



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10380.723988/2013-38  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2202-003.610 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de janeiro de 2017  
**Matéria** Contribuições Previdenciárias  
**Recorrente** SMAFF NORDESTE VEÍCULOS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**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 n° 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 n° 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar. No mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para: a) excluir da tributação as contribuições previdenciárias devidas pela pessoa jurídica contratante de serviços prestados por segurados contribuintes individuais de cooperativa de trabalho, bem como as respectivas obrigações acessórias; e b) desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, apenas em relação à distribuição desproporcional de Juros sobre o Capital Próprio (JCP); vencidos os Conselheiros Júnias Roberta Gouveia Sampaio (Relatora) e Martin da Silva Gesto, que deram provimento parcial ao recurso em maior extensão para também excluir da tributação a distribuição de Juros sobre o Capital Próprio (JCP) efetuada em excesso à proporção do capital social; vencido ainda o Conselheiro Dilson Jatáhy Fonseca Neto que deu provimento parcial ao recurso em maior extensão para também excluir da tributação toda a distribuição de Juros sobre o Capital Próprio (JCP). Foi designado o Conselheiro Marcio Henrique Sales Parada para redigir o voto vencedor, na parte em que foi vencida a Relatora.

(Assinado digitalmente)

MARCO AURELIO DE OLIVEIRA BARBOSA - Presidente.

(Assinado digitalmente)

JÚNIA ROBERTA GOUVEIA SAMPAIO- Relatora.

(Assinado digitalmente)

MARCIO HENRIQUE SALES PARADA - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Júnias Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatáhy Fonseca Neto, Martin da Silva Gesto, Rosemary Figueroa Augusto, Cecília Dutra Pillar, José Alfredo Duarte Filho e Marcio Henrique Sales Parada.

## Relatório

Por bem sintetizar os fatos até a decisão de primeira instância, reproduzo o relatório do acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém (PA):

*Trata-se de impugnação em resistência aos Autos de Infração abaixo relatados, lavrados em face da Interessada, já qualificada nos autos, referentes à incidência de Contribuições Previdenciárias, Contribuições destinadas a outras entidades e fundos e multas pelo descumprimento de obrigações acessórias.*

*Transcreve-se a parte do Relatório Fiscal que descreve o objeto de cada Auto de Infração.*

Auto de Infração (AI) nº **51.037.417-4** (Período de 01/2009 a 12/2010), referente às contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados remunerados por meio de empresa interposta, correspondendo à parcela devida pela empresa e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho.

Auto de Infração (AI) nº **51.037.420-4**, referente a contribuições devidas aos Terceiros (SALÁRIO EDUCAÇÃO, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE), incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados remunerados por meio de empresa interposta.

Auto de Infração (AI) nº **51.037.419-0** de contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados remunerados por meio de empresa interposta, correspondendo à parcela devida por esses segurados.

Auto de Infração (AI) nº **51.037.421-2** (Período de 01/2009 a 12/2010), referente às contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais, correspondendo à parcela devida pela empresa e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho. Este Auto Infração refere-se aos demais fatos geradores apurados na ação fiscal. Auto de Infração (AI) nº **51.037.423-9**, referente a contribuições devidas aos Terceiros (SALÁRIO EDUCAÇÃO, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE), incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados remunerados por meio de empresa interposta. Este Auto Infração refere-se aos demais fatos geradores apurados na ação fiscal.

Auto de Infração (AI) nº **51.037.422-0** de contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais remunerados por meio de empresa interposta, correspondendo à parcela devida por esses segurados. Este Auto Infração refere-se aos demais fatos geradores apurados na ação fiscal. (grifo do relator)

*Também foram lançadas as seguintes multas pelo descumprimento de obrigações acessórias, relatadas nos seguintes Autos de Infração:*

AI DEBCAD **51.037.384-4** – Deixar a empresa de exibir qualquer documento ou livro relacionados com as contribuições previstas na Lei 8.212/91 ou apresentar documento ou livro que não atenda as formalidades legais exigidas, que contenha informação diversa da realidade ou que omita a informação verdadeira.

AI DEBCAD **51.037.385-2** – 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.

AI DEBCAD **51.037.416-6** – Deixar a empresa de prestar a Receita Federal todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse da mesma, na forma por ele estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização.

AI DEBCAD **51.037.418-2** – Apresentar a empresa GFIP com informações incorretas ou omissas.

*Notícia a autoridade lançadora que o Relatório Fiscal, fls. 9/97, foi dividido em três partes:*

PRIMEIRA PARTE - relativa aos Autos de Infração pelo descumprimento de obrigação principal normal (quota patronal, segurados e terceiros) pelo pagamento por meio de empresa interposta de segurados empregados caracterizados durante a ação fiscal.

SEGUNDA PARTE - relativa aos Autos de Infração pelo descumprimento de obrigação principal normal (quota patronal, segurados e terceiros) referente a demais fatos geradores.

TERCEIRA PARTE relativa aos Autos de Infração de obrigação acessória.

*O procedimento fiscal foi aberto com objetivo de averiguar a natureza de despesas com gestão administrativa e assessoria contabilizadas pelo sujeito passivo. Verificou-se que os serviços eram prestados por Prática Serviços – Empresa Gestora de Administração e Vendas S/S Ltda., inscrita no CNPJ sob n. 10.683.275/0001-20, com sede em Valparaíso de Goiás – Goiás e que esta empresa era utilizada para intermediar pagamentos*

*efetuados pelo contribuinte a segurados empregados que lhe prestavam serviços.*

Resumidamente, estes segurados eram admitidos como sócios da Prática com a finalidade de trabalhar para o sujeito passivo e outras empresas do grupo que integra. Deste modo, os rendimentos destas pessoas eram pagos na forma de lucros distribuídos pela Prática e o contribuinte se beneficiava com a redução indevida de encargos tributários e trabalhistas.

*Informa que foi aberta diligência fiscal junto a alguns (ex) sócios, que possuem domicílio fiscal em Fortaleza da empresa Prática Serviços para prestar esclarecimentos acerca da sua relação funcional com a empresa Smaff. Após transcrever, no Relatório Fiscal, parte dos depoimentos de ex-sócios conclui, neste ponto, o setor fiscal:*

“Restaram fartamente evidenciados os indícios de que os serviços de assessoria prestados pela empresa Prática Serviços ao grupo SMAFF, na realidade, tinham como fulcro dissimular uma relação trabalhista envolvendo trabalhadores que prestavam serviços ao grupo Smaff”.

*A peça fiscal relata a constituição histórica da empresa Prática:*

Inicialmente, o capital da empresa era dividido em 3 mil quotas de valor unitário igual a R\$ 1,00. A sócia Fernanda Acioly Carlos Machado Farah possuía 2.567 quotas, Márcio Antônio Carlos Machado possuía 200 quotas e o sócio Márcio Antônio Carlos Machado Júnior possuía 200 quotas. Note-se que os referidos sócios também fazem parte da sociedade da SMAFF. As quotas restantes pertenciam aos demais sócios, cada um com uma quota no valor de R\$ 1,00. Da análise das várias alterações contratuais da Prática, pode-se chegar a algumas conclusões: os diretores da SMAFF LTDA - Márcio Antônio Carlos Machado e Márcio Antônio Carlos Machado Júnior mantiveram o mesmo valor de suas quotas desde a criação da Prática (R\$ 200,00 para cada).

São frequentes as transferências de uma quota de R\$ 1,00 de titularidade da sócia Fernanda Acioly Carlos Machado Farah para sócios que ingressam na sociedade. Do mesmo modo, esta quota unitária é devolvida para a referida sócia quando estes sócios saem da sociedade. Estas transferências são registradas em alterações contratuais.

*Informa o Relatório que a empresa Prática, a despeito de ter distribuído lucros aos sócios nos exercícios de 2009 e 2010, não efetuou a entrega de DIPJ e DIRF nos citados exercícios. A SMAFF declarou o pagamento efetuado à Prática a título de serviços prestados em assessoria nos valores de R\$ 388.212,14 em 2009 e de R\$ 878.728,80 em 2010.*

*Entende o setor fiscal que ficou evidenciado que alguns gerentes desempenhavam suas funções, a princípio, como empregados formais da SMAFF.*

*Posteriormente, eram demitidos sem justa causa e continuavam a fazer o mesmo serviço sem alteração das atribuições e local de trabalho, agora como sócios da Prática. Observa que após o desligamento dos empregados que se tornaram sócios da Prática, inexistiram empregados formais que ocuparam determinados cargos de gerência. Não foram contratados novos empregados para substituir aqueles que se desligaram da empresa.*

*“A SMAFF LTDA demitia empregados que ocupavam cargos de gerência sem justa causa e dias/semanas depois os mesmos segurados assinaram alteração contratual da Prática em que são admitidos como sócios”.*

*Aduz a peça fiscal que “a simulação jurídica perpetrada pela SMAFF ao remunerar empregados por meio da empresa interposta Prática Serviços foi alvo também de reclamatória trabalhista ajuizada por Fernando Antonio Batista Bino”. O Tribunal Regional do Trabalho da 7ª Região em Fortaleza, onde tramitou a referida ação, encaminhou à Receita Federal cópia do Processo 0001586.30.2011.5.07.0014.*

*“Na sua petição inicial, o reclamante alegou que entre ele e a reclamada foi estabelecida uma relação de emprego, por prazo indeterminado, iniciada em 30/04/2008, para exercer a função de gerente de venda de veículos e que foi imposto como condição da relação de emprego, participação como sócio cotista da empresa Prática Serviços, que por sua vez prestaria serviços à reclamada nessa seara”.*

*Após discorrer sobre os elementos fáticos e jurídicos caracterizadores da relação de emprego: personalidade, onerosidade, não eventualidade e subordinação o setor fiscal concluiu “que os sócios da Prática detentores de uma quota de R\$ 1,00 atuavam como gerentes de departamentos/setores na SMAFF”. “Assim, a Fiscalização caracterizou estes trabalhadores como legítimos empregados da SMAFF LTDA”.*

*Esclarece a autoridade lançadora que “o sujeito passivo foi reiteradamente intimado a relacionar os sócios da Prática que prestaram serviços no período fiscalizado, com indicação do local e período. No entanto, negou-se a prestar as informações exigidas”. Em razão disso a apuração da base de cálculo foi realizada por arbitramento. O valor tributável referente aos segurados empregados foi aferido indiretamente pelo valor total pago pela SMAFF a Prática.*

*Foi lançada multa qualificada de 150% no Levantamento SI – Pagamento de salários de empregado por meio de empresa interposta Prática.*

*A apuração dos Autos de Infração referentes às contribuições teve como base os seguintes levantamentos:*

**Auto de Infração (AI) nº 51.037.417-4. LEV: SI – SALÁRIO EMPREGADOS PRÁTICA.**

**Auto de Infração (AI) nº 51.037.419-0. LEV: SI – SALÁRIO EMPREGADOS PRÁTICA.**

Auto de Infração (AI) nº 51.037.420-4. LEV: SI – SALÁRIO EMPREGADOS PRÁTICA.

Auto de Infração (AI) nº 51.037.421-2. LEVANTAMENTOS: AFERIÇÃO DIV RAIS DIRF C GFIP; CO – COOPERATIVA DE TRABALHO; DE – DESPACHANTE TERCEIRIZADO; FP DIVERGÊNCIA ENTRE FOLHA E GFIP; JC – JUROS CAPITAL PRÓPRIO; PF – SERVIÇOS DE PESSOA FÍSICA

Auto de Infração (AI) nº 51.037.422-0. AFERIÇÃO DIV RAIS DIRF X GFIP; FP – DIVERGÊNCIA ENTRE FOLHA E GFIP; JC – JUROS CAPITAL PRÓPRIO.

Auto de Infração (AI) nº 51.037.423-9. AF – AFERIÇÃO DIV RAIS DIRF C GFIP e FP – DIVERGÊNCIA ENTRE FOLHA E GFIP.

*Foram lançadas Contribuições Previdenciárias em razão da remuneração a contribuintes individuais por meio de pagamento irregular de juros sobre capital próprio. A apuração se iniciou com a análise realizada na contabilidade da empresa (conta Juros sobre capital próprio – 5.3.1.10.003). A Contribuinte foi intimada a apresentar documentos relacionados a esta conta, no entanto, apresentou apenas parcialmente.*

*A despeito da existência de vários sócios, fl. 79, “foram efetuados pagamentos, durante todos os meses dos exercícios de 2009 e 2010 a título de “juros sobre o capital próprio” exclusivamente às sócias Fernanda Accioly Carlos Machado Farah – CPF 619.525.591-20 e Flávia Accioly Carlos Machado - CPF 774.354.601-25”. “Note-se que os pagamentos realizados às diretoras foram efetuados em franca desproporcionalidade ao capital investido por cada sócio, em desconformidade aos parâmetros legais vigentes, conforme se verifica no ANEXO N”.*

*Diante disso, concluiu a autoridade fiscal pela descaracterização da parte dos pagamentos realizados sob a denominação de Juros Sobre Capital Próprio – JSCP, na parte paga que excedeu o que seria devido pela participação de cada sócio no capital social. Estes pagamentos excedentes foram considerados como remuneração de contribuinte individual, base de cálculo de Contribuições Previdenciárias.*

*Foi lavrada Representação Fiscal para Fins Penais, em razão da conduta apurada ser, em tese, considerada crime.*

*Na Impugnação dos Autos de Infração, DEBCAD 51.037.417-4, fls. 4.035/4.050; DEBCAD 51.037.420-4, fls. 3.938/3.953, e DEBCAD 51.037.419-0, fls. 4.002/4.017, a Interessada, por meio de seu advogado, alega, em síntese, que:*

*Tanto o lançamento das contribuições previdenciárias patronais e respectiva multa de ofício “se basearam em meras suposições”. A fiscalização não aprofundou a investigação. Não foram solicitados documentos à empresa Prática*

*Serviços – Empresa Gestora de Administração e Vendas S/S Ltda, “para comprovar o seu regular funcionamento”. Não enumera o rol de “trabalhadores que prestavam serviços ao Grupo Smaff”. Cometeu um erro o ilustre autuante “ao vincular suas conclusões em depoimentos de ex-sócios que deixaram a sociedade por algum desentendimento com os demais”. Portanto, não há provas demonstrando que a autuada incorreu nas infrações de que trata o processo administrativo. Entende que ocorreu a prática de “ato coercitivo de sanção política através da ameaça ao contribuinte da possibilidade de uma ação penal para apurar o crime de sonegação fiscal”.*

*Defende que não ocorreu a interposição pessoal e “sim a terceirização da gestão operacional de uma empresa”, sem nenhuma irregularidade, o que não autoriza a desconsideração do ato jurídico praticado entre as duas empresas.*

*“O fato de que alguns dos integrantes da empresa Prática terem participações societárias pequenas também em nada ajuda a conclusão da fiscalização, pois todos estavam exercendo seu Direito Constitucional de Livre Iniciativa”.*

*Combate o lançamento da multa qualificada, pois não houve comprovação do dolo. “O ônus da prova da simulação cabe à administração pública, pois, como é cediço, cabe a ela, e não ao contribuinte, constituir a prova que embasa o lançamento”.*

*Para reforçar suas teses, a defesa transcreve excertos de julgados administrativos e posicionamentos doutrinários. Requer a improcedência do lançamento, dado que o contribuinte agiu de acordo com a legislação e a improcedência da multa qualificada, posto inexistir evidência de fraude.*

*Na resistência aos Autos de Infração DEBCAD 51.037.384-4, fls. 3.971/3.986, e DEBCAD 51.037.385-2, fls. 3.907/3.922, a Impugnante mantém a linha de defesa acima relatada e enfatiza, em essência, que descabe qualquer manutenção da presente multa, por absoluta inocorrência do apontado pelo agente fiscal:*

*Foi lavrado o presente auto de infração pela não apresentação/escrituração de documentos relacionados aos sócios da empresa Prática como se os mesmos fossem empregados da autuante e os pagamento feitos à título de prestação de serviços à empresa Prática fossem em verdade remunerações por trabalho empregado, o que diga-se, não era possível tendo em vista se tratar de pagamento feito à empresa prestadora de serviço e não à empregado.*

*Notícia, fls. 3885/3891, que foi lavrado o Auto de Infração DEBCAD 51.037.416-6 “pela não apresentação de documentos, mesmo que de forma parcial, à fiscalização, havendo sido agravada a multa aplicada sob o manto de que empresa agiu com dolo, o que não se sustenta”. Os demais argumentos apresentados não diferem dos relatados anteriormente.*

*Ao Impugnar os Autos de Infração, DEBCAD 51.037.421-2, fls. 4.122/ 4.131; DEBCAD 51.037.423-9, fls. 4.068/4.077, e DEBCAD 51.037.422-0, fls. 4.095/4.104, a Interessada informa*

*que anexa aos autos “todos os documentos relacionados a sua regular operação, em especial aqueles relacionados à remuneração de todos os seus empregados e terceiros prestadores de serviço, confirmando a lisura da apuração das contribuições previdenciárias”. Destaca a regularidade dos recolhimentos das contribuições previdenciárias sobre a remuneração pagas a despachantes terceirizados, serviços profissionais, cooperativas de trabalho, empregados e contribuintes individuais. Requer análise pericial sobre os documentos apresentados.*

*(...).*

*Em relação aos juros sobre o capital próprio sustenta a Impugnante que a legislação não traz limitação ao pagamento desses juros em percentuais desiguais aos sócios:*

*“Pode-se afirmar que a distribuição desproporcional de Juros Sobre Capital Próprio encontra guarida no Código Civil, e, que, não havendo sua desnaturação, não há incidência de contribuição previdenciárias, vez que não se amolda no fato gerador do tributo”.*

*Requer a improcedência do lançamento e concessão dos pedidos de diligências e perícias, nos termos do art. 16, IV, do Decreto nº 70.235/72.*

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Belém julgou improcedente a impugnação em decisão cuja a ementa é a seguinte:

**PEJOTIZAÇÃO. CONTRATAÇÃO DE TRABALHADORES. EMPRESA INTERPOSTA. EFEITOS FISCAIS E PREVIDENCIÁRIOS. CONJUNTO PROBATÓRIO.**

*Se o conjunto probatório existente nos autos demonstra que a empresa optou por exigir que os empregados com cargo de gerência se tornassem sócios de outra empresa para a continuidade da prestação de serviços, tem-se o que costumeiramente se chama de “pejotização”. Para afastar a caracterização de contratação de trabalhadores por empresa interposta e seus respectivos efeitos tributários e previdenciários, a impugnante deve ultrapassar o campo das alegações e produzir provas que se contraponham as levantadas pelo setor fiscal, mormente aquelas relacionadas à existência dos elementos caracterizadores da relação de emprego, pessoalidade, onerosidade, não eventualidade e subordinação.*

**CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PAGAMENTO DE JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. PRÓ-LOBORE. CONVENÇÃO ENTRE OS SÓCIOS. NÃO Oponível AO FISCO FEDERAL.**

*Os juros sobre o capital próprio, pagos em consonância com as normas, remunera o sócio pela indisponibilidade do dinheiro enquanto investido na empresa. No entanto, se pagos sem levar em conta este investimento, ou seja, a participação societária,*

*vinculação insita ao conceito de juros sobre o capital próprio, forçoso é o reconhecimento de outra natureza jurídica a tais pagamentos e a conseqüente caracterização como pró-labore se o sócio exerce atividades administrativas dentro da empresa. Em outras palavras, a parte que ultrapassa a remuneração do capital assa a ser considerada remuneração de serviços prestados pelos sócios, se as provas existentes nos autos convergem para esta configuração. Neste contexto eventual convenção realizada entre os sócios para pagamento desproporcional de juros sobre o capital próprio não é oponível ao Fisco Federal para alterar a realidade normativa ou fática que exsurge das provas existentes nos autos.*

#### **OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. CONJUNTO PROBATÓRIO.**

*Para refutar os lançamentos que relatam o não cumprimento de obrigações instrumentais, a interessada não deve se limitar ao campo das alegações vinculadas às obrigações principais, necessário, também, a produção de provas no sentido de que as obrigações acessórias foram tempestivamente cumpridas, ainda mais quando os autos de infração referentes às obrigações principais foram integralmente mantidos*

Cientificado da decisão acima (AR fls. 4298), o contribuinte apresentou os Recursos Voluntários de fls. 4.300 à 4317 (DEB/CAD 51.037.417-4), fls. 4318 à 4335 (DEB/CAD 51.037.420-4), fls. 4336 à 4353 (DEB/CAD 51.037.419-0), fls. 4354 à 4371 (DEB/CAD 51.037.085-2), fls. 4372 à 4389 (DEB/CAD 51.037.419-6), fls. 4390 a 4407 (DEB/CAD 51.037.384-4), fls. 4408 à 4389 (DEB/CAD 51.037.403-9), fls. 4420 à 4431 (DEB/CAD 51.037.422-0 e fls. 4332 à 4443 (DEB/CAD 51.037.421-2) nos quais reitera as alegações formuladas quando da Impugnação.

Conforme mencionado pela decisão recorrida, o lançamento relativo à apresentação de GFIP com informações incorretas ou omissas (DEB/CAD 51.037.418-2) não foi objeto de impugnação. Além disso, o lançamento efetuado 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*" (DEB/CAD 51.037.385-2) não foi objeto de recurso.

É o Relatório

#### **Voto Vencido**

Conselheira JÚNIA ROBERTA GOUVEIA SAMPAIO - Relatora

Os recursos estão dotados dos pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual, deles conheço.

Conforme se verifica pelo Relatório, o trabalho fiscal centra-se em 3 questões:

a) Existência da denominada "pejotização" (contratação de empregado por meio de pessoas jurídicas para reduzir os custos previdenciários e trabalhistas)

a.1) Lançamento de obrigações acessórias relativas às contribuições sobre os empregados contratados por meio de pessoa jurídica.

a.2) Lançamento da multa agravada de 150% sobre os valores não recolhidos.

b) Lançamento de contribuições sociais devida em razão de pagamentos realizados às cooperativas de trabalho.

b.1) Lançamento de obrigações acessórias relativas às contribuições sobre os empregados contratados por meio de pessoa jurídica.

c) Distribuição de Juros sobre Capital Próprio - JCP - desproporcional e lançamento de contribuição previdenciária sobre os valores que superam a participação dos sócios no capital social.

c.1) Lançamento da multa de 150% sobre esses valores.

#### 1) PRELIMINAR

Alega a Recorrente que a recusa da DRJ em autorizar a realização de perícia nos documentos por ela juntado aos autos representa ofensa ao princípio da ampla defesa e da verdade material.

Conforme se verifica pelo Relatório Fiscal, o contribuinte foi intimado no dia 22/06/2012 para apresentar os seguintes documentos listados no Termo de Início de Ação Fiscal:

- *Balancetes contábeis*
- *Balancos patrimoniais*
- *Cartão de CNPJ de todos os estabelecimentos*
- *Contrato social e alterações*
- *Notas fiscais e contratos de prestação de serviços celebrados com a empresa PRÁTICA SERVIÇOS - EMPRESA GESTORA DE ADMINISTRAÇÃO E VENDAS S/S LTDA, CNPJ: 10.683.275/000120*
- *O contribuinte fica intimado a apresentar a apresentar os esclarecimentos a seguir **para cada nota fiscal** emitida pela PRÁTICA SERVIÇOS - EMPRESA GESTORA DE ADMINISTRAÇÃO E VENDAS S/S LTDA, CNPJ: 10.683.275/000120:*
- *Relação das pessoas (nome e CPF) que prestaram os serviços, com indicação do período, local e número de horas em que cada pessoa prestou os serviços;*

- *Relatórios produzidos pelos sócios/empregados da Prática que prestaram os serviços, com discriminação detalhada dos serviços prestados;*
- *orçamentos e documentos comprobatórios que possam ter dado origem a reembolsos de despesas (passagens aéreas, hospedagem, transporte, alimentação etc.) pagas pela contratante, assim como autorização dessas despesas pela contratante;*
- *demais relatórios produzidos pela contratada ou contratante relacionados à prestação dos serviços em questão.*
- *Com relação ao significativo montante pago à empresa PRÁTICA SERVIÇOS - EMPRESA GESTORA DE ADMINISTRAÇÃO E VENDAS S/S LTDA, CNPJ: 10.683.275/000120 a título de serviços de consultoria, explicar e comprovar documentalmente a necessidade dos referidos serviços.*
- *Informar os critérios adotados para mensurar o valor dos serviços prestados pela PRÁTICA SERVIÇOS - EMPRESA GESTORA DE ADMINISTRAÇÃO E VENDAS S/S LTDA, CNPJ: 10.683.275/000120 .*
- *Explicar a racionalidade econômica, na SMAFF NORDESTE VEÍCULOS LTDA, para a contratação da PRÁTICA SERVIÇOS EMPRESA GESTORA DE ADMINISTRAÇÃO E VENDAS S/S LTDA, CNPJ: 10.683.275/000120 , demonstrando os efeitos econômicos dos serviços.*
- *Esclarecer como a SMAFF NORDESTE VEÍCULOS LTDA demandava os serviços de consultoria da PRÁTICA SERVIÇOS - EMPRESA GESTORA DE ADMINISTRAÇÃO E VENDAS S/S LTDA, CNPJ: 10.683.275/000120 , informando inclusive os meios utilizados (reuniões, contratos, correspondências, emails, etc.) e os parâmetros relacionados nas demandas, como qualidade de atendimento, satisfação de clientes, metas de vendas dentre outras que o contribuinte deverá esclarecer.*
- *Documentação comprobatória das demandas de serviços que são objeto de esclarecimento no item anterior.*
- *Esclarecer como os resultados dos serviços de consultoria prestados pela PRÁTICA SERVIÇOS - EMPRESA GESTORA DE ADMINISTRAÇÃO E VENDAS S/S LTDA eram acompanhados pela SMAFF NORDESTE VEÍCULOS LTDA. Apresentar documentação comprobatória.*
- *Organograma da empresa e relação de todas as pessoas que ocuparam cargos demonstrados no organograma a partir de janeiro de 2009;*
- *Relação de todas as pessoas que ocuparam cargos de gerência a partir de janeiro de 2009;*
- *Atas de assembleia e de reunião de diretoria e conselho fiscal;*
- *Relatórios de auditoria interna e externa;*

- *Atas das reuniões periódicas para definição de metas e acompanhamento de resultados dos serviços prestados pela Prática;*
- *DIRF e recibo de entrega*
- *DIRPJ/DIPJ e comprovantes de entrega*
- *Livro de Inspeção do Trabalho*
- *Livro Diário*
- *Livro Razão*
- *Organograma da empresa*
- *Organograma do grupo empresarial*
- *Plano de contas*
- *Esclarecer sua relação societária com outras empresas do grupo econômico que integra, além de apresentar algumas atas de assembléia;*
- *Informações dos trabalhadores segurados empregados, contribuintes individuais, avulsos e estagiários, em meio digital, de*
- *acordo com o leiaute previsto no Manual Normativo de Arquivos Digitais (IN MPS/SRP n° 12, de 20/06/2006)*
- *Informações contábeis, em meio digital, de acordo com o leiaute previsto no Manual Normativo de Arquivos Digitais (IN MPS/SRP n° 12, de 20/06/2006)*
- *O contribuinte deverá realizar a validação do arquivo antes de entregá-lo ao Auditor-fiscal, utilizando o Sistema de Validação*

Tais documentos, embora formalmente solicitados em mais de uma oportunidade, não foram entregues. Diante das solicitações, a resposta do contribuinte foi no sentido de que não entregaria os documentos, uma vez que não era obrigado a fazer prova contra si mesmo.

Diante da mencionada recusa, a fiscalização fez o lançamento por meio de aferição indireta, utilizando-se, como base de cálculo, dos valores pagos à empresa Prática (utilizada para "pejotização" dos empregados).

Ao impugnar os Autos de Infração, o contribuinte junta uma série de documentos e requer que estes sejam submetidos à perícia, por força do princípio da verdade material. Todavia, conforme descrito, na etapa de apuração das obrigações tributárias (fase de pré- lançamento) a contribuinte se recusou a entregar os documentos o que resultou, inclusive, no lançamento de Autos de Infração por descumprimento de obrigação acessória. Sendo assim, nessa fase processual, cabe a Impugnante o ônus de demonstrar o equívoco do trabalho fiscal. Em outras palavras, não basta contestar de forma genérica o lançamento como fez a

Impugnante, ora Recorrente. Era imprescindível que ela apontasse a parte do lançamento que discorda, quais levantamentos, competências e respectivos motivos.

Ademais, conforme mencionado pela decisão recorrida, o pedido de perícia, previsto do artigo 16, IV, "*considera-se não formulado quando não houver a indicação do assistente técnico e a formulação dos quesitos*". Dessa forma, o pedido de perícia não deve ser conhecido, uma vez que foi formulado sem a obediência dos requisitos essenciais.

Em face do exposto, rejeito a preliminar.

## 2) MÉRITO

### 2.1) DA "PEJOTIZAÇÃO"

Quanto ao mérito, a Recorrente se limita a reiterar as razões expostas quando da Impugnação no sentido de que não houve fraude e que a operação era, na verdade, terceirização lícita, não se desincumbindo do ônus de demonstrar qualquer elemento probatório que pudesse suportar suas alegações.

Por outro lado, o extenso conjunto probatório trazido aos autos no trabalho fiscal deixa clara a contratação de empregados da Recorrente sob a roupagem de sócios da pessoa jurídica prática. Tais fatos, como já evidenciado no relatório, permitem concluir pela existência de vínculo de emprego diante da presença dos elementos de onerosidade, subordinação e habitualidade constantes do artigo 12 da Lei 8.212/91. Tais elementos podem ser identificados pelas seguintes situações, já descritas no relatório:

a) Foram analisadas as alterações contratuais onde restou evidenciado a existência de sócios em comum entre as empresas, as transferências de cotas de R\$ 1,00 para ex-empregados da SMAFF que passavam a ser sócios da empresa Prática e continuavam prestando serviços à Contribuinte.

b) Foram analisados documentos fiscais e reduzidos a termo os depoimentos de ex-empregados e ex-sócios confirmando que a forma de contratação desses funcionários foi alterada do regime celetista para prestação de serviços por meio da Empresa Prática Serviços.

c) Foram obtidos documentos junto ao Tribunal Regional do Trabalho da 7ª Região em Fortaleza, relativo ao Processo 0001586.30.2011.5.07.0014, movido por um dos sócios minoritário para reconhecimento do vínculo empregatício que reforçam essas constatações.

d) A empresa Prática prestava serviços exclusivamente para empresas do próprio Grupo SMAFF;

e) Ficou evidenciado que alguns gerentes desempenhavam suas funções, a princípio, como empregados formais da SMAFF. Posteriormente, eram demitidos sem justa causa e continuavam a fazer o mesmo serviço sem alteração das atribuições e local de trabalho.

Em relação à alegação da inoccorrência de interposição de empresa e "*sim a terceirização da gestão operacional de uma empresa*", tem-se que tal alegação não se sustenta em provas existentes nos autos. Isso porque, conforme corretamente apontado na decisão recorrida, as provas existentes nos autos são no sentido de que a chamada "pejotização" ocorreu nos serviços especializados ligados às atividades fim da Impugnante, portanto, o caso concreto se subsume, também, a Súmula 331 do Tribunal Superior do Trabalho:

*A contratação de trabalhadores por empresa interposta é ilegal, formando-se o vínculo diretamente com o tomador dos serviços, salvo no caso de trabalho temporário.*

## 2.2) DA MULTA AGRAVADA

Alega a Recorrente que não houve, no caso dos autos, dolo fraude ou simulação, mas mera divergência quanto a interpretação dos conceitos da legislação de regência.

Nesse ponto, como já extensamente demonstrado pelo trabalho fiscal e pela decisão recorrida, entendo que resta claramente demonstrada a simulação da qualidade de "sócios" por parte da Recorrente para se esquivar das suas obrigações tributárias e trabalhistas.

Sendo assim, considero correto o procedimento fiscal e a decisão recorrida, devendo ser mantida a penalidade qualificada, porquanto aplicada nos exatos termos das disposições contidas 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:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;*

*(...)*

*§ 1º **O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.***

Em face do exposto, entendo correta a imputação da multa qualificada

## 2.3) DA FALTA DE RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DEVIDAS PELA PESSOA JURÍDICA CONTRATANTE DE SERVIÇOS PRESTADOS POR SEGURADOS CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS DE COOPERATIVA DE TRABALHO

A Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, em seu art. 15, I combinado com o parágrafo único assim dispõe:

*Art. 15. Considera-se:*

*I - empresa - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional;*

*Parágrafo único. Equipara-se a empresa, para os efeitos desta Lei, o contribuinte individual em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão*

*diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26.11.99)*

*Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:*

*IV - quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho. (Incluído pela Lei nº 9.876, de 26.11.99)*

Todavia, 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 da mencionada contribuição, conforme se verifica pela ementa abaixo transcrita:

*RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ARTIGO 22, INCISO IV, DA LEI Nº 8.212/91, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 9.876/99. SUJEIÇÃO PASSIVA. EMPRESAS TOMADORAS DE SERVIÇOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COOPERADOS POR MEIO DE COOPERATIVAS DE TRABALHO. BASE DE CÁLCULO. VALOR BRUTO DA NOTA FISCAL OU FATURA. TRIBUTAÇÃO DO FATURAMENTO. BIS IN IDEM . NOVA FONTE DE CUSTEIO. ARTIGO 195, § 4º, CF.*

*1. O fato gerador que origina a obrigação de recolher a contribuição previdenciária, na forma do art. 22, inciso IV da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei 9.876/99, não se origina nas remunerações pagas ou creditadas ao cooperado, mas na relação contratual estabelecida entre a pessoa jurídica da cooperativa e a do contratante de seus serviços.*

*2. A empresa tomadora dos serviços não opera como fonte somente para fins de retenção. A empresa ou entidade a ela equiparada é o próprio sujeito passivo da relação tributária, logo, típico “contribuinte” da contribuição.*

*3. Os pagamentos efetuados por terceiros às cooperativas de trabalho, em face de serviços prestados por seus cooperados, não se confundem com os valores efetivamente pagos ou creditados aos cooperados.*

*4. O art. 22, IV da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.876/99, ao instituir contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, extrapolou a norma do art. 195, inciso I, a, da Constituição, descaracterizando a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados, tributando o faturamento da cooperativa, com evidente bis in idem. Representa, assim, nova fonte de custeio, a qual somente poderia ser instituída por lei complementar, com base no art. 195, § 4º - com a remissão feita ao art. 154, I, da Constituição.*

*5. Recurso extraordinário provido para declarar a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99*

Embora a Recorrente tenha se limitado a requer a demonstração, por meio de prova pericial, de que tais valores tenham sido devidamente recolhidos, é imperiosa a aplicação do referido julgado ao caso dos autos, em razão do disposto no artigo 62, §1º inciso II, "b" da Portaria MF nº 343, de 09 de julho de 2015, RICARF:

*Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

*§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*

*I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal;*

*II - que fundamente crédito tributário objeto de:*

*a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;*

*b) Decisão do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B ou 543-C da Lei nº5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), na forma disciplinada pela Administração Tributária (grifamos)*

É importante destacar que a própria COSIT, por meio da Solução de Consulta nº 152 de 17 de junho de 2015, acatou a referida decisão e reconheceu o direito dos contribuintes a restituição dos valores indevidamente recolhidos, conforme se verifica pela ementa abaixo transcrita:

*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.*

*Em razão do disposto no art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002, na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014, e na Nota PGFN/CAT STF nº 174, de 2015, a Secretaria da Receita Federal do Brasil encontra-se vinculada ao referido entendimento.*

*O direito de pleitear restituição tem o seu prazo regulado pelo art. 168 do CTN, com observância dos prazos e procedimentos constantes da Instrução Normativa RFB nº*

*1.300, de 20 de novembro de 2012, com destaque, no caso, para os arts. 56 a 59, no que toca à compensação.*

*Dispositivos Legais: Código Tributário Nacional, art. 168; Lei nº 8.383, de 1991, art. 66; Lei nº 10.522, de 2002, art. 19; Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014; Nota PGFN/CASTF Nº 174, de 2015; Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5, de 2015.*

Em face do exposto, nesse ponto, dou provimento ao Recurso Voluntário para excluir os valores lançados em face dos montantes pagos à cooperativa de trabalho, bem como o lançamento das obrigações acessórias respectivas.

#### 2.4) DA DISTRIBUIÇÃO DO JCP DESPROPOCIONAL À PARTICIPAÇÃO NO CAPITAL SOCIAL.

O Juros sobre o Capital Próprio - "JCP" foi instituído através do Art. 9º da Lei 9.249/95, nestes termos:

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

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

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

*§ 3º O imposto retido na fonte será considerado:*

*I - antecipação do devido na declaração de rendimentos, no caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real;*

*II - tributação definitiva, no caso de beneficiário pessoa física ou pessoa jurídica não tributada com base no lucro real, inclusive isenta, ressalvado o disposto no § 4º;*

*(...).*

*§ 6º No caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real, o imposto de que trata o § 2º poderá ainda ser compensado com o retido por ocasião do pagamento ou crédito de juros, a título de remuneração de capital próprio, a seu titular, sócios ou acionistas.*

*§ 7º O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sem prejuízo do disposto no § 2º.*

Conforme se observa pelo Relatório Fiscal, os valores pagos a título de Juros sobre o Capital Próprio - JCP foram desconsiderados pela fiscalização porque foram distribuídos desproporcionalmente à participação dos sócios no capital social da empresa.

A Recorrente alega que não há qualquer vedação legal à distribuição do JCP desproporcional, uma vez que, tendo em vista que esses possuem a natureza de dividendos, tal distribuição estaria expressamente permitida pelo artigo 1007 do Código Civil que assim dispõe:

*“Art. 1007. **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 media do valor das quotas”(destacamos).*

Embora a regra seja a distribuição dos dividendos proporcional as respectivas quotas, tendo em vista a natureza contratual das sociedades limitadas, as relações entre os sócios podem pautar-se nas disposições de vontade destes, sem maiores rigores. Sendo a sociedade limitada contratual (não institucional), a margem para negociações entre os sócios é maior.

Disto se depreende que o Código Civil aceita e legitima a distribuição desproporcional dos dividendos à participação de cada sócio no capital social, desde que todos recebam parcela do lucro.

Embora a referida norma conste do capítulo relacionado às sociedades simples, se aplica também às sociedades limitadas, uma vez que, conforme previsto no artigo 1.053 do Código Civil, na falta de normas que disciplinem a sociedade limitada, aplicam-se àquelas das sociedades simples. Nesse sentido, importante mencionar a Receita Federal já se manifestou, na Solução de Consulta Disit 6 – nº 46 de 24 de Maio de 2010, sobre a possibilidade de distribuição desproporcional de lucros ao sócio, desde que obedecidas normas de regência quanto a tributação.

*"SOLUÇÃO DE CONSULTA No- 46, DE 24 DE MAIO DE 2010*

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF*

*EMENTA: **DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS** AOS SÓCIOS. ISENÇÃO.*

*A distribuição de lucros aos sócios é isenta de imposto de renda (na fonte e na declaração dos beneficiários), **contanto que sejam observadas as regras previstas na legislação de regência, atinentes à forma de tributação da pessoa jurídica.** Estão abrangidos pela isenção os lucros distribuídos aos sócios de forma desproporcional à sua participação no capital social, desde que tal distribuição esteja devidamente estipulada pelas partes no contrato social, em conformidade com a legislação societária.*

*DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei Nº 9.249/1995, art. 10; Decreto Nº 3.000/1999 -Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, art. 39, inc. XXIX; Lei Nº10.406/2002, arts. 997, incs. IV e VII, 1.007,*

*1.008, 1.053 e 1.054; IN No- 93/1997, art. 48, caput, e §§ 1º a 8º.*  
(grifamos)

Dessa forma, se partimos do pressuposto que o Juros sobre Capital Próprio é espécie de dividendo, como defendido pela Recorrente, deveríamos admitir que sua distribuição não precisaria se submeter a regra da proporcionalidade ao capital social dos sócios.

A doutrina, ao tratar do JCP, diverge quanto a sua natureza jurídica. Para alguns os dividendos e o Juros sobre Capital Próprio apresentam pressupostos distintos e outros entendem, assim como a Recorrente, que ambos possuem o mesmo pressuposto essencial. De acordo com FABIO ULHÔA COELHO:

*"no plano conceitual, cada espécie remunera o investimento por motivos próprios. Enquanto os juros remuneram o investidor pela indisponibilidade do recurso, os dividendos remuneram-no pelo os dividendos remuneram-nos pelo particular sucesso do empreendimento social. (...) A limitação dos juros sobre capital próprio a TJLP, estabelecida pelo legislador tributário (Lei.nº 9.249/95,art. 9º, caput), estabelece uma equivalência genérica entre a remuneração do acionista e a que ele normalmente encontraria no mercado, caso destinasse o mesmo recurso a investimento diversos. Os dividendos, representam, por sua vez, a remuneração prestada pelo investimento, pelo sucesso da empresa explorada pela Companhia. (COELHO, Fabio Ulhôa - Curso de Direito Comercial, 9ª edição, São Paulo, Saraiva, 2006, vol.2, p. 342-343)*

Para outros, como NELSON EIZIRIK, os Juros sobre o Capital Próprio possuem a mesma natureza jurídica de dividendos pois:

*"o pagamento de juros sobre o capital próprio e a distribuição de dividendos apresentam o mesmo pressupostos essencial, qual seja, a existência de lucros distribuíveis pela sociedade. Isso significa que os juros sobre o capital próprio e os dividendos possuem a mesma natureza jurídica, qual seja, a distribuição de resultados auferidos pela companhia a seus acionistas. Com efeito, caso os juros sobre o capital próprio não tivessem essa natureza, poderiam ser pagos havendo ou não lucro. (EIZIRIK, Nelson - A Lei das S/A Comentada, São Paulo: Quartier Latin, 2011, vol. 4, p. 104)*

Todavia, independente das discussões doutrinárias sobre o tema, a questão da natureza jurídica dos Juros sobre o Capital Próprio - JCP foi analisada pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.200.492-RS, publicado em 22/02/2016 e submetido à sistemática do artigo 543-C. O Recurso recebeu a seguinte ementa:

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. PIS/PASEP E COFINS. INCIDÊNCIA SOBRE JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO - JCP.*

*1. A jurisprudência deste STJ já está pacificada no sentido de que não são dedutíveis da base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS o valor destinado aos acionistas a título de juros sobre o capital próprio, na vigência da Lei n. 10.637/2002 e da*

*Lei n. 10.833/2003, permitindo tal benesse apenas para a vigência da Lei n. 9.718/98. Precedentes da Primeira Turma: AgRg nos EDcl no REsp 983066 / RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 01.03.2011; AgRg no Ag 1209804 / RS, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, julgado em 16.12.2010; REsp 1018013 / SC, Rel. Min. José Delgado, julgado em 08.04.2008; REsp 952566 / SC, Rel. Min. José Delgado, julgado em 18.12.2007; REsp 921269 / RS, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 22.05.2007. Precedentes da Segunda Turma: REsp 1212976 / RS, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 9.11.2010; AgRg no Ag 1330134 / SP, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 19.10.2010; REsp 956615 / RS, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 13.10.2009; AgRg no REsp 964411 / SC, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 22.09.2009.*

*2. Tese julgada para efeito do art. 543-C, do CPC: "não são dedutíveis da base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS o valor destinado aos acionistas a título de juros sobre o capital próprio, na vigência da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003".*

*3. Recurso especial não provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.*

Embora a ementa não trate da natureza jurídica do JCP verifica-se que a *ratio decidendi* do referido recurso é a distinção entre a natureza jurídica do JCP e dos dividendos. Conforme relata o Ministro Mauro Campbell:

*No caso concreto pretende a REFINARIA DE PETRÓLEO IPIRANGA S/A deduzir da base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS o valor que destina a seus acionistas a título de juros sobre o capital próprio, invocando: a) o emprego por analogia do art. 9º caput da Lein. 9.249/95, que permite a dedução de tais valores da base de cálculo do lucro real; b) que a natureza jurídica desses valores seria a de lucro e dividendos, o que permitiria a incidência do art. 1º, §3º, V, "b", da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, que retiraram da base de cálculo do PIS e da COFINS as receitas referentes a lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição.*

Verifica-se, assim, que a causa de pedir do referido recurso, era a natureza jurídica do Juros sobre o Capital Próprio - JCP que restou assim definida pelo Ministro Mauro Campbell:

*" 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	Em relação ao beneficiário: estão sujeitos à

<i>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).</i>	<i>incidência do imposto de renda na fonte na data do pagamento do crédito ao beneficiário (art. 9º, §2º, da Lei n. 9.249/95).</i>
<i>Em relação à pessoa jurídica que paga: não são dedutíveis do lucro real (base de cálculo do imposto de renda).</i>	<i>Em relação à pessoa jurídica que paga: quando pagos são dedutíveis do lucro real (art. 9º, caput, da Lei n. 9.249/95).</i>
<i>Obedecem necessariamente ao disposto no art. 202, da Lei n. 6.404/76 (dividendo obrigatório).</i>	<i>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).'</i>
<i>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.</i>	<i>Têm como limite máximo a variação da TJLP (art. 9º, caput, da Lei n. 9.249/95).</i>
<i>Estão condicionados apenas à existência de lucros (arts. 198 e 202, da Lei n. 6.404/76).</i>	<i>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).</i>

*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.*

Sendo assim, uma vez que o STJ entendeu que os Juros sobre Capital Próprio não tem a natureza jurídica de dividendo, não seria possível aplicar a norma do artigo 1007 do Código Civil que estabelece a distribuição de lucros de forma desproporcional.

Na hipótese dos autos, a fiscalização demonstrou que o JCP desproporcional foi pago às sócias que tinham poder de administração. Além disso, a Recorrente não fez qualquer prova no sentido de demonstrar que tais valores tinham relação com os lucros apurados pela empresa e não pelo trabalho prestado pelas sócias. Sendo assim, há que se admitir o lançamento da contribuição prevista no art. 12, V, “f”, da Lei nº 8.212/91.

Dessa forma, assim como já decidido no Acórdão 2401.01504, os pagamentos efetuados aos sócios no percentual que extrapola sua participação societária, o excesso deve ser considerado remuneração para fins de incidência de contribuição social.

2.5) DA APLICAÇÃO DA MULTA AGRAVADA NA DISTRIBUIÇÃO DO JCP DESPROPORCIONAL;

O Recorrente se insurge, também, quanto a aplicação da multa qualificada de 150% por entender que não foi comprovado o "evidente intuito de fraude".

Nesse ponto, entendo correta a alegação do Recorrente. A distribuição do JCP desproporcional encontra-se devidamente escriturada. Além disso, divergência doutrinária quanto à natureza do JCP demonstra que sua conduta estava amparada por procedimento defensável. Sendo assim, entendo que não está configurada a fraude penal necessária a aplicação da multa agravada. Como esclarece MARCO AURÉLIO GRECO em sua obra planejamento fiscal:

*Outra observação a ser feita é a de que a incidência do inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, que leva à multa mais onerosa, supõe a ocorrência inequívoca do intuito fraudulento.*

*Vale dizer, não é toda e qualquer hipótese de falta de pagamento, etc. prevista no inciso I que vai levar a multa em dobro.*

*Se não houve o intuito de enganar, esconder, iludir, mas se, pelo contrário, o contribuinte agiu de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios, de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária, e se agiu na convicção e certeza de que seus atos tinham determinado perfil legalmente protegido - que levava ao enquadramento em regime ou previsão legalmente mais favorável - **não se trata de caso regulado pelo inciso II do artigo 44, mas sim de divergência de qualificação jurídica dos fatos; hipótese completamente distinta da fraude a que se refere o dispositivo.***

*A multa agravada só tem cabimento se o elemento subjetivo do tipo for a fraude no sentido de enganar, esconder, iludir etc.*

*Hipóteses de razoável e justificável divergência de qualificação jurídica não configuram a "fraude" a que se refere o inciso II. Poderão em tese configurar fraude civil ou fraude à lei, mas esta não está alcançada pelo inciso II. (grifamos)*

Além disso, o artigo 112 do Código Tributário Nacional é claro ao dispor que *"A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato"*.

Em face do exposto, entendo que a multa agravada aplicada em razão da distribuição de JCP desproporcional ao capital social deverá ser reduzida para o percentual de 75%.

#### 5) CONCLUSÃO

Em face de todo o exposto, rejeito a preliminar e, no mérito, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para excluir do lançamento relativo as contribuições previdenciárias devidas pela pessoa jurídica contratante de serviços prestados por segurados contribuintes individuais de cooperativa de trabalho, bem como as respectivas obrigações acessórias, para excluir os pagamentos efetuados aos sócios no percentual relativo a sua participação societária e reduzir a multa aplicável ao recolhimento de JCP desproporcional para 75%.

(Assinado digitalmente)

Júnia Roberta Gouveia Sampaio

**Voto Vencedor**

Conselheiro MARCIO HENRIQUE SALES PARADA - Redator Designado

Considerando o que foi registrado em Ata e no Acórdão de julgamento, este Conselheiro foi incumbido de fazer voto vencedor, em parte tendo discordado do voto da ilustre Relatora, Conselheira Júnia Roberta Gouveia Sampaio.

Meu entendimento proferido nos debates, em Sessão, foi que estando o JCP em desconformidade com a lei, "toda" a distribuição deve ser tributada e não apenas a parcela que excede a proporcionalidade com a participação no capital, de cada sócio. Citei como exemplo, para analogia, meu posicionamento já externado em relação ao PLR, quando são distribuídas mais de duas parcelas ao ano. Entendo que "todo" o PLR está em desconformidade com a lei, devendo ser tributado, e não apenas as parcelas excedentes.

Ocorre que no relatório e voto da Relatora restou consignado que o Auditor Fiscal lançou a Contribuição Previdenciária "somente sobre o excedente" à participação proporcional de cada sócio no capital, o que ela reputou correto. Se a Relatora entende que deva ser mantido o lançamento, nessa parte, não haveria divergência a ser levantada, porque mesmo sendo pelo entendimento de que deveria ser desconsiderado todo o JCP, e não apenas a parte excedente, não se pode ir além daquilo que lançou o Auditor Fiscal.

Analisando o Voto da Relatora, manifestei-me pela necessidade de opor embargos de declaração, pois foi verificada uma contradição entre as razões do voto e sua conclusão, e tratarei da questão e da desnecessidade de elaborar voto vencedor, em sede de embargos, nestes autos.

(Assinado digitalmente)

Marcio Henrique Sales Parada - Redator designado.