



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10380.723194/2015-36
ACÓRDÃO	2201-012.319 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	HAPVIDA PARTICIPACOES E INVESTIMENTOS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/08/2010 a 31/08/2011

LANÇAMENTO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não se cogita a nulidade processual, nem a nulidade do ato administrativo de lançamento quando o lançamento de ofício atende aos requisitos legais e os autos não apresentam as causas apontadas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1.972.

GRUPO ECONÔMICO. SÚMULA CARF 210.

As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem solidariamente pelo cumprimento das obrigações previstas na legislação previdenciária, nos termos do art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/1991, c/c o art. 124, inciso II, do CTN, sem necessidade de o fisco demonstrar o interesse comum a que alude o art. 124, inciso I, do CTN.

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

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, têm a natureza de pró-labore indireto, destinado a retribuir o trabalho, sujeitando-se à incidência de contribuição previdenciária.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. EXISTÊNCIA DE SANÇÃO ESPECÍFICA. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.

Constatada a existência de cominação de penalidade específica, não cabe a aplicação da penalidade genérica por descumprimento de obrigação acessória. Identificado nexo de dependência entre condutas, a penalidade

relativa ao delito fim absorve a punição que seria devida em face do delito meio.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial aos recursos voluntários para excluir os lançamentos das multas CFLs 30, 34 e 59.

Assinado Digitalmente

Thiago Álvares Feital – Relator

Assinado Digitalmente

Marco Aurelio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Debora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Thiago Álvares Feital e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida (fls. 380-387):

Em decorrência de ação fiscal levada a efeito na empresa em epígrafe, foram lavrados os seguintes Autos de Infração – AI, valores consolidados em 29/05/2015, competências 08/2010 a 08/2011, decorrentes do descumprimento de obrigações principais:

1. AI Debcad nº 51.055.608-6, no valor de R\$ 1.819.910,07 (um milhão, oitocentos e dezenove mil, novecentos e dez reais e sete centavos), relativo à contribuição previdenciária da empresa incidente sobre valores pagos a sócios, contribuintes individuais, a título de juros sobre o capital próprio (JCP), caracterizados pela fiscalização como pagamentos de pró-labore.
2. AI Debcad nº 51.055.609-4, no valor de R\$ 44.217,55 (quarenta e quatro mil, duzentos e dezessete reais e cinquenta e cinco centavos), relativo à contribuição dos segurados contribuintes individuais, incidentes sobre valores recebidos a

título de juros sobre o capital próprio (JCP), caracterizados pela fiscalização como pagamentos a título de pró-labore.

Também foram lavrados os seguintes Autos de Infração, decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias:

1. Al Debcad nº 51.055.610-8, no valor de R\$ 1.925,81 (um mil, novecentos e vinte e cinco reais e oitenta e um centavos), por deixar de preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a serviço da empresa, o que constitui infração à Lei nº 8.212, de 24/07/1991, artigo 32, inciso I, combinado com o disposto no Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999, artigo 225, inciso I e parágrafo 9º. Segundo o item 4.3 do Relatório Fiscal, a empresa não apresentou folha de pagamento dos segurados que lhe prestaram serviço alegando que não possui empregados nem remunerou contribuintes individuais, a não ser os acionistas e ainda assim através da distribuição de dividendos e do pagamento de juros sobre o capital próprio. Contudo, restou demonstrado que parte do que a empresa chama de pagamento de juros sobre o capital próprio não tem esta natureza, mas sim a de remuneração do trabalho, ocasionando, neste caso, a obrigatoriedade de confecção e elaboração de folha de pagamento.

2. Al Debcad nº 51.055.611-6, no valor de R\$ 19.257,83 (dezenove mil, duzentos e cinquenta e sete reais e oitenta e três centavos), por deixar a empresa de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos, o que constitui infração à Lei nº 8.212/91, artigo 32, inciso II, combinado com o disposto no RPS, artigo 225, inciso II e parágrafos 13 a 17. Segundo o item 4.4 do Relatório Fiscal, a empresa não escriturou a contribuição previdenciária. Além disso, foram lançadas na mesma conta contábil 2188198009800 - OUTROS DEBITOS A PAGAR pagamentos que são e que não são fatos geradores de contribuições previdenciárias, ou seja, constam do mesmo lançamento contábil pagamentos que de fato foram a título de JCP e pagamentos que foram considerados como pró-labore pela fiscalização.

3. Al Debcad nº 51.070.300-3, no valor de R\$ 1.925,81 (um mil, novecentos e vinte e cinco reais e oitenta e um centavos), por deixar a empresa de arrecadar, mediante desconto das remunerações pagas ou creditadas, as contribuições previdenciárias a cargo dos segurados contribuintes individuais, o que constitui infração à Lei nº 10.666, de 08/05/2003, artigo 4º, caput, combinado com o disposto no RPS, artigo 216, inciso I, alínea “a”. Segundo o item 4.5 do Relatório Fiscal, restou demonstrado que a empresa remunerou seus sócios, ocorrendo, portanto, o fato gerador da contribuição previdenciária. Contudo, não houve o desconto da parte a cargo dos próprios segurados, ou seja, dos 11% sobre os valores pagos ou creditados aos contribuintes individuais.

Nos termos do Relatório Fiscal, item 5, considerando que de acordo com a Lei nº 8.212/91, artigo 30, inciso IX, as empresas que integram grupo econômico

respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta lei, foram lavrados os Termos de Sujeição Passiva Solidária (TSPS) nº 1 (Haptech Soluções Inteligentes Ltda – CNPJ nº 05323312/0001-50); TSPS nº 2 (Hospital Antônio Prudente – CNPJ nº 05874946/0001-09); TSPS nº 3 (Ultra Som Serviços Médicos – CNPJ nº 12361267/0001-93); e TSPS nº 4 (Hapvida Assistência Médica Ltda – CNPJ nº 63554067/0001-98).

Segundo informado no Despacho de Encaminhamento de fl. 164, foi dada ciência a todos os sujeitos passivos, por via postal, na data 08/06/2015, exceto ao responsável solidário nº 1 (Haptech Soluções Inteligentes Ltda), cuja ciência ocorreu no dia 09/06/2015.

Das Impugnações

Da Impugnação do Sujeito Passivo Principal Tempestivamente, Hapvida Participações e Investimentos Ltda, sujeito passivo principal, impugnou os lançamentos por meio do instrumento de fls. 205/232, nos seguintes termos.

Da Questão

Inicialmente afirma, em síntese, que o cerne do lançamento consiste em depurar a afirmação da autoridade lançadora segundo a qual os valores pagos a título de juros sobre o capital próprio (JCP) devem ser considerados como pró-labore quando houver infringência dos "limites legais pertinentes".

O artigo 9º da Lei nº 9.249/95, invocado nas razões da autuação, trata exclusivamente dos limites para que a empresa possa deduzir da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas — IRPJ os valores distribuídos a título de JCP. O mencionado dispositivo permite, assim, que os juros sobre capital próprio pagos nos limites lá estabelecidos possam ser deduzidos para efeito da apuração do lucro real da empresa, mas em nenhum momento informa que os pagamentos feitos a título de JCP fora dos limites lá estabelecidos, deixem de ser juros sobre capital próprio, eles apenas não poderão, na parte que ultrapassar os limites previstos, ser utilizados para abatimento da base de cálculo do IRPJ. Nem a Lei nº 9.249/95 ou qualquer outro diploma legal estabelece a convolação automática dos juros sobre capital em pró-labore caso não cumpridos determinados critérios.

A fiscalização, além de ter invocado absurdamente o suposto descumprimento pela impugnante do artigo 9º da Lei nº 9.249/95, ainda criou requisitos que sequer estão contidos no dispositivo invocado e colacionou decisões em solução de consulta que não teriam permitido a dedução de tais valores da base de cálculo do IRPJ. É mais do que permitido que a empresa acumule os juros.

Das Razões de Improcedência da Autuação

a) Conceito de Juros Sobre Capital Próprio e da Ilegal Desconsideração dos Valores Distribuídos

O artigo 9º da Lei nº 9.249/95 prevê alguns limites para que os valores pagos a título de JCP sejam passíveis de dedução do lucro tributável. Se a empresa desobedece aos limites que devem ser utilizados para a remuneração por JCP, a única consequência cabível é de que os valores que excedem os limites não podem ser utilizados para a dedução do lucro tributável. Porém, de forma alguma, o excedente poderia ser considerado como pró-labore, uma vez que em qualquer hipótese esse pagamento teria a natureza de dividendos, modulando-se apenas o tratamento quanto à dedução ou não para efeito de IRPJ.

Alega ter comprovado que obedeceu aos regramentos legais, previstos no artigo 9º da Lei nº 9.429/95, para que pudesse deduzir do lucro tributável os valores pagos a título de JCP durante o período fiscalizado.

Quanto aos valores pagos no ano de 2010, segundo a tabela apresentada à fiscalização, a empresa apresentou o valor de R\$ 7.877.469,03 para ser distribuído a título de JCP. Desse montante, reteve 15% de IRRF, que somou a quantia de R\$ 1.181.627,49. Teria, portanto, a quantia líquida de R\$ 6.695.872,14 para distribuir a título de juros sobre capital próprio aos sócios durante o ano de 2010. Observado corretamente, ao longo do ano de 2010, distribuiu aos sócios o valor total de apenas R\$ 3.057.171,59, portanto, dentro do limite dos juros líquidos que poderiam ser distribuídos que era de R\$ 6.695.872,14.

Assim sendo, como a empresa apurou R\$ 6.695.872,14 para distribuição de JCP em 2010 e distribuiu efetivamente R\$ 3.057.171,59, ao final do exercício ela tinha a possibilidade de distribuir a diferença no importe de R\$ 3.638.700,55 ao longo do ano de 2011.

Quanto ao ano de 2011, a essa quantia que ainda poderia ser distribuída no exercício posterior, em 2011, a empresa ainda incluiu o importe de R\$ 495.400,54 a título de lucro, onde foi descontado o IRRF de 15% no valor de R\$ 74.310,08, totalizando o líquido de R\$ 421.090,46. Portanto, em 2011, a empresa poderia distribuir JCP no valor de R\$ 4.059.791,01 (R\$ 3.638.700,55 + 421.090,46), que significa o valor apurado de JCP para distribuição ao longo daquele ano.

A impugnante não descreveu que havia lucro acumulado não pago do ano de 2010, por se tratar de uma informação implícita e legal, informando apenas o saldo que havia pago ao final do ano de 2010 (R\$ 3.057.271,59). Mas isso não afasta o fato de que ela ainda tinha valores acumulados passíveis de pagamento a título de JCP em 2010 (R\$ 3.638.700,55) e que, somados ao valor líquido de 2011 (R\$ 421.090,46), totalizaram a quantia de R\$ 4.059.791,01, tendo ocorrido a distribuição total de R\$ 3.478.317,65 a título de JCP.

Conclui que, ao final de 2011, a empresa ainda tinha um saldo a distribuir a título de JCP no valor de R\$ 581.473,36 (R\$ 4.059.791,01 - R\$ 3.478.317,65).

Prossegue nas razões impugnatórias afirmando que a autoridade fiscal, para versar que os pagamentos feitos pela impugnante não seguiram aos comandos legais, simplesmente desconsiderou os lucros acumulados, reconhecendo valores absurdamente menores do que aqueles que poderiam ser pagos a título de JCP ao longo dos anos de 2010 e 2011, invocando o conceito contábil da competência. Porém, o próprio artigo 9º, parágrafo 1º, da Lei nº 9.249/95 autoriza a utilização dos lucros acumulados, com vistas a formação dos valores que poderão ser pagos.

A dedução do JCP do lucro real deve obedecer ao regime de competência; mas a apuração dos valores a serem distribuídos ou creditados a título de JCP pode levar em conta os anos anteriores. Portanto, equivocou-se o auditor quanto à extensão do JCP, confundindo a dedutibilidade do lucro real com a apuração dos valores a serem pagos a título de JCP. Cita, como exemplo, ementa de decisão judicial, bem como de decisão do CARF, acerca da matéria.

b) Da Clara Distinção entre Juros Sobre Capital Próprio e Pró-labore

Afirma a impugnante, em síntese, que a característica peculiar (prestação de serviços) é fundamental para o conceito de pró-labore e sua repercussão para efeito de incidência de contribuição social/previdenciária. Isso porque pela Lei nº 8.212, de 1991, a contribuição a cargo da empresa possui como base de cálculo os valores destinados a retribuir o trabalho propriamente dito, conforme prevê o art. 22.

Tratando-se de juros sobre capital próprio, a questão é diametralmente diversa, já que são uma forma de remuneração que a empresa faz a seus sócios, porém, totalmente desvinculada da efetiva prestação de serviços. Essa verba remunera os sócios sobre seu próprio investimento, e não possui correspondência alguma com o trabalho desses sócios para a empresa. Na hipótese de remuneração desvinculada do trabalho, a lei se encarrega de excluir os valores da base de cálculo das contribuições previdenciárias, a exemplo do que ocorre com a participação de lucros ou resultados da empresa.

Já no caso do pró-labore, como observado, não há necessidade de que a empresa tenha lucro para seu pagamento. Esse fato já mostra a clara distinção entre os institutos. Não existe na legislação previdenciária qualquer regra que determine a incidência de contribuição previdenciária sobre os pagamentos feitos a título de distribuição de lucros ou por meio de JCP, uma vez que são pagamentos totalmente dissociados do trabalho.

Nesse sentido, está sendo deturpado o conceito de direito privado relativo aos juros sobre capital próprio e à remuneração pró-labore, confundindo-se

ambos os institutos, o que é expressamente vedado, em função do que dispõe o art. 110 do CTN.

c) Da Ausência de Motivação para Alterar a Natureza dos Valores Pagos a Título de Juros Sobre Capital Próprio para Pró-labore

Afirma a Impugnante ter ocorrido manifesto vício de motivação, pois a autoridade lançadora deveria justificar concretamente a suposta tentativa de mascarar, sob o manto de JCP, eventual remuneração pelo trabalho (pró-labore). Não se deve esquecer que a regra nas sociedades comerciais da atualidade são as sociedades de capital, em que a remuneração se dá em decorrência do capital investido e não por conta do trabalho desenvolvido pelos sócios.

Prossegue em seu arrazoado afirmando que no caso em apreço, “é importante ressaltar que os pagamentos a título de JCP observaram religiosamente a participação societária de cada sócio”.

Também alega que os lançamentos tributários são atos administrativos vinculados e que, por imperativo constitucional e legal, os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e fundamentos jurídicos (art. 50 da Lei nº 9.784/99). A própria Receita Federal do Brasil, ao estabelecer, por meio da Portaria RFB nº 2.439/2010 procedimentos a serem observados pelo Auditor-Fiscal, exige como elementos de prova, dentre outros, a exposição minuciosa dos fatos (inciso I, art. 3º da Portaria). Destaca que “o princípio segundo o qual ‘o que não está nos autos, não está no mundo’ (quod non est in actis non est in mundo)”, e afirma que reconhecendo o dever de motivar, o art. 2º, parágrafo único, inciso VII da Lei nº 9.784/1999, obriga a Administração Pública Federal a indicar os pressupostos de fato e de direito que determinaram suas decisões.

Entende, assim, que diante do nítido vício na motivação, pelo fato da autoridade fiscal não justificar concretamente quais as circunstâncias fáticas que a autorizaram a divagar a respeito de um suposto pagamento disfarçado de pró-labore, deve ser julgado insubsistente o lançamento.

d) Desnecessidade de Contabilização dos Eventos e da Impossibilidade de Exigência de que o Contrato Social disponha sobre os Critérios para a Distribuição de Juros Sobre Capital Próprio

Nesse tópico a empresa alega, em síntese, que a escrituração dos valores de JCP quanto aos anos anteriores sequer é necessária para fins de dedutibilidade da despesa, quanto mais para que possa ocorrer o efetivo pagamento dos juros - o que mais uma vez acresce a ilegalidade da aferição indireta, sendo que na prática é exigida tão somente a deliberação dos sócios e a ocorrência de lucro, conforme já decidiu o CARF (cita ementa processo 12963.000365/2008-09, 1102-00.377, 27/01/2011).

Faz referência ao Relatório Fiscal na parte em que dispõe que o “Contrato Social da empresa é silente sobre o pagamento de JCP e nas memórias de cálculo do JCP pago a empresa afirma que estes são pagos de acordo com o Contrato Social, não existindo nenhum outro documento que trate do assunto”, aduzindo que além de não ser requerido pela lei que esteja previsto no contrato social cláusula de pagamento de JCP, os artigos 1.007 e 1.008 do Código Civil prevêm a nulidade das estipulações que vedem a participação dos sócios nos lucros e perdas. Portanto, seria desnecessário que a empresa tivesse em seu contrato social a previsão de pagamento de juros sobre capital próprio.

Conclui comprovar mais uma vez que o lançamento deve ser declarado insubsistente pela total falta de amparo dos fundamentos tidos como ocorrentes pela fiscalização.

e) Improcedência das Obrigações Acessórias

Alega, em síntese, que é desnecessário abordar a nulidade do lançamento quanto às obrigações acessórias, uma vez que estas seguem a mesma sorte das obrigações principais já desconstituídas.

Porém, registra que no Auto de Infração 51.055.610-8, a fiscalização afirmou indevidamente que parte dos valores pagos pela empresa não seria referente a JCP mas sim pró-labore, e que, por conta disso teria sido infringida obrigação acessória de consignar tais valores. Todavia, conforme foi por demais demonstrado nesta impugnação, não houve pagamentos em remuneração ao trabalho dos sócios, a ensejar a obrigação acessória tida por descumprida.

Quanto ao Auto de Infração nº 51.079.30-3 [sic], alega que a autoridade lançadora aduz que “a empresa deixou de descontar a contribuição dos segurados no importe de 11% e no Auto de Infração nº 51.055.609-4 afirmou que se teria deixado de recolher 20% sobre a remuneração. Entretanto, conforme foi visto, tais contribuições são absolutamente indevidas, sendo insubsistentes também os mencionados autos”.

Quanto ao Auto de Infração nº 51.055.611-6, (suposta falta de escrituração das contribuições), alega que, além de serem indevidas as contribuições e por consequência a cobrança de qualquer obrigação acessória, o auditor aplicou o art. 283 da Lei nº 8.212, de 1991, que sequer existe. Portanto, não se poderia aplicar a previsão do inexistente artigo, como explicita o relatório fiscal, impedindo a ampla defesa e o contraditório sobre o afamado evento.

Conclui, ao final, que pelas razões ora expostas são absolutamente insubsistentes também os lançamentos procedidos quanto ao suposto descumprimento de obrigações acessórias.

Dos Pedidos

Requer sejam julgados absolutamente insubsistentes os lançamentos fiscais impugnados e sejam todos eles cancelados, incluído o principal, juros e multa.

Em 04/08/2015, fls. 348/360, apresenta petição por meio da qual informa que interpôs impugnação, tempestivamente, em 06/07/2015, requerendo a remessa dos autos à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ para análise e julgamento da matéria.

Das Impugnações dos Sujeitos Passivos Solidários

Hapvida Assistência Médica Ltda

Hapvida Assistência Médica Ltda, inscrita no CNPJ sob o nº 63.554.067/0001-98, apresentou impugnação, tempestivamente, em 06/07/2015, fls. 185/190, nos seguintes termos.

Inexistência de Grupo Econômico

Alega, em síntese, que não integra qualquer grupo econômico, de fato ou de direito, com a empresa Hapvida Participações, não podendo lhe ser imputada responsabilidade solidária por atos praticados por essa outra entidade. Para a caracterização de um grupo econômico de fato é primordial a existência de uma empresa controladora com subordinação das demais integrantes, inclusive no que concerne às atividades desempenhadas.

Refere que, conforme a jurisprudência colacionada, um grupo econômico se caracteriza apenas caso todos os elementos necessários estejam demonstrados e comprovados - o que não se verifica no caso. Também refere que o fato de haver pessoas jurídicas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária. Aliás, a solidariedade não se presume, nos termos do artigo 265 do Código Civil/2002, sobretudo em sede de direito tributário. Sendo, nesse sentido, uníssona a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

Diante do exposto, conclui absolutamente equivocada a imputação/extensão de responsabilidade solidária à Impugnante, devendo ser reformado o Auto de Infração para excluí-la do pólo passivo.

Do Mérito

Quanto ao mérito, vem aderir às razões de impugnação que foram ou que vierem a ser apresentadas pela Hapvida Participações e Investimentos (autuada originária), que certamente terá plenas condições de demonstrar a ilegitimidade dos lançamentos constantes do processo em referência.

Conclusão

Requer seja reconhecida a inexistência de grupo econômico de fato e de responsabilidade solidária, eis que não configuradas tais situações,

cancelando os autos de infração com relação à Impugnante. No mérito, sejam consideradas como razões de defesa as que vierem a ser apresentadas pela autuada originária e com base naqueles fundamentos sejam cancelados os autos de infração lançados.

Em 04/08/2015, fls. 292/315, apresentou petição reiterando os termos da impugnação interposta tempestivamente, em 06/07/2015, e requerendo a remessa dos autos à DRJ.

Haptech Soluções Inteligentes Ltda

Haptech Soluções Inteligentes Ltda, inscrita no CNPJ sob o nº 05.323.312/0001-50, tempestivamente, em 06/07/2015, fls. 247/253, apresentou impugnação de idêntico teor à impugnação apresentada pela responsável solidária Hapvida Assistência Médica Ltda.

Em 04/08/2015, fls. 363/376, apresentou petição reiterando os termos da impugnação interposta tempestivamente em 06/07/2015 e requerendo a remessa dos autos à DRJ.

Ultra Som Serviços Médicos Ltda

Ultra Som Serviços Médicos Ltda, inscrita no CNPJ sob o nº 12.361.267/0001-93, tempestivamente, em 06/07/2015, fls. 166/171, apresentou impugnação de idêntico teor à impugnação apresentada pela responsável solidária Hapvida Assistência Médica Ltda.

Em 04/08/2015, fls. 332/345, apresentou petição por meio da qual informa que interpôs impugnação, tempestivamente, em 06/07/2015, da qual ratifica os termos e razões e pugna pela remessa dos autos à DRJ para revisão e julgamento.

Hospital Antônio Prudente S/S

Hospital Antônio Prudente S/S, inscrito no CNPJ sob o nº 05.874.946/0001-09, tempestivamente, em 06/07/2015, fls. 267/272, apresentou impugnação de idêntico teor à impugnação apresentada pela responsável solidária Hapvida Assistência Médica Ltda.

Em 04/08/2015, fls. 318/329, apresentou petição por meio da qual requer a remessa dos autos à DRJ, diante da sua tempestiva impugnação apresentada em 06/07/2015, cujas razões reitera.

Na sequência, a DRJ deliberou (fls. 379-400) pela improcedência da Impugnação, mantendo o crédito tributário, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2010 a 31/08/2011

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. VALORES PAGOS AOS SÓCIOS A TÍTULO DE JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PARTE QUE EXCEDE O LIMITE LEGAL.

São consideradas remunerações para fins de incidência das contribuições previdenciárias as importâncias percebidas à guisa de juros sobre o capital próprio pagas acima do limite individual permitido, previsto em lei específica.

GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Caracterizada a existência do grupo econômico de fato, impõe-se a imputação de responsabilidade solidária a cada um de seus integrantes, pelo pagamento dos créditos tributários.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte, intimado da decisão de primeira instância em 03/06/2016 (fls. 407), por abertura de mensagem em caixa postal, apresentou recurso voluntário (fls. 409-439), em 30/06/2016, reiterando os argumentos da impugnação. Afirmar que o lançamento é nulo e discorre sobre a distinção entre os institutos dos juros sobre capital próprio e do pró-labore e da impossibilidade de se equipará-los; sobre a desnecessidade de contabilização dos eventos e da impossibilidade de se exigir que o contrato social disponha sobre os critérios para a distribuição de JCP; e sobre a improcedência das obrigações acessórias.

Os responsáveis solidários recorreram da decisão de primeira instância (conforme datas de intimação e apresentação abaixo), argumentando acerca da inexistência de grupo econômico e reiterando as questões de mérito apresentadas pelo contribuinte:

Responsável	Intimação	Protocolo do RV
HAPTECH SOLUÇÕES INTELIGENTES LTDA	04/07/2016 461)	(fl. 03/08/2016 (fls. 534-551)
HOSPITAL ANTÔNIO PRUDENTE LTDA	04/07/2016 462)	(fl. 03/08/2016 (fls. 573-589)
ULTRA SOM SERVIÇOS MÉDICOS LTDA	04/07/2016 463)	(fl. 03/08/2016 (fls. 554-570)
HAPVIDA ASSISTÊNCIA MÉDICA LTDA	04/07/2016 464)	(fl. 03/08/2016 (fls. 514-531)

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Thiago Álvares Feital**, Relator

Conheço dos recursos, pois presentes os pressupostos de admissibilidade.

Como relatado, a autuação, versa sobre a contribuição previdenciária (cota da empresa e do segurado) incidente sobre valores pagos a sócios, contribuintes individuais, a título de juros sobre o capital próprio (JCP), caracterizados pela fiscalização como pagamentos de pró-labore em virtude de terem excedido o limite da participação de cada sócio. Além disso, versa também sobre as obrigações acessórias que teriam sido descumpridas em decorrência do entendimento da recorrente de que tais valores não seriam base de incidência das referidas contribuições.

Sobre a nulidade por erro de fundamentação

Argumenta a recorrente que a decisão seria nula por vício de motivação (fl. 431):

A Fiscalização e a DRJ cometeram grave equívoco em insistir na tese de que há elementos nos autos que conduziram ao fato de que houve pagamento de pró-labore, alterando-se indevidamente a natureza jurídica e fática do JCP devidamente pago. Nesse sentido, veja-se que há nítida insistência em se justificar a tributação a partir de um suposto contexto fático, NUNCA provado pela autoridade lançadora e tampouco pela DRJ, que chegou a afirmar que os pagamentos de JCP seriam pró-labore “indireto” [...].

Sem razão, porém.

Da leitura dos autos, conclui-se que o fundamento utilizado pela DRJ para reclassificar os rendimentos como pró-labore, decorrem do seu entendimento de que os juros sobre capital próprio não poderiam ser distribuídos desproporcionalmente. Não há nenhum vício de fundamentação na decisão, apenas divergência em relação à tese que a recorrente entende ser a mais correta, o que é uma questão de mérito, condição na qual será enfrentada neste voto.

Sobre a ilegitimidade passiva por inexistência de grupo econômico

Argumentam os solidários que a decisão é nula, uma vez que inexistente grupo econômico no presente caso. A existência de grupo econômico foi adequadamente descrita pelo relatório fiscal, nos seguintes termos (fl. 41-42):

Devidamente intimada a apresentar organograma do grupo empresarial através dos Termos de Intimação Fiscal nº 1 e 6, a empresa apresentou o documento em anexo, “Organograma”, indicando sua participação integral em várias outras empresas. Em consulta à DIPJ 2014 da empresa, constam estas mesmas empresas, porém com participação de “apenas” 99,97%.

O contrato social da empresa, em seu capítulo terceiro, cláusula sexta, afirma que o objeto social da empresa é “a participação, como sócia ou acionista, em outras

empresas”, ou seja, a empresa fiscalizada é o que o Direito Empresarial denomina de “holding”, fato que a própria empresa reconhece em seu cadastro na Receita Federal do Brasil, documento “Cartão CNPJ” em anexo.

A própria definição de “Holding” para o Direito Empresarial “é uma sociedade gestora de participações sociais que administra conglomerados de um determinado grupo”(extraído do sítio da internet <http://www.significados.com.br/holding/>).

Mas não foram apenas estes os fatos observados pela auditoria que nos levaram a entender a existência de um grupo econômico, entre os mais relevantes e que configuram especialmente a unidade de comando e de decisões, destacamos:

- todas as empresas possuem os mesmos sócios pessoas físicas, sendo, inclusive o mesmo sócio administrador, quais sejam Sr. Candido Pinheiro Koren de Lima, sócio administrador, CPF nº 367.228.638-91; Sr. Jorge Fontoura Pinheiro Koren de Lima Junior, sócio, CPF nº 456.493.243-87; e o Sr. Candido Pinheiro Koren de Lima Junior, sócio, CPF nº 368.999.413-68, consoante demonstram os documentos intitulados “Quadro Societário”;
- as empresas funcionam no mesmo endereço ou em endereços muito próximos do endereço da própria empresa fiscalizada, tendo sido informados inclusive os mesmos números de telefone e fax para contato, além de utilizarem o mesmo endereço de correio eletrônico(“e-mail”). O documento “Cartão CNPJ” demonstra este fato;
- as DIPJ da empresa foram informadas utilizando o mesmo endereço de IP, demonstrando terem sido enviadas de uma mesma conexão de internet, além de ter sido usado o mesmo certificado digital. O documento “DIPJ” demonstra este fato;
- na DIRF, o responsável por seu preenchimento e o responsável pela empresa são os mesmos para todas as empresas, consoante documento em anexo “DIRF”;
- o campo responsável pelo preenchimento da GFIP é o mesmo, tendo sido informado o nome da empresa Hapvida Assistência Médica.

Desta forma, tendo demonstrado a existência de Grupo Econômico, atrai-se a norma inserido no art. 30, IX da Lei 8.212/1991 que estende a responsabilidade, na forma solidária, às demais empresas do mesmo grupo econômico, tendo sido por isto, lavrados os Termos de Sujeição Passiva Solidária a cada uma das empresas.

Caracterizada a existência de grupo econômico, aplica-se, em relação às contribuições previdenciárias, a Súmula CARF n.º 210:

Súmula CARF nº 210

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024.

As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem solidariamente pelo cumprimento das obrigações previstas na legislação previdenciária, nos termos do art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/1991, c/c o art. 124, inciso II, do CTN, sem necessidade de o fisco demonstrar o interesse comum a que alude o art. 124, inciso I, do CTN.

Deste modo deve ser rejeitado o argumento das solidárias.

Do mérito

Os JCP constituem remuneração devida ao investidor pela disponibilização de capital à empresa, refletida em seu patrimônio líquido. Em essência, objetiva compensar o custo de oportunidade decorrente da alocação de recursos que poderiam ser aplicados em outras atividades. Sua principal vantagem é a possibilidade de dedução como despesa na apuração do lucro real, reduzindo a base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), com consequente diminuição da carga tributária. Contudo, para usufruir desse benefício, além das regras ordinárias aplicáveis à escrituração em geral, é imperativa a observância dos requisitos previstos no art. 9º, da Lei nº 9.249/95, que estabelece:

- a) Efetivo pagamento ou crédito dos juros aos titulares;
- b) Limitação do valor à aplicação da TJLP (pro rata die) sobre o patrimônio líquido;
- c) Restrição quantitativa: 50% do lucro do exercício (antes do JCP) ou 50% dos lucros acumulados e reservas de lucros;
- d) Retenção na fonte do Imposto de Renda, pelo valor mais elevado.

No presente caso, o Fisco constatou o pagamento desproporcional de juros sobre capital próprio ao montante da participação de cada sócio. Conforme relatório fiscal (fl. 32-):

Assim, o presente trabalho investigará se os pagamentos realizados pela empresa a título de JCP obedeceram ou não aos limites legais.

Primeiramente, vamos identificar a participação no Capital Social de cada sócio.

Segundo as alterações do Contrato Social e a própria DIPJ da empresa, a participação de cada sócio nas datas nas quais foram realizados os pagamentos a título de JCP era conforme o quadro a seguir: [...]

A partir de agora, verificaremos se todos os limites legais para pagamento de JCP foram respeitados, iniciando pelo ano de 2010, no qual a empresa pagou JCP na forma descrita no quadro abaixo, consoante memória de cálculo elaborado pela própria empresa e seus lançamentos contábeis: [...]

Devemos agora verificar se em cada pagamento foram respeitados os limites previstos no art. 9º caput e seu §1º da Lei 9.249/1995, além da participação de cada sócio no capital social da empresa.

Para isto, devemos determinar o valor do Patrimônio Líquido da empresa, a variação da TJLP no período, o valor dos lucros acumulados e o lucro no período, calcular o montante total que a empresa poderia pagar a título de JCP, determinar deste valor o quanto competiria a cada sócio de acordo com sua participação societária e comparar com o efetivamente recebido. O eventual excesso de pagamento será considerado prolabore.

Primeiramente verificaremos se o pagamento global de juros sobre o capital próprio se deu de acordo com a legislação de regência, através da verificação se todos os pagamentos de JCP observaram os limites impostos no art. 9º, caput e §1º da Lei 9.249/1995.

Convém ressaltar que a empresa optou por não aguardar o final do exercício financeiro para realizar apenas um pagamento anual aos sócios, tendo realizado pagamentos mensais a partir de julho de 2010.

Para o pagamento realizado em 30/07/2010 será considerada a variação da TJLP entre 1º/01/2010 e 30/07/2010; para o pagamento de 31/08/2010, será considerada a TJLP entre 1º e 31/08/2010; para o pagamento de 30/09/2010, a TJLP de 1º a 30/09/2010; para o pagamento de 29/10/2010, a TJLP de 1º a 29/10/2010; para o pagamento de 30/11/2010, a TJLP de 1º a 30/11/2010 e para o pagamento de 31/12/2010, a TJLP de 1º a 31/12/2010.

Registra-se que a empresa não apurou resultado nem levantou balanço para nenhum dos meses de pagamento, sendo que os valores foram calculados por nós de acordo com a contabilidade da empresa entregue através do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, e os valores estão demonstrados no Anexo I – Demonstração Cálculo JCP 2010.

Ressalta-se que a empresa também entregou os livros diário e razão em arquivos extensão “pdf” com recibo de entrega, sendo estes dados idênticos aos informados no SPED. Assim, os quadros abaixo demonstram os valores de JCP os valores efetivamente pagos, os valores que a empresa poderia pagar aos seus sócios, e as diferenças consideradas prolabores: [...]

Assim, pode-se dizer que a diferença entre o JCP pago e o limite previsto na Lei 9.249/1995 foi indevidamente considerado pela empresa como JCP, devendo, pois, ser considerado prolabore e sobre estes pagamentos devem incidir as contribuições sociais.

A seguir será realizada semelhante análise para o ano de 2011.

Em 2011, a empresa também optou por não aguardar o final do exercício financeiro para realizar apenas um pagamento anual aos sócios, tendo realizado pagamentos mensais a partir de janeiro até agosto, exceto em junho, quando a empresa realizou dois pagamentos.

Desta forma, para cada mês será considerada a TJLP do mês, aplicada ao valor do Patrimônio Líquido. O Pagamento realizado em 22/06/2011 será calculado com a

TJLP, o Patrimônio Líquido, Lucros Acumulados e Lucro do Período relativo ao mês de maio, uma vez que o mês de junho ainda não havia findado.

Registra-se que a empresa não apurou resultado nem levantou balanço para nenhum dos meses de pagamento, sendo que os valores foram calculados por nós de acordo com a contabilidade da empresa entregue através do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, e os valores estão demonstrados no Anexo II – Demonstração Cálculo JCP 2011.

Ressalta-se que a empresa também entregou os livros diário e razão em arquivos extensão “pdf” com recibo de entrega, sendo estes dados idênticos aos informados no SPED.

Assim, os quadros abaixo demonstram os valores de JCP os valores efetivamente pagos, os valores que a empresa poderia pagar aos seus sócios, e a diferenças consideradas prolabores:

[...]

Assim, pode-se dizer que as diferenças entre o JCP pago e o limite previsto na Lei 9.249/1995 foram indevidamente considerados pela empresa como JCP, devendo, pois, serem considerados prolabores e sobre estes pagamentos devem incidir as contribuições sociais.

Em relação ao pagamento extemporâneo, conquanto se possa concordar com o contribuinte acerca da existência de decisões judiciais que afirmam não haver no art. 9º, da Lei nº 9.249/95 qualquer limitação temporal expressa para a dedução, sendo irrelevante o período de capitalização dos juros, é preciso ressaltar que esses julgados não formam uma jurisprudência, senão de maneira incipiente. Da mesma maneira, neste CARF, a jurisprudência é no sentido de ser obrigatória a observância do regime de competência, pela necessidade de se observar como limite a variação da Taxa de Juros de Longo Prazo. Neste sentido, as seguintes decisões da Primeira Seção que sob este fundamento normativo tem declarado a indedutibilidade dos juros pagos desproporcionalmente:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº 4).

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC. Precedentes das três turmas da

Câmara Superior - Acórdãos 9101-001.863, 9202-003.150 e 9303-002.400. Precedentes do STJ - AgRg no REsp 1.335.688-PR, REsp 1.492.246-RS e REsp 1.510.603-CE.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. MATERIALIDADES DISTINTAS. NOVA REDAÇÃO DADA PELA MP 351/2007. APLICÁVEL À FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS A PARTIR DA COMPETÊNCIA DE DEZEMBRO DE 2006.

A partir do advento da MP 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007 a multa isolada passa a incidir sobre o valor não recolhido da estimativa mensal independentemente do valor do tributo devido ao final do ano, cuja falta ou insuficiência, se apurada, estaria sujeita à incidência da multa de ofício. São duas materialidades distintas, uma refere-se ao ressarcimento ao Estado pela não entrada de recursos no tempo determinado e a outra pelo não oferecimento à tributação de valores que estariam sujeitos à mesma. Recurso Voluntário Provido em Parte. Se determinada despesa dedutível era dedutível do lucro real apurado pela holding, se esta vem a ser incorporada pela investida, a despesa antes dedutível assim permanecerá sendo na sucessora. Inteligência do disposto no caput do art. 227 da Lei nº 6.404/76.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PAGAMENTO DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO NO CAPITAL SOCIAL.

Os juros sobre capital próprio que são dedutíveis na apuração do resultado tributável são somente os que são pagos ou creditados individualizadamente a cada titular, sócio ou acionista a título de remuneração do capital. Não se enquadram como tal e são indedutíveis os juros pagos ou creditados que excederem ao que beneficiário teria direito de acordo com sua participação no capital social da empresa.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL. RESTABELECIMENTO DO SALDO GLOSADO.

Tendo sido restabelecida a dedutibilidade de despesas glosadas no lançamento, restabelecem-se também os saldos de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL. Constatado que o saldo restabelecido é superior à insuficiência de saldo apontada no lançamento, cancela-se também a infração correspondente.

LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL.

Dada a íntima relação de causa e efeito, aplica-se ao lançamento reflexo o decidido no principal. (Número da decisão: 1402-002.119)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011

JCP. DEDUTIBILIDADE. LIMITAÇÃO. OBRIGATORIEDADE.

Há duas regras balizadoras de valores para a dedução de JCP, que devem ser observadas simultaneamente. A primeira, decorrente da própria metodologia de cálculo do JCP, limita o valor àquele resultante da incidência da variação, pro rata, da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP) sobre contas específicas do patrimônio líquido legalmente relacionadas. A segunda advém de uma limitação expressa, que veda a dedução acima de metade do maior valor entre o lucro líquido do exercício antes da dedução dos juros e o somatório dos lucros acumulados e reservas de lucros.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PAGAMENTO DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO NO CAPITAL SOCIAL. OBSERVÂNCIA DO LIMITE DE REMUNERAÇÃO DA TJLP.

A legislação tributária não impede a pessoa jurídica de pagar juros sobre capital próprio aos seus sócios de forma desproporcional às correspondentes participações societárias. Os juros pagos a cada sócio, todavia, só serão individualizadamente dedutíveis, para fins de apuração do lucro real, caso a respectiva remuneração do capital investido não exceda a variação da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE. REGIME DE COMPETÊNCIA.

A dedução de juros sobre o capital próprio é faculdade concedida pela lei, cujo exercício se sujeita a limite absoluto, correspondente ao produto da variação da TJLP sobre o patrimônio líquido, não podendo a contribuinte exercê-la em anos posteriores. (Número da decisão: 1102-001.581)

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2012, 2013

DECADÊNCIA. FORMAÇÃO DE ÁGIO EM PERÍODOS ANTERIORES AO FATO GERADOR. INOCORRÊNCIA.

Pode a fiscalização verificar documentos e analisar fatos ocorridos há mais de cinco anos para deles extrair a repercussão tributária de exercícios futuros. A vedação contida no Código Tributário Nacional impossibilita apenas o lançamento de crédito tributário relativo a período já fulminado pela decadência.

REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. GLOSA DO ÁGIO PAGO NA AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE NÃO DEMONSTRADO. INAPLICABILIDADE.

A infração decorrente da amortização do ágio pago em vista de investimento adquirido por valor superior ao patrimonial decorreu de uma reorganização societária que não pode ser como tida como engendrada com evidente intuito de fraude, pois, como sabido, trata-se de questão polêmica, com decisões oscilantes nas instâncias julgadoras administrativas, o que desautoriza a manutenção da exasperação da penalidade aplicada pela Fazenda Nacional.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº 4). Além disso, o art. 161 do Código Tributário Nacional CTN autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, isto porque a multa de ofício integra o “crédito” a que se refere o caput do artigo, o que torna legítima a incidência de juros sobre a multa de ofício.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013

ÁGIO FUNDAMENTADO EM EXPECTATIVA DE RESULTADOS FUTUROS - DEDUTIBILIDADE DA AMORTIZAÇÃO.

A pessoa jurídica que absorver patrimônio de sua controladora, a qual tinha desdobrado o valor da participação em seu capital em valor patrimonial e em ágio, somente poderá deduzir a despesa com a amortização desse ágio se, além de cumprir as demais exigências legais, comprovar: que o ágio fora pago em virtude da expectativa de resultados futuros como exclusivo fundamento econômico do ágio; a existência de substância econômica e propósito negocial nas operações de reorganização societária; que houve a reunião numa só pessoa jurídica do patrimônio que tiver sofrido o encargo do ágio e o patrimônio que presumivelmente gerará os lucros que justificaram o seu pagamento, mediante efetiva incorporação, cisão ou fusão.

ENCARGOS FINANCEIROS DEDUTÍVEIS NA HOLDING. INCORPORAÇÃO REVERSA. IMPOSSIBILIDADE DE GLOSA DOS MESMOS ENCARGOS.

Se determinada despesa dedutível era dedutível do lucro real apurado pela holding, se esta vem a ser incorporada pela investida, a despesa antes dedutível assim permanecerá sendo na sucessora. Inteligência do disposto no caput do art. 227 da Lei nº 6.404/76.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PAGAMENTO DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO NO CAPITAL SOCIAL.

Os juros sobre capital próprio que são dedutíveis na apuração do resultado tributável são somente os que são pagos ou creditados individualizadamente a cada titular, sócio ou acionista a título de remuneração do capital. Não se enquadram como tal e são indedutíveis os juros pagos ou creditados que excederem ao que beneficiário teria direito, de acordo com sua participação no capital social da empresa.

APURAÇÃO ANUAL DO IRPJ/CSLL. ESTIMATIVAS MENSAIS NÃO RECOLHIDAS. LANÇAMENTO MULTAS ISOLADAS.

No caso de lançamento efetivado após o encerramento do exercício, abrangerá a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa não recolhida (exigida isoladamente, no percentual de 50% do valor do pagamento mensal, art. 44, inc. II, b, da Lei nº 9.430, de 1996), como também o imposto devido com base no lucro real determinado em 31 de dezembro, a ser acrescido da multa de ofício e dos juros de mora que necessariamente acompanham o lançamento fiscal. Isso porque as duas penalidades pecuniárias (multa isolada e a multa de 75% sobre o valor do principal) possuem materialidades distintas, nada impedindo os respectivos lançamentos de maneira simultânea.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2012, 2013

LANÇAMENTO DA CSLL NA CONDIÇÃO DE LANÇAMENTO DECORRENTE OU REFLEXO DO IRPJ.

Tendo em vista a identidade verificada nos períodos fiscalizados e nas infrações apontadas pela autoridade lançadora, sabendo-se, ainda, serem as mesmas as objeções suscitadas pela pessoa jurídica impugnante, aplicam-se à CSLL as mesmas razões de decidir que foram estabelecidas no presente julgado, referentemente ao IRPJ. (Número da decisão: 1201-002.085)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2020

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. FACULDADE SUJEITA AO REGIME DE COMPETÊNCIA E A CRITÉRIOS TEMPORAIS. DEDUÇÃO EM EXERCÍCIOS POSTERIORES. VEDAÇÃO.

O pagamento ou crédito de juros sobre capital próprio a acionista ou sócio representa faculdade concedida em lei, que deve ser exercida em razão do regime de competência. Incabível a deliberação de juros sobre capital próprio em relação a exercícios anteriores ao da deliberação, posto que os princípios contábeis, a legislação tributária e a societária rejeitam tal procedimento, seja pela ofensa ao regime de competência, seja pela apropriação de despesas em exercício distinto daquele que as ensejou. As despesas de Juros com Capital Próprio devem ser confrontadas com as receitas que formam o lucro do período, ou seja, tem que estar correlacionadas com as receitas obtidas no período que se deu a utilização do capital dos sócios, no período em que esse capital permaneceu investido na sociedade. A aplicação de uma taxa de juros que é definida para um determinado período de um determinado ano, e seu rateio proporcional ao número de dias que o capital dos sócios ficou em poder da empresa, configuram importante referencial para a identificação do período a que corresponde a despesa de juros, e, conseqüentemente, para o registro dessa despesa pelo regime de competência. Não existe a possibilidade de uma conta de despesa ou de receita conservar seus saldos para exercícios futuros. Em outros termos, apurado o resultado, o que era receita deixa de sê-lo e também o que era despesa deixa de sê-lo. Apenas as

contas patrimoniais mantém seus saldos de um ano para outro. Os JCPs podem passar de um exercício para o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa, com a constituição do passivo correspondente. Não se trata de mera inexatidão da escrituração de receita/despesa quanto ao período de apuração, ou de simples aproveitamento extemporâneo de uma despesa verdadeira, que já existia em momento anterior. O que a contribuinte pretende é criar no período autuado despesas de juros de períodos anteriores, despesas que corresponderiam à remuneração do capital dos sócios que foi disponibilizado para a empresa naqueles períodos passados, despesas que estariam correlacionadas às receitas e aos resultados daqueles períodos já devidamente encerrados, e isso realmente não é possível porque subverte toda a lógica não apenas do princípio da competência, mas da própria contabilidade.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2020

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. FACULDADE SUJEITA AO REGIME DE COMPETÊNCIA E A CRITÉRIOS TEMPORAIS. DEDUÇÃO EM EXERCÍCIOS POSTERIORES. VEDAÇÃO.

O pagamento ou crédito de juros sobre capital próprio a acionista ou sócio representa faculdade concedida em lei, que deve ser exercida em razão do regime de competência. Incabível a deliberação de juros sobre capital próprio em relação a exercícios anteriores ao da deliberação, posto que os princípios contábeis, a legislação tributária e a societária rejeitam tal procedimento, seja pela ofensa ao regime de competência, seja pela apropriação de despesas em exercício distinto daquele que as ensejou. As despesas de Juros com Capital Próprio devem ser confrontadas com as receitas que formam o lucro do período, ou seja, tem que estar correlacionadas com as receitas obtidas no período que se deu a utilização do capital dos sócios, no período em que esse capital permaneceu investido na sociedade. A aplicação de uma taxa de juros que é definida para um determinado período de um determinado ano, e seu rateio proporcional ao número de dias que o capital dos sócios ficou em poder da empresa, configuram importante referencial para a identificação do período a que corresponde a despesa de juros, e, conseqüentemente, para o registro dessa despesa pelo regime de competência. Não existe a possibilidade de uma conta de despesa ou de receita conservar seus saldos para exercícios futuros. Em outros termos, apurado o resultado, o que era receita deixa de sê-lo e também o que era despesa deixa de sê-lo. Apenas as contas patrimoniais mantém seus saldos de um ano para outro. Os JCPs podem passar de um exercício para o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa, com a constituição do passivo correspondente. Não se trata de mera inexatidão da escrituração de receita/despesa quanto ao período de apuração, ou de simples aproveitamento extemporâneo de uma despesa

verdadeira, que já existia em momento anterior. O que a contribuinte pretende é criar no período autuado despesas de juros de períodos anteriores, despesas que corresponderiam à remuneração do capital dos sócios que foi disponibilizado para a empresa naqueles períodos passados, despesas que estariam correlacionadas às receitas e aos resultados daqueles períodos já devidamente encerrados, e isso realmente não é possível porque subverte toda a lógica não apenas do princípio da competência, mas da própria contabilidade. (Número da decisão: 1201-007.181)

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL.

O termo inicial para contagem do prazo decadencial nos casos de amortização de ágio tida como indevida corresponde à data em que a pessoa jurídica efetuou a dedução pela primeira vez. Não há que se falar em contagem da caducidade a partir da operação em que foi gerada o ágio pois, nesse momento, ainda não ocorreu o fato gerador da obrigação tributária como decorrência da dedução indevida.

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando constatado dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo (STJ - Primeira Seção de Julgamento, Resp 973.733/SC, Relator Ministro Luiz Fux, julgado em 12/08/2009, DJ 18/09/2009).

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. PESSOAS LIGADAS. INDEDUTIBILIDADE.

Incabível a formalização do ágio como decorrência de operação societária realizada entre pessoas ligadas, pela inexistência da contrapartida do terceiro que gere o efetivo dispêndio.

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. FACULDADE SUJEITA AO REGIME DE COMPETÊNCIA E A CRITÉRIOS TEMPORAIS. DEDUÇÃO EM EXERCÍCIOS POSTERIORES. VEDAÇÃO.

O pagamento ou crédito de juros sobre capital próprio a acionista ou sócio representa faculdade concedida em lei, que deve ser exercida em razão do regime de competência. Incabível a deliberação de juros sobre capital próprio em relação a exercícios anteriores ao da deliberação, posto que os princípios contábeis, a legislação tributária e a societária rejeitam tal procedimento, seja pela ofensa ao regime de competência, seja pela apropriação de despesas em exercício distinto daquele que as ensejou.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PAGAMENTO DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO NO CAPITAL SOCIAL.

Os juros sobre capital próprio que são dedutíveis na apuração do resultado tributável são somente os que são pagos ou creditados individualizadamente a cada titular, sócio ou acionista a título de remuneração do capital. Não se enquadram como tal e são indedutíveis os juros pagos ou creditados que excederem ao que beneficiário teria direito de acordo com sua participação no capital social da empresa.

AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO.

Nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, é cabível a imputação da multa de ofício na lavratura de auto de infração, quando inexistente qualquer das hipóteses de suspensão de exigibilidade previstas na legislação.

MULTA QUALIFICADA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO ENTRE EMPRESAS LIGADAS SEM PAGAMENTO.

Operações empreendidas no universo de um mesmo grupo econômico, com transferência de ações com sobrepreço para integralizar o capital social de uma empresa de papel, sem sacrifício de ativos, sem pagamento pelo sobrepreço, que foi criado artificialmente e especificamente para consumir o aproveitamento de uma despesa fictícia, implicam na presença dos elementos volitivo e cognitivo, caracterizando o dolo na conduta que ultrapassa o tipo objetivo da norma tributária e é apenado com a qualificação da multa de ofício.

INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA.

A partir das alterações no art. 44, da Lei nº 9.430/96, trazidas pela MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, em função de expressa previsão legal deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração e independentemente da imputação da multa de ofício exigida em conjunto com o tributo.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM NÃO DEMONSTRADO. IMPROCEDÊNCIA.

A caracterização da solidariedade obrigacional prevista no inciso I, do art. 124, do CTN, prescinde da demonstração do interesse comum de natureza jurídica, e não apenas econômica, entendendo-se como tal aquele que recaia sobre a realização do fato que tem a capacidade de gerar a tributação.

SUJEIÇÃO PASSIVA. MULTA QUALIFICADA. RESPONSABILIDADE ATRIBUÍDA A ADMINISTRADOR DA PESSOA JURÍDICA. ART. 135, III, DO CTN. POSSIBILIDADE.

A cominação da penalidade qualificada baseada em conduta dolosa que denote sonegação, fraude ou conluio com repercussões, em tese, na esfera criminal, ensejam a responsabilização dos administradores da pessoa jurídica à época da ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária em questão. (Número da decisão: 1402-002.204)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Exercício: 2004

IRPJ. CSLL. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. NATUREZA JURÍDICA. DESPESAS FINANCEIRAS.

Os juros sobre o capital próprios pagos ou creditados a titular, sócio ou acionista têm natureza jurídica de despesa financeira, e não de lucros nem de dividendos.

IRPJ. CSLL. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. CRÉDITO OUPAGAMENTO EM VALOR NÃO PROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO DO SÓCIO NO CAPITAL SOCIAL. INDEDUTIBILIDADE.

Sendo os juros sobre a capital própria remuneração do capital aplicado pelo titular, sócios ou acionistas na pessoa jurídica, o crédito ou pagamento individualizado mente para cada um deve ser proporcional a sua participação no capital social da pessoa jurídica. A parcela excedente não configura remuneração a esse título e, portanto, não pode se beneficiar da dedutibilidade conferida aos juros sobre o capital. (Número da decisão: 1301-000.480)

Em relação ao tratamento dos JCP distribuídos desproporcionalmente para fins de incidência de contribuições previdenciárias, vejam-se os seguintes julgados:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

RECURSO DE OFÍCIO. NÃO CONHECIMENTO. LIMITE DE ALÇADA VIGENTE. PORTARIA MF Nº 2, DE 17 DE JANEIRO DE 2023. SÚMULA CARF Nº 103.

A Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023, estabelece o atual limite de alçada para interposição de recurso de ofício, sendo este de R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais). Nos termos da Súmula CARF nº 103, para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. NÃO CONHECIMENTO DE ALEGAÇÕES SUSCITADAS EM RECURSO QUE NÃO FORAM APRESENTADAS EM IMPUGNAÇÃO. NÃO CONHECIMENTO DAS PROVAS APRESENTADAS SOMENTE EM RECURSO POR PRECLUSÃO.

Nos termos do art. 14 do Decreto nº 70.235/72 a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento, devendo nela conter, conforme disposto no art. 16, inciso III, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. Estabelece, ainda, o art. 17 do referido Decreto que se considerará não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. Consideram-se, portanto, preclusas as provas e alegações da contribuinte em recurso voluntário que não integraram a impugnação do lançamento.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PAGAMENTO DESPROPORCIONAL. DESCARACTERIZAÇÃO PELA FISCALIZAÇÃO. NATUREZA DE REMUNERAÇÃO APONTADA PELO TRABALHO FISCAL. CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Constatando a fiscalização que houve pagamento de remuneração para sócios ou acionistas, contribuintes individuais, a qualquer título, tem-se a incidência de contribuições previdenciárias. Os Juros sobre Capital Próprio - JCP não podem ser pagos de forma desproporcional. Valores pagos ou creditados aos sócios ou acionistas a título de JCP, além do que lhes seria devido pela aplicação do percentual correspondente a participação de cada um no capital social, devem sofrer a incidência de contribuição previdenciária. (Número da decisão: 2202-010.025)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

PRELIMINAR. NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NÃO OCORRÊNCIA

A decisão foi fundamentada, não havendo que se falar em nulidade quando o julgador proferiu decisão devidamente motivada, explicitando as razões pertinentes à formação de sua livre convicção.

NULIDADE MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO

A vedação do art. 146 do CTN acontece diante de um mesmo cenário fático, do mesmo contribuinte e em relação a período já fiscalizado, em que a autoridade fiscal não pode se valer de duas formas distintas de apurar a matéria tributária e a respectiva base de cálculo. Entretanto, o ordenamento jurídico pátrio permite que, em períodos de apuração diferentes, ocorram mudanças nos fundamentos da autuação, até porque no Direito podem ocorrer mudanças interpretativas em virtude da sua construção dialética. Não há engessamento da atividade tributante por conta do dispositivo do art. 146 do CTN, haja vista o dever de proceder ao lançamento da forma estabelecida pelo art. 142 do CTN.

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. DISTRIBUIÇÃO DESPROPORCIONAL. NATUREZA DISTINTA DOS DIVIDENDOS

A partir da distinção estabelecida pelo STJ quanto a natureza jurídica dos JCP e do dividendo, não se justifica que a distribuição dos JCP não obedeça a proporção existente no capital social investido, razão porque não é possível a aplicação da possibilidade contida na norma do art. 1007 do Código Civil que permite a distribuição de lucros de forma desproporcional, em virtude de acordo de negociação entre os sócios. Súmula CARF nº 108 JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Número da decisão: 2401-006.067)

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 constitua 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. (Número da decisão: 2102-003.593)

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

PEDIDO NÃO FORMULADO EM IMPUGNAÇÃO. CONHECIMENTO PARCIAL DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

O pedido que não foi formulado na impugnação não pode ser trazido para análise apenas na fase recursal por já ter sido atingido pela preclusão.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PAGAMENTO A ADMINISTRADORES EM DESACORDO COM A LEI. NATUREZA SALARIAL.

A parcela dos valores pagos a título de juros sobre o capital próprio a administradores da empresa, em valor superior à atribuída aos demais acionistas, presta-se a retribuir o trabalho e tem natureza de pró-labore, estando sujeita à incidência de contribuições previdenciárias.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. INCOMPETÊNCIA DO CARF. SÚMULA CARF Nº 28.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. (Número da decisão: 2202-011.275)

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2002 a 31/12/2002

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO, NATUREZA JURÍDICA DE DESPESA FINANCEIRA. PAGAMENTO DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO DO SÓCIO NO CAPITAL SOCIAL IMPOSSIBILIDADE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES SOBRE O EXCESSO.

A natureza jurídica dos Juros Sobre Capital Próprio é de despesa financeira para a empresa e de receita para o sócio beneficiário. Os valores pagos ou creditados aos sócios a título de Juros Sobre Capital Próprio, além do que lhes seria devido pela aplicação do percentual correspondente a participação de cada um no capital social, devem sofrer a incidência de contribuição previdenciária, por representar pró-labore indireto.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/12/2002 a 31/12/2002

CONVENÇÕES PARTICULARES OPOSIÇÃO À FAZENDA PÚBLICA, INADMISSIBILIDADE.

Salvo disposição em contrário, não tem validade as convenções particulares firmadas para afastar o pagamento de tributos. RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO. (Número da decisão: 2401-001.504)

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 31/10/2007 a 31/12/2008

RECURSO VOLUNTÁRIO. MATÉRIA ESTRANHA À LIDE. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece do recurso voluntário que aborda matéria que não tenha relação direta com o lançamento.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. ANÁLISE EM SEDE RECURSAL. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO CONHECIMENTO. CONSUMATIVA.

Não sendo matéria de ordem pública, resta prejudicada a análise de matéria não suscitada na impugnação, por força do artigo 17, do Decreto nº 70.235/72 restando configurada não a preclusão consumativa, o que conduz ao não conhecimento do recurso interposto.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PAGAMENTO A SÓCIOS EM DESACORDO COM A LEI. NATUREZA REMUNERATÓRIA.

A parcela dos valores pagos a título de juros sobre o capital próprio excedente ao montante que poderia ser pago em conformidade com a legislação, presta-se a retribuir o trabalho e não o capital, estando sujeita à incidência de contribuições previdenciárias. (Número da decisão: 2101-003.123)

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/09/2009 a 31/12/2010

PEDIDO DE PERÍCIA. REQUISITOS LEGAIS. DESATENDIMENTO.

Considera-se não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos legais.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SIMULAÇÃO ABSOLUTA.

A conduta consistente em ocultar o pagamento de remuneração a pessoas físicas, conferindo a essa remuneração a roupagem enganosa de um pagamento realizado em contrapartida de um serviço prestado por pessoa jurídica, implica a ação dolosa de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária acerca da ocorrência dos fatos geradores das contribuições destinadas a entidades e fundos, incorrendo, assim, a autuada na conduta típica da sonegação. MULTA QUALIFICADA. Comprovada a ocorrência de simulação, correta a aplicação da penalidade qualificada prevista no art. 44, inciso I e § 1º, da Lei n.º 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONTRIBUIÇÃO DE 15% SOBRE NOTA FISCAL OU FATURA DE COOPERATIVA DE TRABALHO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 595.838/SP.

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 595.838/SP, no âmbito da sistemática do art. 543-B do Código de Processo Civil (CPC), declarou a inconstitucionalidade _ e rejeitou a modulação de efeitos desta decisão _ do inciso IV, do art. 22, da Lei nº 8.212, de 1991, dispositivo este que previa a contribuição previdenciária de 15% sobre as notas fiscais ou faturas de serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

ASSUNTO: DISTRIBUIÇÃO DO JCP DESPROPOCIONAL À PARTICIPAÇÃO NO CAPITAL SOCIAL.

De acordo com o decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.200.492-RS, submetido à sistemática do art. 543 C do CPC/73, "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." Os pagamentos efetuados aos sócios no percentual que extrapola sua participação societária, deve ser considerado remuneração para fins de incidência de contribuição social.

MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

A divergência na qualificação jurídica do fato não pode ser equiparado ao evidente intuito de fraude para efeito de aplicação da multa agravada prevista no artigo 44, II da Lei nº 9.430/96. (Número da decisão: 2202-003.610)

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/02/2009 a 30/04/2009

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PAGAMENTO A ADMINISTRADORES EM DESACORDO COM A LEI. NATUREZA SALARIAL.

A parcela dos valores pagos a título de juros sobre o capital próprio a administradores da empresa, em valor superior à atribuída aos demais acionistas, presta-se a retribuir o trabalho e tem natureza de pró-labore, estando sujeita à incidência de contribuições previdenciárias. (Número da decisão: 2202-011.072)

No presente caso, soma-se ao fato da distribuição ter se dado de maneira desproporcional a inexistência de registros contábeis aptos a demonstrar a intenção da empresa de realizar pagamento de JCP relativamente a períodos anteriores. Neste sentido, manifestou-se a decisão recorrida (fl. 395-397):

No caso, ao deixar de provisionar o montante dos JCP e de apropriar os valores respectivos como despesas financeiras, a empresa não reconheceu, contabilmente, a existência de juros sobre o capital próprio a serem distribuídos

aos sócios. Assim sendo, ao efetuar o crédito de valores “não reconhecidos contabilmente e não distribuídos” em exercícios anteriores juntamente com os valores do exercício atual e, ao apropriá-los integralmente como despesas no ano do pagamento dos JCP, a empresa violou o princípio da competência e modificou o resultado deste exercício.

Conseqüentemente, entende-se que a obediência ao regime de competência é condição necessária tanto para a dedução do JCP do lucro real, como para a apuração dos valores a serem distribuídos ou creditados a título de JCP aos sócios da fiscalizada, sob pena de a contabilidade não espelhar a real situação da empresa.

Se tivesse havido o provisionamento contábil dos JCP, o pagamento destas provisões de exercícios anteriores não afetaria o resultado do exercício em que se efetivou o pagamento. Se assim ocorresse, existiria apenas uma mutação patrimonial, ou seja teria havido uma redução do Ativo (pela saída do numerário do caixa ou banco conta corrente) e uma redução do Passivo (pelo pagamento da obrigação escriturada).

Segundo exposto no Relatório Fiscal, não foi o que ocorreu. Não observado o princípio contábil da competência, o resultado do exercício de 2010 foi indevidamente afetado por despesas de exercícios anteriores que não foram provisionadas.

[...]

[...] embora a impugnante alegue que a apuração dos valores a serem distribuídos ou creditados a título de JCP deva levar em conta os anos anteriores, na prática os fatos revelam que em nenhum momento demonstrou a intenção de realizar pagamento posterior de um resultado já obtido.

[...]

Saliente-se, quanto aos argumentos expostos na peça impugnatória, na parte que trata da “Desnecessidade de Contabilização dos Eventos e da Impossibilidade de Exigência de que o Contrato Social disponha sobre os Critérios para a Distribuição de Juros Sobre Capital Próprio”, que a contabilidade faz prova a favor do sujeito passivo (art. 206 do Código Civil, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002).

Por outras palavras, a inexistência de registros contábeis e demais subsídios (previsão contratual) que demonstrem a intenção da empresa de realizar pagamento de JCP relativamente a períodos anteriores, levou a autoridade lançadora a concluir, de forma fundamentada, que a empresa utilizou-se apenas de um subterfúgio para realizar pagamentos maiores aos seus sócios sob o título de JCP, quando na verdade se trata de remuneração que, nos termos da lei, deve sofrer a incidência da contribuição previdenciária.

Não se confunde a questão aqui analisada com o tratamento concedido à distribuição desproporcional de lucros. A este respeito, é esclarecedor o voto do conselheiro Cleberson Alex Friess, no Acórdão n.º 2102-003.593:

[...]

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 Campbell 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).
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.

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.

[...]

Deste modo, deve ser mantida a decisão recorrida neste aspecto.

Da multa pelo descumprimento de obrigações acessórias

O recorrente pede que sejam revistas as multas. Conquanto sua argumentação a respeito de violação ao direito de defesa em decorrência de equívoco cometido pela fiscalização na indicação do dispositivo legal da multa não mereça prosperar, deve-se aplicar ao presente caso o princípio da consunção. No presente caso, foram lançadas as seguintes multas pelo descumprimento de obrigação acessória:

- a) CFL 30: por deixar a empresa de preparar folhas de pagamento de todas as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados que lhe prestaram serviços;
- b) CFL 34: por deixar a empresa de lançar em títulos próprios de sua contabilidade de forma discriminada os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias; e
- c) CFL 59: por deixar a empresa de arrecadar, mediante desconto, as contribuições dos segurados contribuintes individuais a seu serviço.

Com a edição da MP 449/2008, o lançamento das contribuições previdenciárias passou a sujeitar-se à multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, incidente sobre o valor total ou a diferença do tributo não recolhido. Assim, quando o contribuinte pratica atos

meramente reflexos do descumprimento da obrigação principal, não pode ser novamente penalizado, desde que tenha ocorrido o lançamento correspondente dessa obrigação.

Afinal, o contribuinte deixou de cumprir as obrigações acessórias — como reter a contribuição do segurado, incluí-la na folha de pagamento e registrá-la na contabilidade — por entender que a verba em questão não integrava a base de cálculo das contribuições previdenciárias. No lançamento de ofício da obrigação principal, já lhe é aplicada a multa prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, a qual abrange todas as penalidades decorrentes da falta de recolhimento.

Neste sentido, o seguinte precedente:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

ALIMENTAÇÃO IN NATURA. FORNECIMENTO DE TICKET REFEIÇÃO. DESNECESSIDADE INSCRIÇÃO PAT. NÃO INCIDÊNCIA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SÚMULA CARF nº 213.

Não integram o salário-de-contribuição os valores relativos à alimentação in natura fornecida aos segurados empregados, mesmo que a empresa não esteja inscrita no Programa de alimentação do Trabalhador. O ticket alimentação, por se assemelhar ao fornecimento da alimentação in natura, merece igualmente ser excluído da base de cálculo do lançamento. Súmula CARF nº 213.

PAGAMENTO DE ALUGUEL. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ÔNUS DA PROVA QUE NÃO SE DESINCUMBIU O CONTRIBUINTE. PROVA INTEMPESTIVA. PRECLUSÃO CONSUMATIVA.

Compete ao contribuinte o ônus da prova dos fatos constitutivos de seu direito, nos termos do artigo 373 do CPC, de comprovar que os valores foram pagos a título de locação do imóvel comercial que funciona a sede da empresa, para fins de não incidência de contribuição previdenciária. Os documentos devem ser apresentados pelo contribuinte juntamente com a impugnação, salvo quando houver algum fato impeditivo.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SAT/GILRAT. ATIVIDADE PREPONDERANTE. REENQUADRAMENTO. POSSIBILIDADE.

A contribuição da empresa para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT), incidente sobre as remunerações pagas ou

creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos, possui alíquota variável (1%, 2% ou 3%), aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pela atividade preponderante de cada CNPJ. O enquadramento nos correspondentes graus de risco é de responsabilidade da contribuinte, devendo ser feito mensalmente com base na CNAE, competindo à Receita Federal rever, a qualquer tempo, o autoenquadramento realizado pelo contribuinte e, verificado erro em tal tarefa, proceder à notificação dos valores eventualmente devidos.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. EXISTÊNCIA DE SANÇÃO ESPECÍFICA. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.

Constatada a existência de cominação de penalidade específica, não cabe a aplicação da penalidade genérica por descumprimento de obrigação acessória. Identificado nexos de dependência entre condutas, a penalidade relativa ao delito fim absorve a punição que seria devida em face do delito meio.

MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

É devida a multa de ofício, no percentual de 75%, sobre a totalidade ou diferença do imposto ou contribuição, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, nos termos do inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430 de 1996.

(Número da decisão: 2201-012.099)

Portanto, devem ser afastados os lançamentos das multas CFL 30, 34 e 59.

Conclusão

Por todo o exposto, rejeito as nulidades suscitadas e, no mérito, dou parcial provimento aos recursos para cancelar o lançamento das multas CFLs 30, 34 e 59.

Assinado Digitalmente

Thiago Álvares Feital