



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



**Processo nº** 16095.000450/2008-96  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2401-010.997 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 5 de abril de 2023  
**Recorrente** VITÓRIA COBRANÇAS E SERVIÇOS S/C LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/06/2004 a 31/12/2004

**DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS EXCEDENTE AO LUCRO PRESUMIDO. REQUISITOS. COMPROVAÇÃO POR MEIO DE ESCRITURAÇÃO COMERCIAL. FORMALIDADES. QUALIFICAÇÃO COMO PRÓ-LABORE.**

No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, poderá ser distribuído, a título de lucros, sem incidência do imposto, o valor correspondente à diferença entre o lucro presumido e os valores correspondentes ao imposto de renda da pessoa jurídica, à contribuição social sobre o lucro, COFINS e PIS/PASEP.

A parcela dos lucros que exceder o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições federais (IR, CSLL, PIS/PASEP e COFINS) a que estiver sujeita a pessoa jurídica, também poderá ser distribuída sem a incidência do imposto, mas desde que a empresa demonstre, por meio de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo para o qual houver optado.

Havendo a distribuição de “lucros excedentes” sem amparo em escrituração contábil regular e sendo incontroverso que os beneficiários de tais pagamentos são administradores da empresa autuada, é adequada a qualificação de tais pagamentos como pró-labore.

**ALEGAÇÃO DE EXCESSIDADE DA MULTA E DOS JUROS APLICADOS. DESCABIMENTO DE APRECIÇÃO.**

No âmbito do contencioso administrativo fiscal, falece competência ao julgador para afastar a aplicação da lei (Súmula CARF nº. 2).

**DEPÓSITO FACULTATIVO. DESCABIMENTO DA INCIDÊNCIA DE ACRÉSCIMOS MORATÓRIOS SOBRE OS VALORES DEPOSITADOS A PARTIR DA DATA DE SUA EFETIVAÇÃO.**

Os valores depositados pelo sujeito passivo para suspender a incidência de acréscimos moratórios devem ser considerados quando da eventual cobrança do crédito tributário.

**MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS.  
RETROATIVIDADE BENIGNA.**

De acordo com a jurisprudência pacificada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, após as alterações promovidas na Lei nº 8.212/1991 pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, em se tratando de obrigações previdenciárias principais, a retroatividade benigna deve ser aplicada considerando-se a nova redação do art. 35 da Lei 8.212/1991, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: a) aplicar a retroação da multa da Lei 8.212/91, art. 35, na redação dada pela Lei 11.941/2009; e b) afastar a incidência dos juros moratórios sobre o valor do depósito facultativo parcial efetuado pelo contribuinte relativamente ao montante depositado.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Eduardo Newman de Mattera Gomes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Wilsom de Moraes Filho, Matheus Soares Leite, Eduardo Newman de Mattera Gomes, Ana Carolina da Silva Barbosa, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier (Presidente).

**Relatório**

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da DRJ em Campinas que negou provimento à impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Consoante o relatório fiscal que acompanha o auto de infração de obrigação principal DEBCAD nº. 37.015.733-8, o presente lançamento foi efetuado para a constituição do crédito relativo às contribuições sociais previstas nos art. 22, inciso III, da Lei nº. 8.212, de 24/07/1991, na redação dada pela Lei nº. 9.876/99, no valor de R\$ 132.156,00, referente às competências 06/2004, 11/2004 e 12/2004 correspondentes à parte da empresa incidentes sobre pagamentos efetuados a administradores, acima do limite estipulado na legislação do Imposto de Renda - IR e não demonstrado contabilmente.

Informa a autoridade fiscal que os valores foram apurados com base na DIRF da empresa, onde constam os pagamentos informados no código 0561, tributado por exceder o

limite estipulado para a distribuição de lucro, com retenção e recolhimento de Imposto de Renda - IR.

Intimado do lançamento, o sujeito passivo impugnou-o, aduzindo, em breve sínteses que:

- Teria efetuado depósito do valor integral exigido, devidamente atualizado, para se resguardar de posteriores acréscimos;
- Não teria havido retirada mensal e sim verdadeira distribuição de lucros;
- Não haveria comprovação de que o auditor estaria registrado no Conselho Regional de Contabilidade - CRC, requisito imprescindível para a análise da escrituração contábil do sujeito passivo;
- Não haveria o mínimo embasamento para a autuação, vez que o auditor teria pautado seu trabalho apenas em suposições e documentos insuficientes;
- O impugnante seria pessoa jurídica de direito privado que teria por objetivo a exploração de atividade de serviços de cobrança extrajudicial por conta própria e ou terceiros, gestão de contas a pagar e a receber, de crédito, seleção e risco, cuja apuração é feita por lucro presumido. Sendo assim, teria escriturado os recebimentos e pagamentos ocorridos em cada mês em Livro-Caixa e teria informado os valores apurados na Declaração de Imposto de Renda retido na Fonte- DIRF, no código 561, tendo em vista ter apurado lucro adicional;
- A multa de mora seria muito severa, tendo caráter confiscatório;
- Os juros exigidos seriam excessivos.

Analisada a impugnação, a 6ª Turma de Julgamento da DRJ em Campinas negou-lhe provimento. Tal decisão restou formalizada no Acórdão nº 05-23.969, às fls. 76 / 85, cuja ementa relembramos a seguir:

**DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. DESOBEDEIÊNCIA À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. PRO LABORE CONFIGURADO.**

A distribuição de lucros deve ser feita de modo a respeitar a legislação tributária, devendo o seu excesso ser considerado pagamento de remuneração a título de pro labore.

**INSCRIÇÃO DO AUDITOR NO CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE.**

O exercício da auditoria fiscal prescinde de inscrição no Conselho Regional de Contabilidade.

**TAXA SELIC. APLICABILIDADE.**

Os débitos previdenciários, por comando da Lei nº. 8.212/91, sujeitam-se ao cômputo de juros equivalentes à taxa SELIC e a multa moratória, aplicados em caráter irrelevável.

Intimado dessa decisão, o contribuinte interpôs o competente recurso voluntário (fls. 93 / 98), trazendo, em breve, síntese os seguintes argumentos:

- A Recorrente apuraria o imposto de renda na sistemática do lucro presumido e, por conta disso, escriturava mensalmente os recebimentos e pagamentos em livro-caixa;
- Teriam sido distribuídos aos sócios lucros adicionais (em patamar superior ao lucro presumido deduzido dos tributos federais devidos pela empresa), com a competente informação em DIRF – código de recolhimento 0561;
- *“Assim, uma vez que não está obrigado o contribuinte por lei a manter escrituração contábil, mas apenas Livro Caixa, o qual, de fato, foi apresentado pela Recorrente, não é possível que justamente a ausência dessa escrituração fundamente a autuação fiscal”*;
- A manutenção do livro-caixa já seria suficiente para comprovar a natureza dos pagamentos efetuados aos sócios, sendo despicienda a apresentação de escrituração contábil;
- Aduz que a incidência de imposto de renda sobre os lucros adicionais distribuídos encontraria esteio no artigo 665 do então vigente Regulamento do Imposto de Renda;
- O depósito efetuado teria sido realizado observando-se as orientações fornecidas pelo próprio INSS, sendo necessário reconhecer-se a suspensão da incidência de quaisquer acréscimos legais.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Eduardo Newman de Mattera Gomes, Relator.

O recurso é tempestivo (ciência da decisão de primeira instância: 11 de dezembro de 2008 – fls. 90; apresentação do recurso voluntário: 9 de janeiro de 2009 – fls. 93). Ademais, atende aos demais requisitos de admissibilidade. Logo, conheço do recurso apresentado.

Nos termos do relatório supra, as matérias a serem objeto de apreciação do presente julgamento são as seguintes:

- Isenção de imposto de renda na distribuição de lucros efetuada por empresa optante pelo lucro presumido;
- Adequados efeitos do depósito administrativo efetuado pelo sujeito passivo;
- Excessividade da multa e dos juros.

## LIMITE PARA DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS ISENTOS NA SISTEMÁTICA DO LUCRO PRESUMIDO

---

O artigo 10 da Lei n.º 9.249, de 1995, estabelece a isenção na distribuição de lucros e dividendos, nos seguintes termos:

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.

Com base na disposição legal acima transcrita, é possível defluirmos a seguinte disciplina:

- Os lucros e dividendos distribuídos são isentos de imposto de renda em todas as sistemáticas de apuração da base de cálculo do imposto de renda devido pela empresa (veja que a lei menciona expressamente as três sistemáticas de apuração atualmente vigentes, quais sejam: lucro real, lucro presumido e lucro arbitrado);
- A isenção refere-se aos resultados apurados, ou seja, deve ser apurado resultado positivo na empresa para que possam ser distribuídos lucros isentos.

No caso de a empresa apurar a base de cálculo do imposto de renda na sistemática do lucro real, a situação é cristalina e decorre imediatamente da literalidade da lei: a empresa terá escrituração contábil (a apuração da base de cálculo do imposto de renda, na sistemática do lucro real, tem como ponto de partida o lucro líquido antes do cômputo da despesa do próprio imposto de renda) e, assim, o limite de distribuição dos lucros isentos corresponderá ao valor do próprio lucro líquido.

Em se tratando de empresa optante pelo lucro presumido, a situação não é tão clara, pois, surge a questão: o que seria o “resultado apurado” mencionado no caput do artigo 10 da Lei n.º 9.249, de 1995? Seria possível à empresa optante pelo lucro presumido distribuir lucros excedentes ao valor do próprio lucro presumido?

O entendimento da Receita Federal em relação a tal questão é antigo (*e ainda presente*) e encontrava-se originalmente veiculado no artigo 48 da Instrução Normativa SRF n.º 93, de 1997, *in verbis*:

Art. 48. Não estão sujeitos ao imposto de renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual.

§ 1º O disposto neste artigo abrange inclusive os lucros e dividendos atribuídos a sócios ou acionistas residentes ou domiciliados no exterior.

§ 2º **No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, poderá ser distribuído, sem incidência de imposto:**

**I - o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica;**

**II - a parcela de lucros ou dividendos excedentes ao valor determinado no item I, desde que a empresa demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, ou seja, o lucro presumido ou arbitrado.**

§ 3º A parcela dos rendimentos pagos ou creditados a sócio ou acionista ou ao titular da pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado, a título de lucros ou dividendos distribuídos, ainda que por conta de período-base não encerrado, que exceder ao valor apurado com base na escrituração, será imputada aos lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores, ficando sujeita a incidência do imposto de renda calculado segundo o disposto na legislação específica, com acréscimos legais.

O entendimento acima relembado (*que continua sendo adotado pela Receita Federal – inciso II do §2º do artigo 238 da Instrução Normativa RFB nº. 1700, de 2017*) é equilibrado e consonante com a disposição legal em comento, vez que permite que as empresas optantes pelo lucro presumido distribuam lucros superiores ao valor do próprio lucro presumido, deduzido do IR, da CSLL, do PIS/PASEP e da COFINS, mas apenas se efetivamente apurarem tais lucros (e a única forma de se apurar lucros é por meio de escrituração contábil).

Assim, concordando com o entendimento esposado nos atos normativos acima destacados, entendo que o Recorrente somente poderia distribuir lucros em patamar superior ao do lucro presumido, deduzido do IR, da CSLL, do PIS/PASEP e da COFINS, caso comprove a apuração contábil de tal lucro excedente.

Cite-se, por oportuno, que é uníssona a jurisprudência do CARF em relação à temática em foco, conforme se pode verificar dos seguintes precedentes:

Acórdão nº 2202-009.281, sessão de 5 de outubro de 2022

**DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. TRIBUTAÇÃO DOS VALORES EXCEDENTES AO LUCRO PRESUMIDO.**

No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, poderá ser distribuído, sem incidência de imposto de renda parcela de lucros ou dividendos excedentes ao valor de sua base de cálculo, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica, desde que a empresa demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, ou seja, o lucro presumido ou arbitrado.

Acórdão nº. 2301-009.036, sessão de 8 de abril de 2021

**DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. ISENÇÃO. LUCRO PRESUMIDO. REGIME DE DISTRIBUIÇÃO DE DIVIDENDOS.**

O art. 10 da Lei nº 9.249/95 criou um regime próprio para distribuição de dividendos, distinto do regime de apuração do IRPJ e da CSLL da pessoa jurídica que realiza o pagamento dos dividendos.

É possível ao contribuinte declarar como isentos os rendimentos provenientes de empresa da qual seja sócio a título de distribuição de lucros ou dividendos. Caso a empresa seja tributada com base no lucro presumido, poderá ser distribuído lucro superior ao que serviu de base de cálculo da CSLL e do IRPJ, desde que comprovada

sua existência por meio de contabilidade regular, de acordo com a legislação comercial, IN 93/97 e Lei n.º 9.245/95.

Acórdão n.º 2402-007.064, sessão de 12 de março de 2019

ISENÇÃO. LUCROS DISTRIBUÍDOS. LUCRO PRESUMIDO.

Somente são isentos do imposto de renda os lucros distribuídos até o limite do lucro presumido, líquido de impostos e contribuições, ou quando comprovada a disponibilidade de lucro superior ao lucro presumido por escrituração mantida em conformidade com as leis comerciais.

No litígio objeto de análise, não há a comprovação da apuração contábil do lucro excedente distribuído (*o Recorrente sequer aponta que teria apurado tal resultado positivo por meio de sua escrituração contábil*). Logo, o “lucro excedente” não pode ser qualificado como distribuição de lucros, só restando a possível qualificação como pró-labore, tendo em vista que a fiscalização afirma que os beneficiários dos pagamentos foram os próprios administradores da empresa (*o Recorrente não questiona tal asserção*).

Deste modo, não há reparos a serem feitos à decisão da DRJ, sendo imperiosa a manutenção da autuação.

#### MULTA E JUROS

---

Em relação à penalidade aplicada, bem como aos juros moratórios, verifica-se que a fiscalização aplicou-a conforme a legislação então vigente, conforme exposto nos anexos Instruções para o Contribuinte – IPC (fls. 7) e Fundamentos Legais do Débito – FLD (fls. 5/6).

Assim, a multa e os juros foram aplicadas nos patamares previsto quando da ocorrência de infração, sendo descabida qualquer mitigação de tais acréscimos legais por conta de sua pretensa excessividade, vez não ser permitido ao julgador administrativo afastar a aplicação de dispositivos legais vigentes, conforme se deflui da Súmula CARF n.º 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Em decorrência de haver questionamento do sujeito passivo em relação à penalidade imposta, a multa de ofício aplicada resta abrangida no âmbito de apreciação do presente julgamento, o que viabiliza a apreciação do eventual cabimento de aplicação retroativa de legislação superveniente mais benéfica.

Em situações como a que ora se julga, insta destacar que a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF vinha se posicionando no sentido de que a retroatividade benigna deveria ser aplicada a partir da comparação entre o somatório das multas previstas no inciso II do art. 35 e nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei n.º 8.212, de 1991, na redação anterior à MP 449, de 2008, e a multa prevista no art. 35-A da mesma lei, acrescentado pela Medida Provisória referida, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, conforme estabelecido na Portaria PGFN/RFB n.º 14, de 2009.

Esse entendimento havia sido pacificado no âmbito administrativo, com a edição da Súmula CARF n.º 119.

Ocorre que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio da Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, incluiu a matéria aqui tratada na lista de dispensa de contestar e recorrer, em virtude da jurisprudência pacificada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça - STJ, no sentido de que, em relação às obrigações principais, a retroatividade benigna deve ser aplicada considerando-se a redação do art. 35 da Lei 8.212, de 1991, conferida pela Lei n.º 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, porque, de acordo com o entendimento da Corte Superior, o novel dispositivo caracteriza-se como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária, a teor do art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN. Ademais, o entendimento contido na Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME foi reafirmado pelo PARECER SEI N.º 11.315/2020/ME.

Em vista disso, a Súmula CARF n.º 119 foi cancelada e a 2ª Turma da CSRF passou a entender que a aplicação da multa mais benéfica deve seguir a interpretação prestigiada pelo STJ.

Destarte, considerando que o caso concreto trata de lançamento de obrigação tributária principal, o mais coerente é que para o cálculo da multa mais benéfica por falta de pagamento do tributo seja considerado o disposto na redação do art. 35 da Lei 8.212, de 1991, conferida pela Lei n.º 11.941, de 2009.

Portanto, imperiosa a redução da multa aplicada para o percentual de 20%.

#### DEPÓSITO ADMINISTRATIVO

Em relação ao destino do depósito administrativo realizado pelo contribuinte (FLS. 56), entendo escorreito o encaminhamento dado pela DRJ, nos seguintes termos:

Por fim, importa destacar que o depósito efetuado pelo contribuinte, a título de prevenção à incidência de novos acréscimos acabou por ser apropriado, equivocadamente, ao presente auto, uma vez que foi emitida guia específica com o código de pagamento 4200, às fl.56.

Insta informar que o pagamento efetuado por meio daquela guia corresponde a 50%, e não a 100%, do valor da multa aplicada, como informado pelo contribuinte. Desta forma, tendo em vista a apresentação da impugnação não deveria ter sido baixado no sistema esse débito, fazendo-se necessária à adequação desses valores indevidamente apropriados.

Ademais, relevante destacar ser descabida a incidência de acréscimos moratórios sobre valores depositados pelo sujeito passivo a partir do momento de sua efetivação. Assim, quando da superveniente cobrança dos créditos tributários constituídos nos presentes autos, não devem ser cobrados acréscimos legais sobre os valores depositados voluntariamente pelo sujeito, desde que vinculados ao crédito tributário em litígio.

#### CONCLUSÃO

Diante do todo exposto, voto por **CONHECER** do recurso para, no mérito, **DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, DETERMINANDO QUE:**

**- A MULTA APLICADA SEJA LIMITADA A 20%;**

**- QUANDO DA SUPERVENIENTE COBRANÇA DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS CONSTITUÍDOS NOS PRESENTES AUTOS, NÃO SEJAM COBRADOS ACRÉSCIMOS LEGAIS SOBRE OS VALORES DEPOSITADOS VOLUNTARIAMENTE PELO SUJEITO, A PARTIR DO MOMENTO DE SUA EFETIVAÇÃO E DESDE QUE VINCULADOS AO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM LITÍGIO.**

(documento assinado digitalmente)

Eduardo Newman de Mattera Gomes