que somente admite que a distribuição de resultados ocorra de **forma desproporcional para titulares de ações preferenciais**, nos termos do art. 17, da Lei das S/A.

Inclusive, quanto a este tema, esta turma já entendeu pela possibilidade de distribuição desproporcional de lucros para sociedade limitada, à vista do **Acórdão nº 1401-004.224**.

No **caso em exame, os sócios da WICKBOLD assim o aprovaram**, como atestam os Termos de Deliberação de fls. 381/384 e 387/392 arquivados na JUCESP, conforme recorte a seguir: (...)” – destaques desta Relatora

Por tais razões, compartilho do entendimento da natureza híbrida dos juros sobre o capital próprio e que, como tal, não haveria vedação expressa em lei, para a sua distribuição desproporcional, desde que com previsão na documentação societária da empresa pagadora, o que ocorreu ao caso presente (fls. 381/384).

#### 5. Da impossibilidade de desqualificação do JCP em razão do pagamento desproporcional

Aduz que o fato de o JCP ser pago sem a observância dos limites da lei não altera sua natureza jurídica, mas apenas gera a consequência fiscal de sua ineditabilidade. E, que, este mesmo raciocínio, deveria ser aplicado ao fato de terem, supostamente, sido pagos de forma desproporcional, situação que por si só, também não desqualificaria a natureza jurídica de JCP, mas se o caso, poderia então ser considerado distribuição de lucros cf. Deliberação da CVM 207/96.

Destaco a decisão de piso recorrida, na parte de fls. 677:

“(…)

Com base nessa premissa – a ocorrência de pagamentos a sócios(administradores ou não), a título de JCP em proporções diferentes das respectivas participações societárias, ou seja, a concessão de benefícios “a título de remuneração do capital próprio”, sem que sejam considerados os aportes de cada um dos investidores – não pode ser classificada como “remuneração do capital próprio”; e, não sendo “remuneração do capital próprio”, não se enquadra no pertinente tratamento tributário (artigo 9º da Lei nº 9.430/1995); não se enquadrando na hipótese de remuneração “a título de remuneração do capital próprio”, há de ser considerada, como foi pela Fiscalização, remuneração recebida pelos respectivos beneficiários, que, sendo pessoas físicas (e, nesta condição, segurados obrigatórios da Previdência Social, como contribuintes individuais), caracteriza fato gerador de contribuições previdenciárias, exatamente conforme o enquadramento legal adotado e exposto pela Fiscalização.

**Não tem qualquer sentido, fundamento ou razão lógica**, a utilização de um instrumento legal de estímulo e compensação dos investimentos realizados

diretamente pelos sócios, transformando-o em mecanismo de distribuição desta remuneração a pessoas que absolutamente nenhuma relação (de proporcionalidade) guarda com os respectivos investimentos. (...)” - destaques desta Relatora

Esclareço que o PAF 16004.720007/2014-55, já anteriormente citado pela própria recorrente como justificativa para a suspensão do processo em tela (pedido não deferido pela DRJ), teve seu julgamento concretizado pela 1ª Seção deste Tribunal, em 21/02/2024. Na ocasião, por *unanimidade* de votos, o Colegiado não conheceu do recurso de ofício, em razão de valor de alçada inferior e, em relação ao recurso voluntário, a despeito de ter rejeitado as preliminares de nulidade e de ilegitimidade passiva, deu provimento quanto ao mérito, cancelando o auto de infração (Acórdão 1401-006.840).

Para melhor compreensão das razões de decidir daquele caso, faço destaques da decisão, na parte do mérito que cancelou o auto, por entender não haver pertinência entre pagamento desproporcional de JCP e a mudança de natureza jurídica (fls. 37 do acórdão 1401-006.840):

**“Entendo que ainda que a fiscalização discorde da possibilidade de dedução dos pagamentos desproporcionais a título de JCP, tal impossibilidade não desvirtua a natureza do JCP. O limite imposto pela autoridade fiscal diz respeito à possibilidade de a pessoa jurídica deduzir os JCP, para efeitos de apuração do lucro.**

Penso que a requalificação dos pagamentos para “pró-labore”, para fins de incidência das exigências acima mencionadas, requer a comprovação da natureza remuneratória e habitual da verba. Como destacado pela recorrente, remuneração nem poderia ser, **haja vista que os valores pagos tomaram como referência o patrimônio líquido da empresa. Também não se vislumbra qualquer habitualidade**, haja vista que as parcelas distribuídas de JCP não atenderam qualquer periodicidade.

Ademais, **o simples fato do pagamento ter sido realizado aos sócios-administradores não requalifica automaticamente** os pagamentos como “pró-labore”. E quanto a este ponto, nada se manifestou a autoridade lançadora no Relatório Fiscal (e-Fls. 493 e ss).

(...)

Portanto, aos pagamentos realizados a título de pró-labore, **dou provimento para cancelar integralmente a Multa Isolada e os Juros Isolados.**

De fato, não vejo relação direta (ou causalidade, ou proporcionalizada, ou previsão na lei) entre o fato do pagamento desproporcional de JCP implicar na desqualificação da sua natureza jurídica e, mandatoriamente para *pro labore* (com incidência de IRRF e INSS) ou ainda, se

sócio não administrador, na imputação de pagamento sem causa (sujeito a IRRF, “apenas”). Não há lei direcionando para tal.

Cito decisão do CARF nesse sentido (Ac. 2301-006.899, de 15 de janeiro de 2020):

**CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/06/2007 a 30/11/2008

REPRESENTAÇÃO FISCAL. SÚMULA CARF N 28.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

MATÉRIA ESTRANHA A LIDE.

Recurso não conhecido quanto a matérias estranhas que não fazem parte da lide.

**PAGAMENTO DE VERBA A TÍTULO DE JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. LIMITE DO ART. 9º DA LEI Nº 9.249/95. NÃO DESVIRTUA A NATUREZA JURÍDICA. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES. CONTABILIDADE REGULAR.**

**A inobservância do limite previsto no caput do art. 9º da Lei 9.249/1995 não desvirtua a natureza dos Juros sobre o Capital Próprio, ou seja, não gera uma presunção de pagamento de pró-labore, não sendo possível a incidência de contribuições.**

**DISTRIBUIÇÃO DE DIVIDENDOS DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. LIBERDADE DE PACTUAÇÃO. INEXISTÊNCIA DA DESCONSTITUIÇÃO DA CONTABILIDADE. DIVIDENDOS EFETIVADOS. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO. Havendo contabilidade que cumpre com as formalidades intrínsecas e extrínsecas e sendo a apuração de lucro regular e contabilizada, não há que se falar em tributação dos valores distribuídos como lucro. A legislação previdenciária não considera o lucro regular como base de incidência de contribuições previdenciárias.**

Nesse sentido, destaco o meu entendimento no sentido de que os argumentos e a fundamentação da fiscalização são insuficientes (juridicamente) para manter a autuação pois, além da falta de previsão legal para a requalificação *automática (ainda que haja presunção da autoridade fiscal)*, não há previsão de que tal requalificação valeria para um tipo jurídico (*pro labore*) e não para outro (lucro), por exemplo, nos termos do art. 112 e 142 do CTN, ora reproduzidos:

“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

(...)

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a **verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente**, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.” - destaques desta Relatora

Por tais razões, *dou provimento* à alegação da impossibilidade de desqualificação do excesso de JCP, por serem desproporcionais, mandatoriamente serem considerados como *pro labore*.

#### 6. Da impossibilidade de multa de ofício qualificada em 150% por ausência de comprovação pela fiscalização, de dolo, fraude ou simulação

Por ocasião do julgamento do recurso da sócia da recorrente, que tratou dos mesmos fatos geradores, mas na pessoa física, o Acórdão 2301-011.416 (2ª Seção/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária) proferido pela I. Relatora Flavia Dias, entendeu por bem afastar o agravamento da multa. Destaco:

“(…)

O Acórdão proferido pela DRJ manteve a incidência de multa qualifica argumentando que o Termo Fiscal **aponta para a existência de conluio com os demais sócios da pessoa jurídica para a prática do ato.**

Na justificativa para o agravamento da multa, o relatório produzido pela fiscalização assim se manifestou:

Tendo em vista o fato de a fiscalizada ter omitido, nas suas declarações do imposto de renda da pessoa física (DIRPF), por quatro anos consecutivos, rendimentos tributáveis, de valores vultosos (mais de R\$5.000.000,00), indevidamente considerados como juros sobre o capital próprio, visando

eximir se do pagamento dos tributos devidos, bem como por ter tentado induzir o fisco em erro, agindo de forma premeditada e em conluio com os demais sócios da pessoa jurídica (WICKBOLD & NOSSO PÃO), restou flagrantemente caracterizado o intuito de fraude, fato suficiente para justificar a exasperação da penalidade na forma prevista no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430 de 1996 (com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007), que assim dispõe:

[...]

Conforme já ressaltamos, a fiscalizada agiu em conluio com os demais sócios da pessoa jurídica (WICKBOLD & NOSSO PÃO), de forma premeditada, ao arrepio da lei, com o intuito de reduzir o imposto devido. Destarte, os valores relativos à omissão de rendimentos serão lançados com multa de ofício qualificada (150%).

Os fatos apontados pela fiscalização são certamente suficientes para definir que houve descumprimento da legislação tributária, justificando seu lançamento com a devida multa de ofício, penalidade que, por si só, já é gravosa o suficiente para desestimular a conduta indevida. **Contudo, a aplicação da multa mais gravosa tem que ser motivada, de forma clara, precisa e direta, por conduta mais danosa que o usual. Não cumprido esse ônus probatório, cerceia-se o direito de defesa do contribuinte.**

**A jurisprudência dominante neste Conselho é que não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, detalhadamente descrito no auto de infração**, conforme os julgados do CARF.

(...)

Não vislumbro a apresentação de argumentos no Relatório Fiscal suficientes para demonstrar o dolo específico na conduta da autuada, de forma a justificar o agravamento. A ausência da declaração dos valores da DIRPF, ainda que de valor relevante, **por si só não é suficiente.**

Logo, acatando a tese da defesa de que não há nos autos elementos e provas suficientemente claras que justifiquem a imposição de multa mais gravosa, é forçoso reduzir a multa de ofício aplicada de 150 % (cento e cinquenta por cento) para a multa geral, nos termos art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1996, para 75%.” – destaques desta Relatora

Dessa forma, a despeito de acatar a alegação para redução da multa, entendo que tal alegação perdeu objeto, ante a alegação de item 05 que foi previamente acatada.

**Conclusão:**

Por todo o exposto, voto por rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento ao recurso.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Vanessa Kaeda Bulara de Andrade**

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Cleber Alex Friess**, redator designado

Peço licença à Ilustre Relatora para divergir em parte do voto proferido, conforme abaixo justificado.

### **Preliminar**

Como questão preliminar, requer a recorrente a suspensão do julgamento do presente feito até decisão final no Processo nº 16004.720007/2014-55, relativo ao lançamento de IRPJ/CSLL/IRRF sobre pagamentos efetuados a título de juros sobre capital próprio, cuja decisão em sede recurso voluntário, em relação ao mesmo sujeito passivo, cancelou integralmente os autos de infração (Acórdão nº 1401-006.840, de 21/02/2024).

De forma alternativa, a empresa autuada solicita que o colegiado acompanhe os fundamentos da decisão naquele julgamento para tornar insubsistente o lançamento fiscal neste processo administrativo, a fim de manter a coerência decisória entre acórdãos do Tribunal Administrativo.

Pois bem.

Em primeiro lugar, não há que se cogitar da existência de processo principal. Com efeito, há processos conexos, nos quais as matérias litigiosas são afetas à competência de Seções de Julgamento distintas.

Ambos os processos tratam de exigência de crédito tributário e pedido do contribuinte fundamentados em fatos idênticos, com base em elementos comuns de prova (art. 47, § 1º, inciso I, do RICARF/23).<sup>2</sup>

Na hipótese de conexão, não há prejudicialidade no julgamento de um e outro, diferentemente de vinculação por decorrência e reflexo, em que deverá ser observada a decisão relativa ao processo principal (art. 47, § 1º, incisos II e III, do RICARF/23).

<sup>2</sup> Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), aprovado pela Portaria MF nº 1634, de 21 de dezembro de 2023 (RICARF/23).

E mesmo nos processos vinculados por decorrência e reflexo o sobrestamento, por força do RICARF/23, ocorre tão somente até a decisão de mesma instância, e não até a decisão definitiva do processo principal (art. 47, § 5º, do RICARF/23).

A propósito, quanto ao Processo nº 16004.720007/2014-55, já foi proferida decisão em segunda instância, estando pendente de apreciação do recurso especial.

Tendo em consideração o sistema de valoração de provas que vigora no processo civil, os conselheiros que integram o CARF podem formar sua convicção com base no princípio do livre convencimento motivado.

É dizer, para decidir o caso concreto não há subordinação à decisão prolatada em caso semelhante, salvo quando houver precedentes vinculantes, nas hipóteses listadas expressamente no RICARF/23.

Na eventualidade de divergência jurisprudencial, isto é, quando dois acórdãos de turmas diferentes do CARF, em face de situações fáticas similares, conferem interpretações divergentes à legislação tributária, é cabível a interposição de recurso especial, observados os pressupostos do RICARF/23.

Ainda, com vista à uniformização de decisões divergentes das turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, há possibilidade de resoluções do Pleno (art. 130, do RICARF/23).

Enfim, sob qualquer ótica, não prospera a pretensão recursal de sobrestamento do julgamento do presente feito, ou o pedido de vinculação do colegiado à interpretação de mérito reconhecida em segunda instância no processo conexo.

### Mérito

Neste processo administrativo, o lançamento fiscal se limita à contribuição previdenciária patronal, no percentual de 20%, incidente sobre pró-labore indireto relativo aos excessos de pagamentos desproporcionais feitos aos sócios administradores, classificados pela recorrente como a título de juros sobre o capital próprio (fls. 473/510).

Segundo a fiscalização (fls. 490/491):

(...)

Portanto, as remunerações pagas/creditadas aos sócios administradores, a título de juros sobre o capital próprio, em valores desproporcionais a participação dos mesmos no capital social da Wickbold, possui natureza jurídica de **pró-labore indireto**, sujeitando a fonte pagadora ao pagamento da Contribuição Previdenciária Patronal, nos termos do art. 22, inciso III, da Lei nº 8.212/90.

(...)

(Destques do Original)

Extrai-se também do relatório fiscal que a pessoa jurídica NDSA Empreendimentos e Participações Ltda, sócia da recorrente, renunciou ao direito do recebimento da parte dos juros sobre capital próprio que lhe cabia, em benefício do pagamento direto aos sócios pessoas físicas. Os valores distribuídos às pessoas físicas deixaram de observar o percentual de participação no capital social, inclusive na NDSA Empreendimentos e Participações Ltda, segundo a autoridade lançadora.

Pois bem.

No que interessa, cumpre reproduzir os artigos 9º e 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, que tratam dos juros pagos ou creditados a sócio ou acionista, a título de remuneração do capital próprio, e da distribuição de lucros ou dividendos calculados com base nos resultados da pessoa jurídica:

Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.

§ 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.

§ 2º Os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento, na data do pagamento ou crédito ao beneficiário.

(...)

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.

(...)

Como se nota, os juros sobre capital próprio é forma de remunerar o sócio ou acionista em razão do valor investido no capital social, com possibilidade de a pessoa jurídica deduzir o valor pago ou creditado ao beneficiário, em contrapartida de despesas financeiras, para efeitos de apuração do lucro real.<sup>3</sup>

Os juros sobre capital próprio ficam sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, na data do pagamento ou crédito ao beneficiário, porém os valores são dedutíveis como despesas operacionais na apuração do lucro real.

<sup>3</sup> Art. 30, parágrafo único, da Instrução Normativa SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996.

Quanto à distribuição dos lucros ou dividendos, não está sujeita à incidência do imposto de renda na fonte, nem integra a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário. Em contrapartida, o valor não é dedutível com custo ou despesa operacional para a sociedade.

É verdade que os juros sobre capital próprio, assim como os lucros ou dividendos, têm a finalidade de remunerar o capital investido pelos sócios na companhia. Aliás, o pagamento ou crédito dos juros está condicionado à existência de lucros no período, ou de lucros acumulados e reserva de lucros.

Porém, a finalidade dos juros sobre capital próprio é remunerar o investidor pela indisponibilidade do recurso, em patamar compatível caso tivesse optado em investir o mesmo recurso financeiro no mercado. Quanto aos lucros ou dividendos, sua remuneração aos sócios é devida pelo sucesso do empreendimento.

Acerta a decisão recorrida quando conclui que o pagamento a sócios a título de juros sobre capital próprio desproporcional às respectivas participações societárias, como é a hipótese dos autos, acaba por desconfigurar o instituto de direito tributário e equivale, em realidade, a atribuir uma “remuneração do capital de terceiros”.

O acórdão de primeira instância afirmou (fls. 666/667):

(...)

Depreende-se, então, que se trata de um instrumento de remuneração do capital investido na sociedade, permitindo que retorne aos investidores não apenas da forma mais típica – a distribuição de lucros e dividendos – mas, também, com o pagamento de juros, correspondente ao custo de oportunidade dos recursos que, ao invés de serem direcionados a investimentos de terceiros (entidades financeiras, em geral), sejam colocados à disposição do negócio em que o próprio investidor tem participação.

É justamente neste contexto que o artigo 9º da Lei nº 9.249/1995, que constitui o fundamento legal do instituto, dispõe expressamente que o pagamento de JCP se dá “a título de remuneração do capital próprio”. Ora, tratando-se de “remuneração de capital próprio”, decorre a lógica conclusão de que cada um dos sócios ou acionistas deve ser remunerado na exata medida (proporção) de seus investimentos. **Quando terceiros recebem “remuneração do capital próprio” que não seja proporcional à sua correspondente participação na sociedade, receberiam, na realidade, “remuneração do capital de terceiros” e disso a Lei nº 9.430/1995 absolutamente não trata.**

(...)

(Destques do Original)

A toda a evidência, inadmissível os sócios aportarem determinado capital social na companhia e receberem, a título de juros sobre capital próprio, uma remuneração calculada com

base em parâmetro superior à indisponibilidade dos seus recursos. Certamente, isso não será remuneração do capital próprio investido, na forma de juros.

Os juros sobre capital próprio diferem dos lucros ou dividendos, sobretudo em razão do tratamento fiscal diferenciado que evidencia a distinção de natureza jurídica.

Nesse mesmo sentido, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no Recurso Especial (REsp) nº 1.200.492/RS, julgado na sistemática dos recursos repetitivos, tratou conclusivamente sobre as diferenças entre a natureza jurídica dos juros sobre capital próprio e os lucros ou dividendos, nos fundamentos do voto vencedor.

A título ilustrativo, copio trecho do voto do Ministro Mauro Campbeel Marques, que enumera as diferenças de tratamento legal:

(...)

Ora, em que pese os juros sobre o capital próprio, a exemplo dos lucros ou dividendos, serem destinações do lucro líquido, para fins tributários sua semelhança acaba aí, havendo uma série de tratamentos distintos na legislação que evidencia a diferença de sua natureza jurídica, a saber:

LUCROS OU DIVIDENDOS	JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO
Em relação ao beneficiário: não estão sujeitos ao imposto de renda na fonte pagadora nem integram a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário (art. 10, da Lei n. 9.249/95).	Em relação ao beneficiário: estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte na data do pagamento do crédito ao beneficiário (art. 9º, §2º, da Lei n. 9.249/95).
Em relação à pessoa jurídica que paga: não são dedutíveis do lucro real (base de cálculo do imposto de renda).	Em relação à pessoa jurídica que paga: quando pagos são dedutíveis do lucro real (art. 9º, caput, da Lei n. 9.249/95).
Obedecem necessariamente ao disposto no art. 202, da Lei n. 6.404/76 (dividendo obrigatório).	Podem, facultativamente, integrar o valor dos dividendos para efeito de a sociedade obedecer à regra do dividendo obrigatório (art. 202, da Lei n. 6.404/76). <sup>1</sup>
Têm limite máximo fixado apenas no estatuto social ou, no silêncio deste, o limite dos lucros não destinados nos termos dos arts. 193 a 197 da Lei n. 6.404/76.	Têm como limite máximo a variação da TJLP (art. 9º, caput, da Lei n. 9.249/95).
Estão condicionados apenas à existência de lucros (arts. 198 e 202, da Lei n. 6.404/76).	Estão condicionados à existência de lucros no dobro do valor dos juros a serem pagos ou creditados (art. 9º, §1º, da Lei n. 9.249/95).

Desse modo, ainda que se diga que os juros sobre o capital próprio não constituam receitas financeiras, não é possível simplesmente classificá-los para fins tributários como “lucros e dividendos” em razão da diferença de regimes aplicáveis, de modo que não incidem o art. 1º, §3º, V, "b", da Lei n. 10.637/2002 e o mesmo dispositivo da Lei n. 10.833/2003.

(...)

No presente caso, interessa a definição de juros sobre capital próprio para fins tributários, e não para efeitos societários. A partir dessa linha interpretativa, não é possível a equiparação entre os juros sobre capital próprio e os lucros ou dividendos.

Por tais razões, a distribuição dos juros sobre capital próprio em desproporção ao capital social não encontra respaldo no art. 1007 do Código Civil, veiculado pela Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002:

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.

A lei civil autoriza que as relações entre os sócios se pautem na livre vontade para legitimar a distribuição desproporcional dos lucros ou dividendos à participação de cada sócio no capital social. Ocorre que os juros sobre capital próprio se referem à parcela de natureza jurídica diversa e, portanto, inaplicável o dispositivo para a situação.

Ainda que se possa conjecturar uma natureza híbrida dos juros sobre o capital próprio, conforme se posiciona a I. Relatora, uma vez que o pagamento ou crédito pressupõe a existência de lucros passíveis de distribuição pela sociedade, não se confundem com lucros ou dividendos, dada a clara distinção entre os regimes jurídicos.

Em suma, é fora de dúvida que, para fins do direito tributário, juros sobre capital próprio configuram remuneração paga ou creditada individualmente ao sócio pelo capital investido na sociedade empresarial e, dessa forma, os valores devem respeitar, obrigatoriamente, a proporcionalidade existente na composição das quotas, razão pela qual é ineficaz a deliberação societária que tem o propósito de contrariar o regime jurídico da legislação tributária.

É simples interpretação lógica, sistêmica e finalística da legislação, com as consequências jurídicas e tributárias que lhe são decorrentes, mesmo que a lei não contenha vedação expressa para a distribuição desproporcional de valores a título de juros sobre capital próprio.

Uma vez delimitado esse ponto, resta definir a natureza jurídica das verbas pagas em desproporção à participação de cada sócio no capital social, classificada pela recorrente como a título de juros sobre capital próprio.

A inobservância dos requisitos da lei tributária desvirtua a natureza jurídica de juros sobre capital próprio. Caso contrário, haveria uma legitimação para a “remuneração do capital de terceiros”.

Com efeito, há que se conferir um tratamento tributário adequado ao excedente que foi pago de forma irregular.

Não se cuida de pagamentos por mera liberalidade ou distribuição a título de lucros ou dividendos, porque não foi essa a finalidade da remuneração às pessoas físicas. Aliás, sobre os valores pagos/creditados, a fonte pagadora procedeu à retenção do imposto de renda.

Em relação à empresa, no caso do administrador da sociedade, na qualidade de contribuinte individual, o fato gerador da obrigação principal é a prestação de serviço remunerado. Na condição de responsável pela administração, a prestação de serviço pelo empresário decorre do exercício da direção da sociedade.

Para fins previdenciário, o art. 22, inciso III, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, estabelece um conceito amplo de remuneração, destinada a retribuir o trabalho, de maneira que a natureza das parcelas pagas pela empresa que escapam à tributação devem estar devidamente comprovadas.

Senão vejamos:

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 lhe prestem serviços;

(...)

Ademais disso, quando aos administradores, o contrato social da sociedade empresária limitada, ora recorrente, autoriza a retirada mensal de pró-labore no desempenho da gerência e administração, em valores estipulados em comum acordo, sem fixar limites mínimo ou máximo (fls. 344/361).

Não há que se falar em presunção do fato gerador, uma vez que inerente à natureza do vínculo existente entre as pessoas físicas, que exercem a gerência e a administração, e a sociedade empresária da qual são sócias quotistas.

A autoridade fiscal se desincumbiu do ônus probatório para fazer prevalecer o fato afirmado, ou seja, demonstrou, mediante a linguagem de provas, que os valores em excesso não configuram juros sobre capital próprio. Em consequência, caberia à recorrente comprovar que os valores pagos não ostentam natureza remuneratória.

Para efeito de incidência de contribuição previdenciária, a remuneração do trabalhador pode assumir diversas formas, com diferentes critérios para delimitar os valores que são pagos ou creditados por colocar a sua força de trabalho à disposição da empresa.

A partir do conceito legal, não há óbice que os valores pagos tomem como referência o patrimônio líquido, porquanto não existe incompatibilidade entre tal característica e a natureza remuneratória, desde que o ganho decorra do trabalho prestado. No período do auto de infração, os administradores prestaram serviços à empresa.

Quanto ao requisito de habitualidade, no que diz respeito ao administrador, na condição de contribuinte individual, o debate é absolutamente infrutífero, dado que a exigência de habitualidade só tem relevância nos pagamentos realizados a segurados empregados (art. 12, da Lei nº 8.212, de 1991).

Escoreito, portanto, o lançamento fiscal a título pró-labore indireto, relativamente aos sócios administradores.

Tal como ressaltou a I. Relatora, a matéria é controvertida. Apesar disso, a jurisprudência da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais tem se mantida alinhada com a interpretação defendida neste voto divergente.

Sob tal perspectiva, transcrevo a ementa abaixo:<sup>4</sup>

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/06/2007 a 30/11/2008

PAGAMENTO DE VERBA A TÍTULO DE JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. DISTRIBUIÇÃO DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO DO SÓCIO NO CAPITAL SOCIAL. NATUREZA JURÍDICA DIVERSA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Malgrado terem sido denominadas Juros Sobre Capital Próprio, as verbas, que foram pagas em desproporção a participação de cada sócio no capital social da empresa, possuem natureza jurídica diversa, sendo suscetíveis de incidência de contribuições previdenciárias, quando o beneficiário seja pessoa física com atuação na administração da empresa.

A propósito, quanto à matéria em litígio, a decisão acima reformou o Acórdão nº 2301-006.899, de 15/01/2020, mencionado pela I. Relatora para reforçar os argumentos de seu voto.

Por último, relativamente à qualificadora da multa, acompanho os fundamentos da I. Relatora para reduzir a penalidade ao patamar básico de 75%, uma vez que a descrição dos fatos pela fiscalização não comprova de maneira inequívoca o intuito de fraude.

Longe disso, o acervo probatório que instrui os autos sugere a existência de planejamento tributário ineficaz, desprovido de suporte na legislação tributária, e não uma ação dolosa, em conluio com os sócios, com o propósito de modificar as características essenciais do fato gerador, para reduzir o tributo devido.

**Conclusão**

Em vista do exposto, voto para: (i) negar o sobrestamento do julgamento do presente processo; e (ii) rejeitar as preliminares e, no mérito, dar parcial provimento para reduzir a penalidade ao patamar básico de 75%.

<sup>4</sup> Acórdão nº 9202-010.359, de 24/08/2022, relator conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso.

*Assinado Digitalmente*

**Cleberon Alex Friess**