



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10510.721616/2011-82  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-009.453 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 6 de dezembro de 2022  
**Recorrente** VIACAO SAO PEDRO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/05/2007 a 30/11/2010

**PRÓ-LABORE. NATUREZA REMUNERATÓRIA DISTINTA DA DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. FATO GERADOR DE CONTRIBUIÇÕES.**

O pró-labore corresponde à retribuição recebida pelo sócio em decorrência do trabalho realizado na empresa integrando o salário-de-contribuição. Constitui base de cálculo da contribuição social da empresa o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestam serviços, na forma do art. 22, inciso III, da Lei nº 8.212, de 1991.

**ALIMENTAÇÃO FORNECIDA POR MEIO DE TICKET OU VALE-REFEIÇÃO OU VALE-ALIMENTAÇÃO. FALTA DE ADESÃO AO PAT. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.**

O fornecimento de alimentação “*in natura*” pelo empregador a seu pessoal, incluído neste conceito a alimentação fornecida por meio de tíquetes ou por meio de vale-refeição decorrente de alimentação-convênio, não está sujeito à incidência da contribuição previdenciária, ainda que o empregador não esteja inscrito no PAT.

**GRUPO ECONÔMICO. CONFIGURAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. LEGALIDADE.**

Os grupos econômicos podem ser de direito e de fato, podendo estes se dar pela combinação de recursos ou esforços para a consecução de objetivos comuns, sob a forma horizontal (coordenação), ou sob a forma vertical (controle x subordinação), sendo que, neste último caso, até mesmo uma ou mais pessoas físicas podem exercer o controle, direção ou administração.

É possível, à fiscalização, a caracterização de formação de grupo econômico de fato, cuja configuração dá-se pela combinação de fundamentos dispostos no art. 124, I e II, do Código Tributário Nacional (CTN), e na lei tributária específica, a saber, o art. 30, IX, da Lei nº 8.212, de 1991, implicando a responsabilização solidária das empresas integrantes, pelas obrigações decorrentes da lei tributária previdenciária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso do contribuinte, para decotar do lançamento a base de cálculo composta por despesas com alimentação; e negar provimento ao recurso do responsável solidário Bomfim – Empresa Senhor do Bomfim Ltda.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sonia de Queiroz Accioly, Leonam Rocha de Medeiros, Christiano Rocha Pinheiro, Thiago Duca Amoni (suplente convocado), Martin da Silva Gesto e Mário Hermes Soares Campos (Presidente).

## Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário do contribuinte Viação São Pedro Ltda (e-fls. 1.162/1.171), bem como do solidário Bomfim – Empresa Senhor do Bomfim Ltda com sujeição passiva lavrada (e-fls. 1.141/1.149), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interpostos por sujeitos devidamente qualificados nos fólios processuais, relativo ao inconformismo com a decisão de primeira instância (e-fls. 1.046/1.077), proferida em sessão de 26/03/2013, consubstanciada no Acórdão n.º 15-32.053, da 7.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador/BA (DRJ/SDR), que, por unanimidade de votos, julgou improcedentes os pedidos respectivos deduzidos nas impugnações próprias, mantendo o crédito tributário, cujo acórdão restou assim ementado:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/05/2007 a 30/11/2010

**GRUPO ECONÔMICO. CONFIGURAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. LEGALIDADE.**

Os grupos econômicos podem ser de direito e de fato, podendo estes se dar pela combinação de recursos ou esforços para a consecução de objetivos comuns, sob a forma horizontal (coordenação), ou sob a forma vertical (controle x subordinação), sendo que, neste último caso, até mesmo uma ou mais pessoas físicas podem exercer o controle, direção ou administração.

No presente caso, é possível, à fiscalização, a caracterização de formação de grupo econômico de fato, cuja configuração dá-se pela combinação de fundamentos dispostos no art. 124 do Código Tributário Nacional (CTN) e na lei tributária específica, a saber, o art. 30, IX, da Lei n.º 8.212, de 1991, implicando a responsabilização solidária das empresas integrantes, pelas obrigações decorrentes da lei tributária previdenciária.

**PRÓ-LABORE. FATO GERADOR.**

O pró-labore corresponde à retribuição recebida pelos sócios em decorrência do trabalho realizado para a empresa. Constitui base de cálculo da contribuição social da empresa, o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestam serviços, na forma do art. 22, inciso III, da Lei n.º 8.212/91.

**TÍQUETE ALIMENTAÇÃO EM DESACORDO COM O PAT.**

Concessão de tíquete alimentação aos segurados empregados em desacordo com a legislação que regula o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) do Ministério do Trabalho e Emprego (MTE) configura-se salário *in natura* e, por extensão, fato gerador de contribuições sociais previdenciárias.

**PAGAMENTO E COMPENSAÇÃO. TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA E PRECATÓRIOS. IMPOSSIBILIDADE.**

Nos termos do Código Tributário Nacional, somente são compensáveis os créditos de natureza tributária líquidos e certos do sujeito passivo contra a Fazenda Pública, sendo vedada a compensação e/ou pagamento de débitos tributários com Apólices da Dívida Pública ou precatórios.

**ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO. RETROATIVIDADE BENIGNA. MULTA MENOS SEVERA.**

A lei aplica-se a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. A comparação das multas para verificação e aplicação da mais benéfica somente poderá operacionalizar-se quando o pagamento do crédito for postulado pelo contribuinte ou quando do ajuizamento de execução fiscal.

**MULTA DE MORA. LIMITE DE 20%.**

O limite de 20% da multa previsto no art. 61 da Lei 9.430, de 1996, aplica-se para contribuições pagas em atraso, mas não incluídas em auto de infração, já que nos lançamentos de ofício deve ser aplicado o art. 44 dessa Lei.

**DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. ENDEREÇO CADASTRAL. INTIMAÇÃO ENDEREÇADA A ADVOGADOS. INDEFERIMENTO.**

O domicílio tributário do sujeito passivo é o endereço, postal, eletrônico ou de fax fornecido pelo próprio contribuinte à Receita Federal do Brasil para fins cadastrais. Dada a existência de determinação legal expressa em sentido contrário, indefere-se o pedido de endereçamento das intimações ao escritório dos advogados.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/05/2007 a 30/11/2010

**INCONSTITUCIONALIDADE.**

Não cabe ao órgão administrativo julgar sobre a constitucionalidade ou não de lei ou ato normativo, enquanto não expurgada do ordenamento jurídico, a norma tem presunção de constitucionalidade, motivo pelo qual cabe à autoridade fiscal cumpri-la, já que exerce atividade administrativa plenamente vinculada.

**PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO TEMPORAL.**

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

## **Do lançamento fiscal**

O lançamento, em sua essência e circunstância, para o período de apuração em referência, com autos de infração (DEBCAD ns.º 37.326.961-7, 37.326.962-5, 37.326.963-3, 37.326.964-1 e 37.326.965-0) juntamente com as peças integrativas e respectivo Relatório Fiscal juntado aos autos (e-fls. 103/104), foi bem delineado e sumariado no relatório do acórdão objeto da irrisignação, pelo que passo a adotá-lo:

Trata-se de processo que agrupa os Autos de Infração (AI) lavrados por descumprimento de obrigações tributárias principais, sob os seguintes DEBCAD ns.º: 37.326.961-7, 37.326.962-5, 37.326.963-3, 37.326.964-1 e 37.326.965-0, consolidados em 04/05/2011.

A ação fiscal foi autorizada através do MPF nº 05.2.01.00.201000511, iniciada através do Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIPF em 02/08/2010 (ciência pessoal nesta data, fl. 168) e encerrada em 18/05/2011 com a lavratura Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal (TEPF).

A tabela abaixo apresenta um resumo dos Autos de Infração que compõem o processo sob julgamento:

DEBCAD N°	Competência	Matéria	Código Levantamento	Valor Total
37.326.961-7	05/2007 a 11/2010	Contribuições previdenciárias, parte patronal, inclusive SAT/RAT, incidentes sobre a remuneração de segurados empregados e contribuintes individuais, não declaradas em GFIP.	AL e AL2 - Remuner. Indireta Alimentação; AR - Remuner. Indireta Alimentação; CI e CI2 - Contrib. Individ. fora da GFIP; CO - Glosa de compensação indevida; CR - Contrib. Individ. fora da GFIP; EM e EM2 - Empregado fora GFIP.	R\$ 288.598,69
37.326.962-5	05/2007 a 12/2008	Contribuições previdenciárias parte patronal, inclusive SAT/RAT, incidentes sobre as remunerações de empregados não declaradas em GFIP. Aferição Indireta com base na RAIS.	AI - Remuneração na RAIS e AI2 - Remuneração da RAIS	R\$ 51.892,06
37.326.963-3	05/2007 a 08/2010	Contribuições previdenciárias dos segurados empregados e contribuintes individuais, incidentes sobre as suas remunerações não declaradas em GFIP.	AP - Desconto do Segurado; AP2 - Desconto do segurado e RP - desconto do segurado.	R\$ 28.008,25
37.326.964-1	05/2007 a 11/2010	Contribuições previdenciárias dos segurados empregados e contribuintes individuais, não declaradas em GFIP.	AL - Remuner Indireta Alimentação; AL2 - Remuner Indireta Alimentação; AR - Remuner Indireta Alimentação; CI - Contrib individ fora da GFIP; CI2 - Contrib individ fora da GFIP;	R\$ 68.833,88
37.326.965-0	05/2007 a 11/2010	Contribuições previdenciárias dos segurados empregados, incidentes sobre as suas remunerações não declaradas em GFIP. Aferição Indireta com base na RAIS.	AI - Remuneração na RAIS e AI2 - Remuneração da RAIS.	R\$ 18.892,10

Pontua a Fiscalização que, atendendo a proposição contida em relatório oriundo da Seção de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal em Aracaju, a Sra. Superintendente da 5ª Região Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil determinou a aplicação do Regime Especial de Fiscalização ao contribuinte, consistindo na exigência de comprovação sistemática do cumprimento das obrigações tributárias pelo período de 06 (seis) meses, contados da ciência do termo de início do procedimento fiscal (02/08/2010), englobando, assim as competências de agosto/2010 a janeiro/2011. Estes atos administrativos estão materializados no processo nº 10510.001526/2010-91.

Afirma que, além deste Regime Especial de Fiscalização, o presente procedimento fiscal abrange fiscalização ordinária no período de maio/2007 a julho/2010. Enquanto as contribuições previdenciárias não declaradas em GFIP ordinariamente sofrem a incidência de multa de 75%, face ao disposto no art. 35-A da Lei nº 8.212/91 c/c art. 44 da Lei nº 9.430/96, as contribuições apuradas em sede de Regime Especial de Fiscalização, têm a multa agravada para o dobro, 150% (cento e cinquenta por cento), nos termos do art. 33, § 5º c/c art. 44, I, ambos da Lei nº 9.430/96.

O item II do Relatório Fiscal traz elementos de caracterização do Grupo Econômico Bomfim. É de conhecimento público a existência do grupo econômico denominado Grupo Bomfim. O delineamento de todas as empresas integrantes deste grupo econômico é tarefa muito complexa, em razão do grande número de pessoas jurídicas

criadas, muitas delas figurando como sócias de outras tantas de forma encadeada, de forma a compor um emaranhado de CNPJ. A relação, abaixo, engloba apenas as empresas que atuam na área de transporte público de pessoas, o Hotel Fazenda Boa Luz Ltda e as pessoas jurídicas detentoras de cotas do capital social destas (holdings) e controladas, em última análise, pelo núcleo familiar integrado pelos Srs. Lauro Antonio Teixeira Menezes, sua esposa, Hulda Maria Faro Barreiros de Azevedo Menezes, seus genitores, José Lauro Menezes Silva e Gilza Maria Teixeira Menezes e por seus filhos Lauro Antonio Teixeira Menezes Filho, Guilherme Faro Teixeira Menezes e Ana Carolina Teixeira Menezes:

- BOMFIM EMPRESA SENHOR DO BOMFIM LTDA, CNPJ: 13.../0001-76, Endereço: Rua Roberto de Moraes, 91, Santos Dumont, CEP: 49.087-520 Aracaju/SE;
- LM PNEUS E TRANSPORTES LTDA, :CNPJ: 32.../0001-06, Endereço: Avenida Presidente Tancredo Neves, 7.800, Novo Paraíso, CEP: 49.080-470 Aracaju/SE;
- SÃO CRISTÓVÃO TRANSPORTES LTDA, CNPJ: 03.../0001-20, Endereço: Av. Tiradentes, 430A, Novo Paraíso, CEP: 49.082-600 Aracaju/SE;
- VIAÇÃO CIDADE DE ARACAJU LTDA, CNPJ: 05.../0001-17, Endereço: Avenida Presidente Tancredo Neves, 7.700, Novo Paraíso, CEP: 49.080-470 Aracaju/SE;
- VIAÇÃO SENHOR DO BOMFIM LTDA, CNPJ: 13.../0001-92, Endereço: Avenida Tiradentes, 250B, Novo Paraíso, CEP 49.082-600 Aracaju/SE;
- VIAÇÃO SÃO PEDRO LTDA, CNPJ: 13.../0001-70, Endereço: Av. Tancredo Neves, 2.920, Novo Paraíso, CEP: 49.080-470 Aracaju/SE;
- BOMFIM TOUR LOCAÇÕES E TURISMO LTDA, CNPJ: 02.../0001-20, Endereço: Av. Presidente Tancredo Neves, 2980, Novo Paraíso, CEP: 49080470 Aracaju/SE;
- AUTO VIAÇÃO CIDADE HISTÓRICA LTDA, CNPJ: 06.../0001-69, End.: Av. Tiradentes, 250C, bairro Novo Paraíso, CEP: 49.082-600 Aracaju/SE;
- HOTEL FAZENDA BOA LUZ LTDA, CNPJ: 02.../0001-47, Endereço: BR235, km 25, s/n, Zona Rural CEP: 49.170-000 Laranjeiras/SE;
- LM3 HOLDING S/A, CNPJ: 08.../0001-06, Endereço: Av. Tiradentes, 430, Novo Paraíso, CEP: 49.082-600 Aracaju/SE;
- ADMINISTRADORA E GESTÃO SANTO ANTONIO S/A, CNPJ: 07.../0001-98, Endereço: OTR BR 235, Km 16, s/n, Zona Rural, CEP: 49.170-000, Laranjeiras/SE;
- LA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A, CNPJ: 08.../0001-27, Endereço: Rod. BR235, Km 16, s/n, Zona Rural, CEP: 49.170-000, Laranjeiras/SE;
- ADPAR ADMINISTRADORA DE PARTICIPAÇÕES S/A, CNPJ: 10.../0001-21, Endereço: Av. Tiradentes, 430 B, Novo Paraíso, CEP: 49.082-600 Aracaju/SE;
- VETOR 8 COMUNICAÇÕES IMEDIATAS LTDA, CNPJ: 07.../0001-69, Endereço: Rua Félix Pereira, s/n, Cidade Baixa, CEP: 49.100-000 São Cristóvão/SE;
- GYROS GESTÃO EMPRESARIAL S/A, CNPJ: 09.../0001-97, Endereço: Avenida Presidente Tancredo Neves, 7.800A, Novo Paraíso, CEP: 49.080-470 Aracaju/SE;
- EXPRESS PARTICIPAÇÃO LTDA, CNPJ: 03.../0001-73, Endereço: Av. Tiradentes, 430, Novo Paraíso, CEP: 49.082-600 Aracaju/SE; e
- BRM5 Holding S/A, CNPJ: 08.../0001-82, Endereç : Avenida Presidente Tancredo Neves, 7.800, Novo Paraíso, CEP: 49.080-470 Aracaju/SE.

A partir do item 22 do Relatório Fiscal até o item 39, há uma análise dos quadros societários de cada uma das empresas do grupo econômico, concluindo que o Sr. Lauro Antônio Teixeira Menezes é quem está à frente do grupo Bomfim, sendo responsável direta ou indiretamente pelas empresas integrantes.

Relata a Fiscalização que o grande volume de empréstimos entre as empresas do grupo Bomfim revela o flagrante grau de proximidade entre elas. Vultosas quantias são emprestadas e pagas em curtos intervalos de tempo, conduzindo ao entendimento de que os valores tomados destinam-se a cobrir deficiências momentâneas de caixa. Para ilustrar o que se afirma, assinala-se que, em 01/01/2009, a empresa São Cristóvão Transportes Ltda tinha na conta de ativo de Créditos com Pessoas Jurídicas (correspondentes a empréstimos concedidos a outras empresas do grupo econômico) saldo de R\$ 1.864.015,35. No dia 31/12/2009, este saldo era de R\$ 6.146.814,71, conforme quadro abaixo transcrito do seu balancete, elaborado a partir de informações da Escrituração Contábil Digital – ECD apresentada pela empresa:

Nível	Código	Conta	Tipo	Saldo Inicial	D/C	Total Débitos	Total Créditos	Saldo Final	D/C
4	1.2.01.04	Crédito com Pessoas Jurídicas	S	1.864.015,35	D	11.352.600,60	7.069.801,24	6.146.814,71	D
5	1.2.01.04.004	Viação Cidade de Aracaju	A	193.930,29	D	8.483.941,61	5.858.037,09	2.819.834,81	D
5	1.2.01.04.005	Viação São Pedro Ltda	A	1.169.115,01	D	1.030.671,36	344.376,00	1.855.410,37	D
5	1.2.01.04.001	Bomfim Tour-LOC e Turismo Ltda	A	151.032,08	D	796.600,90	485.000,00	462.632,98	D
5	1.2.01.04.002	LM Pneus e	A	281.446,94	D	677.379,40	202.388,15	756.438,19	D

		Transportes Ltda							
5	1.2.01.04.006	Auto Viacao Cidade Historica Ltda	A	68.491,03	D	337.978,29	180.000,00	226.469,32	D
5	1.2.01.04.010	Hotel Fazenda Boa Luz Ltda	A	0		26.029,04	0	26.029,04	D

A tabela abaixo transcrita no Relatório Fiscal, corresponde a uma transcrição dos lançamentos a débito e a crédito na conta nº 1.2.01.04.004, relativa a empréstimos concedidos pela São Cristóvão Transportes Ltda a empresa Viação Cidade de Aracaju Ltda, no período de 05/01/2009 a 15/01/2009.

Data	Código Conta	Conta	D/C	Valor	Saldo	D/C	Histórico
05/01/2009	1.2.01.04.004	Viacao Cidade de Aracaju	D	24.500,00	458.449,52	D	VL REF EMPRESTIMO VCA N/DATA
05/01/2009	1.1.01.02.004	Banese - C/C 102998-8	C	24.500,00	458.449,52	D	VL REF EMPRESTIMO VCA N/DATA
06/01/2009	1.2.01.04.004	Viacao São Pedro Ltda	D	21.300,00	479.749,52	D	VL REF EMPRESTIMO VCA N/DATA
06/01/2009	1.1.01.02.004	Banese - C/C 102998-8	C	21.300,00	479.749,52	D	VL REF EMPRESTIMO VCA N/DATA
08/01/2009	1.1.01.02.004	Banese - C/C 102998-8	D	20.000,00	459.749,52	D	VL REF EMPRESTIMO VCA N/DATA
08/01/2009	1.2.01.04.004	Viacao Cidade de Aracaju	C	20.000,00	459.749,52	D	VL REF EMPRESTIMO VCA N/DATA
09/01/2009	1.1.01.02.004	Banese - C/C 102998-8	D	50.000,00	409.749,52	D	VL REF EMPRESTIMO VCA N/DATA
09/01/2009	1.2.01.04.004	Viacao Cidade de Aracaju	C	50.000,00	409.749,52	D	VL REF EMPRESTIMO VCA N/DATA
12/01/2009	1.1.01.02.004	Banese - C/C 102998-8	D	60.000,00	349.749,52	D	VL REF EMPRESTIMO VCA N/DATA
12/01/2009	1.2.01.04.004	Viacao Cidade de Aracaju	C	60.000,00	349.749,52	D	VL REF EMPRESTIMO VCA N/DATA
14/01/2009	1.1.01.02.004	Banese - C/C 102998-8	D	40.000,00	309.749,52	D	VL REF EMPRESTIMO VCA N/DATA
14/01/2009	1.2.01.04.004	Viacao Cidade de Aracaju	C	40.000,00	309.749,52	D	VL REF EMPRESTIMO VCA N/DATA
15/01/2009	1.1.01.02.004	Banese - C/C 102998-8	D	30.000,00	279.749,52	D	VL REF EMPRESTIMO VCA N/DATA
15/01/2009	1.2.01.04.004	Viacao Cidade de Aracaju	C	30.000,00	279.749,52	D	VL REF EMPRESTIMO VCA N/DATA

Em atendimento a intimações da Fiscalização, as empresas São Cristóvão Transportes Ltda e Viação São Pedro Ltda apresentaram contratos de empréstimos sem maiores formalidades: não há estipulação expressa a respeito dos prazos de pagamento e os juros cobrados são de 0,5% ao mês, percentual bem abaixo do que as instituições financeiras costumam cobrar.

No curso do procedimento fiscal, foi observado que diversos empregados laboram, indiscriminadamente, para todas empresas integrantes do grupo Bomfim, embora sejam registrados por uma delas.

Exemplificando, o Sr. Hildemar da Silva, registrado pela Bomfim Tour Locações e Turismo Ltda, ocupa a função de gerente contábil do grupo Bomfim. Internamente, no setor contábil, há empregados responsáveis pela contabilidade de cada empresa, todos subordinados a ele. O mesmo se pode afirmar do setor de pessoal, onde trabalham, por exemplo, Rafaella Klézia Piedade Santos e Valdirene Maria dos Santos, respectivamente encarregada e auxiliar do setor de pessoal. Embora registradas na empresa São Cristóvão Transportes Ltda, elas laboram em prol de todas as empresas do grupo. São muitos os exemplos de contratos únicos, vez que a maior parte das empresas do grupo ocupam a mesma sede e fazem parte da mesma estrutura organizacional.

Ainda nos itens 44 a 50 do Relatório Fiscal são apontadas outras evidências acerca da existência do grupo econômico Bomfim.

Afirma o Relatório Fiscal que foram apuradas, no presente procedimento fiscal, contribuições previdenciárias referentes a:

- Remunerações / salários de contribuição de empregados não declaradas em GFIP;
- Remunerações / salários de contribuição de contribuintes individuais pagas a título de pro labore não declaradas em GFIP;
- Despesas de alimentação dos trabalhadores sem que houvesse a comprovação de adesão ao PAT – Programa de Alimentação do Trabalhador;
- Compensações indevidas de contribuições previdenciárias; e

- Salários de contribuição aferidos indiretamente através da RAIS – Relatório Anual de Informações Sociais.

Os valores dos salários-de-contribuição e contribuições descontadas dos segurados empregados foram extraídos das folhas de pagamento e confrontados com as Guias de Recolhimento de FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP.

As remunerações pagas a título de pró-labore foram levantadas através da contabilidade, na conta 4.2.1.02.001 / PRÓ-LABORE, e a contribuição previdenciária descontada do segurado, na conta 2.1.3.10.002 / INSS S/ FOLHA DIRIGENTES, conforme demonstrado no Relatório "Relatório de Lançamento – RL" anexo ao auto de infração.

Quanto ao levantamento de alimentação, o sujeito passivo foi intimado a apresentar comprovante de adesão ao PAT referentes a todo o período fiscalizado, só apresentando o Comprovante de Inscrição datado em 16/12/2010. Com isto, a Viação São Pedro Ltda não estava inscrita ou registrada no PAT no período de janeiro/2008 a novembro/2010, caracterizando-se a alimentação fornecida aos segurados empregados como salário indireto, *in natura*, e integrando o salário-de-contribuição, consoante o disposto no art. 28, parágrafo 9º, alínea c, da Lei nº 8.212/91.

Consta ainda do relato da Fiscalização que a Viação São Pedro Ltda apresentou, nas competências de agosto/2010 a setembro/2010, GFIP com compensações de contribuições previdenciárias. Intimada a esclarecer tal procedimento indicando a origem dos créditos e a memória dos cálculos, ela apresentou termo em que afirma que promoveu a compensação das competências de 08/2010 a 09/2010 com procedimento de pagamento, com conversão em renda, lastreado com créditos do Decreto-Lei nº 6.019/43, objeto da AÇÃO DE EXECUÇÃO no Processo nº 2009.34.001396-6, em trâmite na 18ª Vara da Seção Judiciária do Distrito Federal/DF.

Pagamento e compensação são formas diversas de extinção do crédito tributário, não se confundindo (Art. 156, incisos I e II do CTN). A compensação deve obedecer às formas e condições estabelecidas em lei específica (art. 170 do CTN), *in casu*, o art. 74 da Lei nº 9.430/96. Pois bem, o art. 6º da Lei nº 10.179/2001 prevê a possibilidade de utilização de títulos da dívida pública apenas para pagamento, e não para fins de compensação. Logo, não há base legal que sustente o pleito da empresa.

Ainda que as Leis nº 10.179/2001 e 9.430/96 permitissem a utilização de títulos da dívida pública para fins de compensação, e não admitem, os únicos títulos passíveis de utilização seriam aqueles previstos no art. 2º da Lei nº 10.179/2001. Ante ao exposto, afirma a Fiscalização que os créditos utilizados nas compensações são considerados como inexistentes.

A Fiscalização verificou que alguns segurados não constavam nas folhas de pagamento apresentadas pelo contribuinte através do arquivo MANAD e nem foram declarados nas GFIP.

Em 14/03/2011 e em 12/04/2011, o contribuinte foi intimado a apresentar as remunerações pagas aos segurados que não constavam nas folhas de pagamento apresentadas. Em resposta à intimação, o contribuinte apresentou planilhas contendo informações sobre alguns trabalhadores, tais como, data de demissão, data de afastamento, período de afastamento, esclarecendo, para esses trabalhadores, o porquê de não estarem nas folhas de pagamento.

Entretanto, o contribuinte não esclareceu por que os demais segurados constantes na intimação não estavam incluídos nas folhas de pagamento, e nem apresentou as remunerações pagas aos mesmos, conforme solicitado através de intimação.

As remunerações desses segurados empregados foram aferidas com base nos Relatórios Anuais de Informações Sociais – RAIS informados pelo contribuinte e constantes no Cadastro Nacional de Informações Sociais – CNIS.

O CNIS é um sistema informatizado do INSS que é composto por dados da Previdência Social, RAIS, FGTS, PIS/PASEP, CAGED e Receita Federal, cujas informações, de acordo com o artigo 29-A da Lei 8.213/91, na redação alterada pela Lei Complementar nº 128, de 19/12/2008, servem para o cálculo do salário-de-benefício, comprovação de filiação ao Regime Geral de Previdência Social, tempo de contribuição e relação de emprego e, nos termos do artigo 19 do Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, os dados constantes no CNIS, relativos a

vínculos, remunerações e contribuições valem como prova de filiação à Previdência Social, tempo de contribuição e salários de contribuição. Respalda o presente arbitramento o artigo 33, parágrafo 3º, da Lei 8.212, de 24/07/91.

### **Das Impugnações ao lançamento e lavratura de solidariedade**

As impugnações, que instauraram o contencioso administrativo fiscal, dando início e delimitando os contornos da lide, foram apresentadas pelos recorrentes. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme bem relatado na decisão vergastada, pelo que peço vênha para reproduzir:

A Viação São Pedro Ltda foi cientificada dos lançamentos por via postal em 18 de maio de 2011, conforme assinatura no Aviso de Recebimento à fl. 670. Em 17 de junho de 2011, apresenta impugnação, fls. 744-772, alegando, em síntese, o que se relata a seguir.

#### **Do princípio da legalidade.**

O Princípio da Legalidade representa uma garantia para os administrados, pois, qualquer ato da Administração Pública somente terá validade se respaldado em Lei, em sua acepção ampla. Representa um limite à atuação do Estado, visando à proteção do administrado em relação ao abuso de poder.

#### **Da descaracterização de grupo econômico.**

O contribuinte é aquele que pratica o fato gerador, ou, em termos mais rigorosos, é a pessoa física ou jurídica que se coloca na condição de sujeito da ação descrita na hipótese de incidência tributária. Certamente não é este o caso das empresas relacionadas pelo Fiscal como integrantes do grupo econômico, posto que os fatos geradores foram praticados unicamente pela São Pedro Ltda. Frise-se que as demais empresas sequer tem conhecimento da origem destes débitos. Não tendo as empresas relacionadas qualquer participação no faturamento ou na ocorrência dos fatos geradores das obrigações ora combatidos, fere a lógica jurídico-tributária sua inclusão no pólo passivo da relação jurídica. Em suma, combatendo as fundamentações legais trazidas pelo Fiscal, fica demonstrada de plano a ilegalidade da consideração de grupo econômico, pois: há inaplicabilidade do artigo 124 na medida em que o interesse comum discriminado no inciso I do mencionado artigo, deve ser aquele vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponível, o fato gerador e não presumir que um grupo com interesses convergentes possa ser solidariamente responsável por obrigações tributárias das quais não tem sequer conhecimento; o inciso II do artigo 124 do CTN não convalida o inciso IX do artigo 30 da Lei 8.212/91, pois aquele disciplina os casos de substituição tributária; impossibilidade de utilização de legislação trabalhista bem como decisões proferidas por cortes trabalhistas para a caracterização de grupo econômico para fins tributários.

#### **Do pró-labore.**

Feita sintética abordagem sobre o significado, assim como de sua natureza jurídica, torna-se oportuno ressaltar que o pró-labore, por ser distribuição de lucros da empresa, não tem natureza salarial, logo não há motivos para ser descontado 11% de INSS. Pró-labore é expressão sinônima de distribuição de lucros, logo é vedada a incidência de qualquer encargo ou contribuição previdenciária sobre o valor recebido pelo sócio e/ou dirigente.

#### **Do pagamento de vale-alimentação – PAT.**

A imputação de recolhimento sobre valores despendidos com alimentação viola o dispositivo no Acordo Coletivo ao qual a Autuada deve observância. Isso, por si, é argumento suficiente para afastar quaisquer pretensões arrecadatórias no Estado de Direito em que vivemos. O fato da alimentação dos trabalhadores ser paga na forma de "tíquete alimentação" per si afastaria a necessidade de outras provas para que reste demonstrado que todas as despesas foram rigorosamente empregadas em refeições, sendo claro que se tratou tão somente de uma recomposição patrimonial de caráter essencial para o desenvolvimento de trabalhos corretos junto à Autuada.

#### **Dos encargos moratórios e da multa de ofício.**

Por fim, resta à Autuada manifestar seu inconformismo quanto à cobrança de juros e multa moratória pelo não recolhimento dos valores arbitrados, bem como sua indignação quanto à multa de ofício lavrada pela autuação. Decerto que a multa administrativa não se destina à punição de empresas que conduziram seus atos na certeza de observarem a lei, e o melhor aos seus funcionários. Logo, considerando o disposto no CTN, a interpretação deve ser que tratou-se de um erro escusável, sendo indevida a penalização da Autuada no valor da multa de ofício de 75%. Vale lembrar que a penalidade aplicada anteriormente prevista para essa ausência de recolhimento era a multa de mora, fixada nos termos do artigo 35 da Lei 8.212/91, em percentual variável. Para os fatos geradores anteriores ao advento da MP 449/08 não existia tal previsão, mas apenas a de aplicação de multa de mora, hoje limitada a 20% pelo artigo 61 da Lei nº 9.430/96. Assim, a multa aplicada na autuação ora combatida, deve ser reduzida para o percentual de 20%, em atendimento à legislação aplicável mais benéfica ao contribuinte.

#### **Da compensação.**

A recorrente utilizou crédito financeiro de que é detentora em Ação de Execução de Título Extrajudicial que promove em desfavor da União Federal, para extinguir suas obrigações tributárias, na forma de pagamento através de conversão em renda. Em nenhum momento foi declarado a COMPENSAÇÃO como forma de extinção das obrigações tributárias de responsabilidade da autuada e sim, PAGAMENTO ATRAVÉS DE CONVERSÃO EM RENDA, que tem natureza jurídica totalmente diversa da COMPENSAÇÃO, guardando com esta somente o resultado final, quer seja a extinção da obrigação tributária. Não existe muita dificuldade em perceber que, como já foi dito anteriormente, o procedimento adotado em nada se confunde com a COMPENSAÇÃO, razão pela qual, a insistência do agente autuador em desfigurar a natureza jurídica do procedimento adotado revela-se totalmente descabida e ilegal. Diante disto, não é excessivo afirmar que diante da falta de previsão legal, que dê competência a RFB para manifestar-se sobre a forma de extinção da obrigação tributária da Requerente, quer seja o pagamento através, de conversão em renda, o auto de infração aqui impugnado, no que toca a capitulação que trata da extinção da obrigação tributária, indevidamente tratado e denominado de COMPENSAÇÃO, é totalmente nulo.

#### **Pedidos.**

Diante do exposto, requer que a presente Impugnação seja julgada totalmente improcedente, em razão do farto fundamento jurídico esposado ao norte. Requer, por fim, sejam doravante intimados de todas as decisões os Drs. (...), nomeados os procuradores no respectivo processo, com endereço (...), sob pena de nulidade absoluta.

#### **Sujeição Passiva – Solidariedade – Impugnação de Solidária**

Constam dos Autos (fls. 671-729) vários Termos de Sujeição Passiva Solidária e Avisos de Recebimento (AR) em nome das empresas integrantes do grupo econômico. As empresas ADPAR Administradora de Participações S/A e BRM5 Holding S/A foram cientificadas por via postal em 18/05/2011 (fls. 675-677 e 695-697, respectivamente). Já a empresa Bomfim Empresa Senhor do Bomfim Ltda foi cientificada pessoalmente em 13/06/2011. Estas três solidárias citadas apresentaram impugnações diversas, para cada crédito, todas com o mesmo conteúdo, fls. 795-834, 876-915 e 964-1003, alegando, em síntese, o que se relata a seguir.

As impugnantes estão sendo responsabilizadas por débitos da empresa Viação São Pedro Ltda, sob o mero fundamento de que há existência de Grupo Econômico, como consta do Relatório Fiscal do Processo Administrativo.

Entretanto, conforme verificaremos a seguir, a responsabilidade tributária atribuída às Impugnantes não possui guarida no art. 124, I e muito menos no art. 124, II, do CTN, sendo, portanto, absolutamente ilegal e inconstitucional.

O fato das empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, por si só não tem o condão de provocar a responsabilização solidária tributária. É necessária a existência de interesse comum na situação que constitua fato gerador da obrigação principal.

E não é o simples fato de duas empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico e ter interesse comum na exploração da atividade econômica que configura a solidariedade passiva entre ambas. É necessário que essas empresas tenham interesse jurídico comum na situação que constitua fato gerador da obrigação tributária, isto é,

que participem da mesma situação que constitua fato gerador da obrigação tributária. O interesse comum de que trata o art. 124, I, do CTN decorre exatamente do fato de as partes praticarem conjuntamente a atividade tipificada pela norma tributária, o que não ocorreu no caso em epígrafe.

Em momento algum foi comprovado que as Impugnantes tenham participado do fato gerador das obrigações tributárias que originaram os créditos exequendos, e nem poderia, pois estas são mera empresas controladoras que não praticam atos de comércio nem prestação de serviço.

Claríssimo, pois que a mera configuração de existência de grupo econômico não enseja a responsabilização solidária com fundamento no art. 124, I, do CTN, por débitos da Viação São Pedro Ltda., como lhe foram atribuídas, por ausência de quaisquer participação nos fatos geradores desses débitos.

A responsabilização das Impugnantes também não encontra respaldo jurídico no art. 124, II do CTN, como pretende fazer crer a Impugnada.

Como se vê, tal como o art. 124, I, do CTN, o art. 128 também condiciona a responsabilização tributária de terceira pessoa à sua participação no fato gerador da obrigação tributária, o que não ocorreu no caso em epígrafe.

Nesse diapasão, a Lei ordinária que vier a estabelecer a responsabilidade tributária de terceiros há que observar o requisito do art. 128 do CTN.

Entretanto, o art. 30, IX, da Lei 8.212/91 atribui responsabilidade a terceiros pelo simples fato de existência de grupo econômico, em dissonância com os arts. 128, 134 ou 135 do CTN, criando uma responsabilidade objetiva que o texto constitucional reserva apenas ao Estado e aos concessionários de serviços públicos em seu art. 37, § 6º. Daí a sua inconstitucionalidade, por afronta ao art. 146, III, b da Carta Maior.

Não foi por outro motivo que o art. 13 da Lei nº 8.620/93 que considerava os sócios de empresas por cotas de responsabilidade limitada como responsáveis solidários das contribuições devidas à Previdência Social, de forma objetiva, foi declarado inconstitucional pelo STF, conforme RE nº 562.276/PR, Rel. Min. Ellen Gracie, DJe de 12-11-2010, cuja ementa foi transcrita na peça de impugnação.

Logo, não tendo restado comprovado qualquer conduta culposa ou dolosa das Impugnantes na configuração do fato gerador da obrigação tributária, o que se mostra impossível, tendo em vista que estas são empresas controladoras que não praticam atos de comércio, vislumbra-se a inconstitucionalidade da responsabilização solidária objetiva por débitos da Viação São Pedro Ltda.

O auto de infração é insubsistente por não ler restado comprovado as interessadas participaram de fatos geradores das obrigações tributárias que originaram os créditos tributários lançados.

Ademais, sendo as interessadas empresas fora do comércio, ou seja, empresas que não praticam atos de comércio, se limitando a administrar outras empresas, a sujeição passiva solidária por débitos da Viação São Pedro Ltda. se mostra IMPOSSÍVEL.

As demais integrantes do grupo econômico não apresentaram impugnação. Consta ainda do despacho de fl. 743 que a Vetor 8 Comunicações Imediatas Ltda., uma das solidárias, foi cientificada por edital, em função da frustração da via postal.

### **Do Acórdão de Impugnação**

As teses de defesa não foram acolhidas pela DRJ, primeira instância do contencioso tributário, conforme bem sintetizado na ementa alhures transcrita.

### **Do Recurso Voluntário e encaminhamento ao CARF**

No recurso voluntário o sujeito passivo, Viação São Pedro Ltda, reitera alguns termos da sua impugnação, no que se refere a tratar o pró-labore como distribuição de lucros, a entender que a alimentação fornecida em tíquetes não compõe base de cálculo de contribuições e que, diferente do alegado pela fiscalização, após auditoria interna do recorrente, não concorda

que as remunerações a empregados não tenham sido declaradas em GFIP. Neste sentido, postula a reforma da decisão de primeira instância, a fim de cancelar o lançamento.

No recurso voluntário do solidário, Bomfim – Empresa Senhor do Bomfim Ltda, reitera-se termos da impugnação para postular a reforma da decisão de primeira instância, a fim de afastar a sujeição passiva solidária.

Outros solidários não recorreram.

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio público para este relator.

É o que importa relatar. Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

## **Voto**

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator.

### **Admissibilidade**

Os Recursos Voluntários atendem a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que os recursos são tempestivos (notificações, e-fls. 1.084/1.140, protocolos, e-fls. 1.141 e 1.162, e despacho de encaminhamento, e-fl. 1.721), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF n.º 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte.

Por conseguinte, conheço do recurso voluntário.

### **Apreciação do recurso voluntário do sujeito passivo Viação São Pedro Ltda**

### **Mérito**

Quanto ao juízo de mérito do recurso do sujeito passivo Viação São Pedro Ltda, passo a apreciá-lo.

Como informado em linhas pretéritas, a controvérsia é relativa ao lançamento de ofício por descumprimento de obrigações tributárias principais (DEBCAD ns.º 37.326.961-7, 37.326.962-5, 37.326.963-3, 37.326.964-1 e 37.326.965-0) no qual se apurou, respectivamente:

(a) Contribuições previdenciárias, parte patronal, inclusive SAT/RAT, incidentes sobre a remuneração de segurados empregados e contribuintes individuais, não declaradas em GFIP; (b) Contribuições previdenciárias parte patronal, inclusive SAT/RAT, incidentes sobre as remunerações de empregados não declaradas em GFIP. Aferição Indireta com base na RAIS; (c) Contribuições previdenciárias dos segurados empregados e contribuintes individuais, incidentes sobre as suas remunerações não declaradas em GFIP; (d) Contribuições previdenciárias dos segurados empregados e contribuintes individuais, não declaradas em GFIP; e (e) Contribuições previdenciárias dos segurados empregados, incidentes sobre as suas remunerações não declaradas em GFIP. Aferição Indireta com base na RAIS.

A fiscalização apurou contribuições sociais referentes a: Remunerações / salários de contribuição de empregados não declaradas em GFIP; (b) Remunerações / salários de contribuição de contribuintes individuais pagas a título de pro labore não declaradas em GFIP; (c) Despesas de alimentação dos trabalhadores sem que houvesse a comprovação de adesão ao PAT; (d) Compensações indevidas de contribuições previdenciárias; e (e) Salários de contribuição aferidos indiretamente através da RAIS.

Os valores dos salários-de-contribuição e contribuições descontadas dos segurados empregados foram extraídos das folhas de pagamento e confrontados com as GFIP.

As remunerações pagas a título de pró-labore foram levantadas através da contabilidade, na conta 4.2.1.02.001 / PRÓ-LABORE, e a contribuição previdenciária descontada do segurado, na conta 2.1.3.10.002 / INSS S/ FOLHA DIRIGENTES.

O recorrente Viação São Pedro Ltda, em sede de recurso, se insurge contra a decisão de piso por não acatar a tese de que pró-labore deve ser tido como distribuição de lucros; por a decisão de piso não ter afastado a alimentação fornecida em tíquetes como base de cálculo de contribuições; e em razão da decisão de piso não ter concordado que as remunerações a empregados estavam declaradas em GFIP.

A seguir aprecio em capítulos as irresignações mantidas em sede recursal.

#### **- Pró-Labore**

A fiscalização apurou como salário-de-contribuição os pró-labores pagos para sócios, enquanto o recorrente mantém seu inconformismo e em sede recursal reafirma que pró-labore não é remuneração, inclusive sendo distribuição de lucros não tributável.

Pois bem. Não assiste razão ao recorrente neste capítulo, sendo assente na jurisprudência que pró-labore não se equipara a distribuição de lucros. Enquanto o pró-labore remunera o trabalho do sócio, a distribuição de lucros parte da apuração de eventual resultado positivo a partir do levantamento contábil efetivado no dado período de apuração para apontar possível resultado a partilhar, se assim decidir os sócios em reunião ou assembleia após se debruçar sobre o resultado positivo que tiver sido apurado. Ademais, pró-labore ou distribuição de lucros apurada contabilmente não se confundem com o instituto da participação nos lucros e/ou resultados da pessoa jurídica (Lei 10.101) que é destinada aos empregados, a fim de que participem mais diretamente dos resultados da empresa.

De mais a mais, não havendo novos argumentos, passo a adotar os fundamentos da decisão de piso que bem sinalizam a apreciação correta da lide posta neste particular:

Do Pró-Labore. Remuneração.

Aduz o Impugnante que o pró-labore, por ser distribuição de lucros da empresa, não tem natureza salarial, logo não há motivos para ser descontado 11% de INSS. Pró-labore é expressão sinônima de distribuição de lucros, logo é vedada a incidência de qualquer encargo ou contribuição previdenciária sobre o valor recebido pelo sócio e/ou dirigente. Tal tese não prospera.

O artigo 12 da Lei nº 8.212/1991 estabelece, em seu inciso V, alínea “f”, que são segurados obrigatórios da Previdência Social como contribuintes individuais o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural.

Por sua vez, o artigo 22, inciso III da Lei no 8.212/1991 prescreve a incidência de contribuições previdenciárias, a cargo da empresa, sobre as remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos contribuintes individuais:

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

*(...)*

*III – vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Acrescentado pela Lei nº 9.876, de 26/11/99)*

*(...)*

Como se vê na legislação previdenciária, tanto os sócios administradores como os sócios cotistas, ao perceberem remuneração decorrente de seu trabalho para a empresa, são enquadrados como segurados contribuintes individuais. Desta forma, incide contribuição previdenciária em relação à remuneração a eles paga ou creditada a qualquer título ou sob qualquer denominação.

A título de esclarecimento, cita-se, abaixo, matéria elaborada pelo SEBRAE, acessada na internet no sítio da Entidade, contendo definições e orientações a respeito da REMUNERAÇÃO DOS PROPRIETÁRIOS na empresa (pró-labore e distribuição de lucros):

*Título: PRÓ-LABORE E DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS*

*Atributo: CUSTOS ADEQUADOS*

*Processo: DEFINIÇÃO DA REMUNERAÇÃO DOS PROPRIETÁRIOS  
ORIENTAÇÕES SOBRE O INSTRUMENTO:*

*O QUE É:*

*É um instrumento para orientar os sócios da empresa a separar claramente a vida financeira do negócio das suas necessidades pessoais de recursos. Não se pode sangrar a empresa por conta de necessidades pessoais. Afinal de contas, a empresa é uma entidade à parte, uma pessoa jurídica que deve ter seus recursos bem dimensionados para melhor enfrentar seus desafios no mercado.*

*PARA QUE SERVE:*

*Serve para orientar o cálculo e a definição do pró-labore e da distribuição de lucro. Estas definições são necessárias para se chegar ao pagamento justo de duas atividades de natureza diferente: o trabalho dos sócios na empresa e a remuneração do capital nela aplicado.*

*COMO SE UTILIZA:*

*O instrumento é utilizado a partir de algumas considerações que permitem um melhor entendimento do assunto, servindo também para orientar na adoção de uma forma adequada de lidar com a questão.*

*Existem duas formas de remunerar os sócios de uma empresa: o pró-labore e a distribuição de lucros.*

*O pró-labore é a remuneração dos sócios que trabalham na empresa e corresponde ao salário de um administrador contratado para isso. Assim, o valor do pró-labore deve ser definido com base nos salários de mercado para este tipo de atividade. Não se deve retirar mais recursos como pró-labore do que se pagaria a um empregado que realizasse as tarefas que os sócios que trabalham na empresa realizam. Isto seria antieconômico.*

*Já a distribuição de lucros equivale à remuneração do capitalista, trabalhando ele ou não na empresa. Os donos da empresa devem repartir o lucro advindo das operações como forma de remunerar seu capital empatado no negócio e os riscos assumidos pelo empreendimento. A divisão dos lucros se dá de forma proporcional à parcela de cotas de cada sócio no capital social da empresa. Não havendo lucro, não pode haver tal distribuição.*

*Para o cálculo do pró-labore e da distribuição de lucros são indicados os seguintes passos:*

*Pró-labore:*

- Defina corretamente as atividades que os sócios desempenham ou querem realizar na empresa;*
- Verifique, no mercado, quanto custaria para contratar um profissional que realizasse tais atividades, com a qualidade esperada;*
- Defina o valor do pró-labore como se fosse o salário desse profissional.*

*Distribuição de lucros:*

- Apure, com rigor, os resultados da empresa, tirando do faturamento todos os custos e despesas imputadas no período;*
- Crie reservas de lucros que não serão distribuídos, para fazer frente a reinvestimentos necessários na empresa. É recomendável se ter um colchão de recursos para situações extraordinárias e não previstas;*
- Divida o restante do lucro como dividendos entre os sócios da empresa, proporcionalmente a suas participações no capital social.*

*EXEMPLO:*

*Suponha a criação de uma empresa de serviços de tecnologia da informação. Três sócios se reúnem e empatam R\$ 30.000 no negócio, sendo R\$ 10.000 a parte correspondente a cada sócio.*

*Por causa das especializações de cada um deles e das necessidades de funcionamento da empresa, definiu-se que, um trabalharia como Diretor Comercial e outro como Diretor Técnico. O terceiro sócio apenas colocou seu dinheiro e não está disponível para realizar nenhuma atividade na empresa, participando apenas das reuniões mensais de apuração de resultados.*

*Verificou-se, como padrão de mercado para empresas desse mesmo ramo de atividade e porte, que um Diretor Técnico ganha, em média, R\$ 5.000 por mês e o Diretor Comercial ganha, R\$ 7.000, mais comissão sobre vendas.*

*Com base nisso, os sócios acordaram que o pró-labore seria de R\$ 6.000 para os dois sócios que trabalharão na empresa e que as comissões sobre vendas seriam de 5%. Os gastos com o pró-labore serão computados em despesas administrativas, como salários da administração e os gastos com as comissões de vendas, em despesas de vendas, como salários dos vendedores.*

*Apurados os resultados de um período, a empresa gerou lucro de R\$ 150.000. Na reunião para avaliação dos resultados, os sócios definiram uma provisão de lucros retidos de R\$ 30.000 e dividiram os restantes R\$ 120.000 em três parcelas iguais de R\$ 40.000 para cada sócio, de acordo com o capital empatado por cada um deles no total do capital social da empresa.*

Extrai-se da orientação acima que retirada pró-labore não se confunde com a distribuição de lucros. Incide contribuição previdenciária sobre a retirada pró-labore dos sócios, mas não há incidência sobre distribuição de lucros.

Da mesma forma que os empregados são remunerados através dos seus salários, numa empresa, os sócios o são por meio da retirada pró-labore e, por isso representa base de cálculo de contribuição previdenciária.

No caso em tela, cabia ao contribuinte a apresentação de provas que demonstrassem, de forma inequívoca, que os valores lançados representavam distribuição de lucros e não pró-labore. Mas, tal comprovação não ocorreu, limitando-se a formular uma alegação genérica.

No Processo Administrativo Fiscal a impugnação deve vir acompanhada da prova documental das alegações. O Decreto nº 70.235, de 1972, limitou o momento para a apresentação de provas, dispondo que a prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

*Art. 16 (...)*

*§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:*

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

A preclusão temporal para a apresentação de provas foi ressalvada apenas nas situações previstas nas alíneas acima transcritas.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

#### **- Alimentação sem inscrição no PAT**

A fiscalização apurou como salário-de-contribuição a alimentação fornecida, inclusive mediante tíquetes, sem inscrição no PAT, enquanto o recorrente mantém seu inconformismo e em sede recursal reafirma que a alimentação concedida, mesmo por *ticket* alimentação, não integra a base de cálculo de contribuições.

Ainda afirma o recorrente que a inscrição no PAT é desnecessária para atestar o conceito não remuneratório.

Pois bem. Neste capítulo de fornecimento de alimentação por meio de tíquetes ou de vale refeição, entendo que assiste razão ao recorrente.

Ora, é desnecessária a inscrição no PAT, conforme sedimentado no Colendo Superior Tribunal de Justiça e neste Egrégio CARF, lado outro, em recente veiculação oficial, consta que o Presidente da República aprovou, com efeito vinculante para toda a Administração Federal (art. 40, § 1º, da Lei Complementar 73, de 1993), o Parecer nº 00001/2022/CONSUNIAO/CGU/AGU, publicado no Diário Oficial da União de 23/02/2022, no qual se estabeleceu a máxima que “*O auxílio-alimentação na forma de tíquetes ou congêneres, mesmo antes do advento do § 2º do art. 457, já não integrava a base de cálculo da contribuição previdenciária, nos termos do caput do art. 28 da Lei 8.212/1991*”.

Com isso tem-se que a parcela *in natura* (que não compõe remuneração) não é apenas aquela fornecida pelo próprio empregador mediante a entrega de alimentos ou refeições, em suas dependências, aos seus trabalhadores, mas também aquela fornecida mediante cestas básicas ou com o fornecimento por meio de terceiros, mediante documentos de legitimação (impressos, cartões eletrônicos, magnéticos ou outros oriundos de tecnologia adequada) que permitam a aquisição dos gêneros alimentícios ou refeições em estabelecimentos comerciais distintos do empregador, o que, em suma, abarca os chamados ticket-alimentação ou vale-alimentação ou, ainda, vale-refeição.

Ora, em resumo, o ticket alimentação, por se assemelhar ao fornecimento da alimentação *in natura*, merece igualmente ser excluído da base de cálculo do lançamento por não se cuidar de remuneração propriamente dita para os fins do conceito de salário-de-contribuição.

Aliás, a temática foi decidida por este Colegiado, em outra composição, com a seguinte ementa que explicita a tese vencedora, ainda que tenha sido com votação empatada, tendo-se aplicado o art. 19-E da Lei 10.522, de 2002, acrescido pelo art. 28 da Lei 13.988, de 2020, para definir o resultado:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. FORNECIMENTO DE TICKET REFEIÇÃO. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR.

**ALIMENTAÇÃO IN NATURA E FORNECIMENTO DE TICKET REFEIÇÃO.  
ISENÇÃO. INSCRIÇÃO NO PAT. DESNECESSIDADE.**

Não integram o salário-de-contribuição os valores relativos a 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.

Logo, diante do precedente acima e do novo cenário hodierno com o efeito do Parecer AGU, tenho por bem, novamente, firmar que o auxílio alimentação em tíquete ou congênere não compõe a base de cálculo da contribuição previdenciária, sendo enquadrado, por interpretação vinculante, na hipótese da alínea “c” do § 9º do art. 28 da Lei 8.212, não integrando o conceito de salário-de-contribuição.

Sendo assim, com razão o recorrente neste capítulo, devendo-se decotar do lançamento a base de cálculo composta por despesas com tíquetes alimentação.

**- Ausência de declaração de remunerações em GFIP**

Tendo a fiscalização apurado salário-de-contribuição em levantamentos postos nos autos de infração, como, por exemplo, no levantamento de pró-labore, a autoridade fiscalizadora deduziu que remunerações a empregados não foram [todas] declaradas em GFIP.

Alega o recorrente que, diferente do alegado pela fiscalização, após auditoria interna dele (recorrente), não pode concordar com a afirmação de que as remunerações a empregados não tenham sido declaradas em GFIP.

Ocorre que, na forma apreciada no capítulo do pró-labore, existe sim valores pagos que não foram oferecidos para a tributação, deixando-se de declará-los como salário-de-contribuição, de modo que ficaram a margem da GFIP.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

**Apreciação do recurso voluntário do  
Solidário Bomfim – Empresa Senhor do Bomfim Ltda**

**Mérito**

Quanto ao juízo de mérito do recurso do solidário em sujeição passiva Bomfim – Empresa Senhor do Bomfim Ltda, passo a apreciá-lo.

O solidário em sujeição passiva Bomfim – Empresa Senhor do Bomfim Ltda aduz que foi imputada a sua responsabilização por suposta existência de grupo econômico, sendo o fundamento o art. 30, IX, da Lei 8.212 e o art. 124 do CTN. Assevera, no entanto, que não se comprova a sua participação no fato gerador da obrigação tributária que ensejou o lançamento do crédito tributário. Outrossim, pondera que são pessoas jurídicas distintas e que a indicação do art. 124 foi genérica sem especificar o inciso.

As impugnações dos outros solidários e a impugnação da Bomfim – Empresa Senhor do Bomfim Ltda foram todas semelhantes a indicar a atuação conjunta no interesse comum, a despeito de só a Bomfim – Empresa Senhor do Bomfim Ltda veicular o recurso

voluntário. Esse elemento observado nas impugnações denunciam a referida combinação de objetivos comuns.

Aliás, este ponto foi observado em outro recurso do recorrente, já apreciado neste Egrégio Conselho, na forma do Acórdão CARF n.º 2403-000.883, julgado em sessão de 30/11/2011, quando se decidiu manter a corresponsabilidade dos devedores solidários pessoas jurídicas que compõe o grupo econômico (dentre as quais a “Bomfim – Empresa Senhor do Bomfim Ltda”), conforme se extrai da ementa daquele julgado:

PREVIDENCIÁRIO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. GRUPO ECONÔMICO.  
(...).

Conforme o disposto no artigo 124 da Lei 5.172/66, “*São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal*”. Também o artigo 30, IX, da Lei nº 8.212/91, dispõe que “*as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei*”.

Os grupos econômicos podem ser de direito e de fato, podendo estes se dar pela combinação de recursos ou esforços para a consecução de objetivos comuns. O Recurso Voluntário interposto, único e comum à todas as Recorrentes, denunciam a referida combinação de objetivos comuns.

Nos fundamentos do Acórdão CARF n.º 2403-000.883 colhe-se:

Singular situação ocorre no presente lançamento posto que a Notificação – NFLD foi lavrada com fulcro na responsabilidade solidária de grupo econômico, conforme atesta o Relatório Fiscal Complementar às fls. (...). Desse modo, tratando-se de grupo econômico, as **pessoas jurídicas** relacionadas como co-responsáveis não podem ser afastadas da responsabilidade solidária na medida em que o inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212/91, combinado com o artigo 124 do Código Tributário Nacional (CTN) preconiza que as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes da Lei de Custeio, *in verbis*: (...). Conforme relatado, as Recorrentes, conjuntamente, interpueram Recurso Voluntário único às fls. 333 requerendo a exclusão da responsabilidade solidária das empresas do grupo. O simples fato da comunhão no recurso implica assunção tácita da solidariedade das empresas arroladas. (...).

Partindo para o relatório fiscal colacionado nos autos ora em julgamento, observo que há a demonstração da formação de um grupo econômico de fato denominado Grupo Bomfim, no qual atuam o núcleo familiar integrado pelos Srs. Lauro Antonio Teixeira Menezes (esse responsável, direto ou indiretamente, pelas outras empresas integrantes), sua esposa, Hulda Maria Faro Barreiros de Azevedo Menezes, seus genitores, José Lauro Menezes Silva e Gilza Maria Teixeira Menezes e por seus filhos Lauro Antonio Teixeira Menezes Filho, Guilherme Faro Teixeira Menezes e Ana Carolina Teixeira Menezes.

Constata-se que a Viação São Pedro Ltda tinha como sócia originária a Bomfim – Empresa Senhor do Bomfim Ltda, a qual veio depois a ser sucedida e sair dos quadros societários da Viação São Pedro Ltda em razão das diversas alterações sociais com participação de membros da família e empresas do mesmo grupo, mas, observa-se, que manteve um controle indireto via participação acionária na atual sócia da Viação São Pedro Ltda.

Em outra constatação, observa-se um grande volume de empréstimos entre as empresas do grupo Bomfim a revelar flagrante grau de proximidade entre elas, tendo a Viação São Pedro Ltda apresentado contratos de empréstimos sem maiores formalidades. Ademais, em

aferição contábil-fiscal, a partir de contas dos balancetes de empresas integrantes do grupo econômico Bomfim, referentes a empréstimos tomados e concedidos mutuamente, tem-se escriturações ilustrativas de operações a sinalizar a vinculação do grupo, tudo apontado no relatório fiscal e demonstrado documentalmente nos fólios processuais.

Tem-se, ainda, que, no curso do procedimento fiscal, foi observado que diversos empregados laboram, indiscriminadamente, para todas as empresas integrantes do grupo Bomfim, embora sejam registrados por uma delas. Endereços comuns foram observados. As fiscalizações e diligências foram realizadas em um conjunto de salas correspondente à diretoria do grupo, onde se verificou haver também sala na qual se laboram diversos empregados, responsáveis pela escrituração contábil das diversas empresas do grupo.

Neste diapasão, considerando ainda os demais elementos dos autos, tenho como acertada a solidariedade apontada pelo lançamento.

Ora, os grupos econômicos podem ser de direito e de fato, podendo estes se dar pela combinação de recursos ou esforços para a consecução de objetivos comuns, sob a forma horizontal (coordenação), ou sob a forma vertical (controle x subordinação), sendo que, neste último caso, até mesmo uma ou mais pessoas físicas podem exercer o controle, direção ou administração. E, no caso concreto, foi possível, à fiscalização, caracterizar a formação de grupo econômico de fato, cuja configuração deu-se pela combinação de fundamentos dispostos no art. 124, I e II, do Código Tributário Nacional (CTN), e na lei tributária específica, a saber, o art. 30, IX, da Lei nº 8.212, de 1991, implicando a responsabilização solidária das empresas integrantes, pelas obrigações decorrentes da lei tributária previdenciária.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

### **Conclusão quanto ao Recurso Voluntário**

De livre convicção, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em resumo, conheço do recurso do contribuinte Viação São Pedro Ltda e, no mérito, dou-lhe provimento parcial, para decotar do lançamento a base de cálculo composta por despesas com alimentação, bem como conheço do recurso do responsável solidário em sujeição passiva Bomfim – Empresa Senhor do Bomfim Ltda e, no mérito, nego-lhe provimento. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

### **Dispositivo**

Ante o exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso do contribuinte, para decotar do lançamento a base de cálculo composta por despesas com alimentação, bem como NEGO PROVIMENTO ao recurso do responsável solidário Bomfim – Empresa Senhor do Bomfim Ltda.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros

