



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10665.720573/2015-88
ACÓRDÃO	2202-011.370 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DAM DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA. - ME
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/04/2010 a 31/12/2014

AFERIÇÃO INDIRETA. PRERROGATIVA LEGAL DA AUDITORIA FISCAL. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância que reputar devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

MULTA QUALIFICADA. CARACTERIZAÇÃO DO DOLO PARA FINS TRIBUTÁRIOS. NÃO OCORRÊNCIA.

Para que possa ser aplicada a penalidade qualificada no artigo 44, inciso I, e § 1, da Lei nº 9.430/96, a autoridade lançadora deve coligar aos autos elementos comprobatórios de que a conduta do sujeito passivo está inserida nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio, tal qual descrito nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso para afastar a qualificação da penalidade.

Assinado Digitalmente

Henrique Perlatto Moura – Relator

Assinado Digitalmente

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva – Presidente

Participaram da reunião assíncrona os conselheiros Andressa Pegoraro Tomazela, Henrique Perlatto Moura, Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Marcelo de Sousa Sateles (substituto[a] integral), Thiago Buschinelli Sorrentino, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos até o julgamento da impugnação,

DA AUTUAÇÃO Trata-se do processo nº 10665.720573/2015-88, relativo aos Autos de Infração lavrados e consolidados em 06/04/2015, decorrentes do descumprimento de obrigação principal, abrangendo o período de 04/2010 a 13/2014.

Integram o presente processo os Autos de Infração a seguir discriminados:

DEBCAD 51.072.964-9

obrigação principal

contribuições devidas à Seguridade Social (empresa e SAT/RAT) 04/2010 a 13/2014

R\$395.529,27

DEBCAD 51.072.965-7

obrigação principal

contribuições devidas a Outras Entidades e Fundos 04/2010 a 13/2014

R\$92.315,84

O Relatório Fiscal, fls. 50/53, informa que:

- a fiscalização, com cobertura do período de 04/2010 a 12/2014, teve como finalidade o levantamento das contribuições previdenciárias patronais e de Terceiros incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e sobre a remuneração do prólabore dos sócios-administradores, em razão do enquadramento incorreto das GFIP no código 02 (empresa optante pelo SIMPLES);
- composição da administração societária da empresa no período:

(...)

- a empresa esteve enquadrada no regime de tributação pelo “Lucro Presumido” nos exercícios de 2010 a 2014. A empresa nunca foi optante pelo SIMPLES;
- o contribuinte foi intimado através do TIPF – Termo de Início de Procedimento Fiscal para apresentar o Contrato Social e alterações, as folhas de pagamento relativas ao período de 04/2010 a 12/2014 e as justificativas para a omissão da remuneração dos sócios-administradores nas GFIP, bem como para o enquadramento incorreto das GFIP nº código “02” (empresa optante pelo SIMPLES);
- o contribuinte apresentou os elementos solicitados, porém, as alegações apresentadas foram insuficientes para justificar as inconsistências constatadas nas GFIP;
- consta no contrato social e nas alterações cláusulas que garantem uma retirada mensal a título de pró-labore aos sócios administradores – 4ª Alteração do Contrato Social, Cláusula 5ª, parágrafo terceiro:
- “Os administradores e/ou qualquer dos sócios que vierem a prestar serviços à sociedade farão jus a um quantum remuneratório, que será mensalmente retirado ou acumulado de acordo com a disponibilidade de caixa a título de retirada prólabore, nos limites permitidos pela legislação do imposto de renda”.
- a omissão da remuneração dos sócios-administradores nas GFIP do período motivou a aferição dos valores correspondentes com base no maior salário pago aos empregados no período, conforme demonstrado na planilha “Demonstrativo do Débito”, anexada a este Relatório Fiscal;
- em decorrência do enquadramento incorreto das GFIP do período no código “02” (empresa optante pelo SIMPLES), o contribuinte deixou de declarar nas GFIP e recolher as contribuições previdenciárias patronais e as contribuições destinadas a Terceiros(FNDE, INCRA, SESI, SENAI e SEBRAE) incidentes sobre a remuneração de seus trabalhadores;
- o contribuinte declarou nas GFIP apenas as contribuições descontadas de seus segurados empregados que lhe prestaram serviços. Os valores descontados dos segurados empregados não foram objetos de lançamento nesta ação fiscal;
- as bases de cálculo do débito apurado, relativas às contribuições patronais e as destinadas a Terceiros foram extraídas das folhas de pagamento do período de 04/2010 a 12/2014, apresentadas pelo contribuinte, e estão demonstradas na planilha “Demonstrativo do Débito”, anexada a este Relatório Fiscal;
- este processo é composto pelo Auto de Infração – AIOP – DEBCAD 51.072.964-9, referente às contribuições patronais da empresa e pelo Auto de Infração -

AIOP DEBCAD 51.072.965-7, referente às contribuições destinadas aos Terceiros;

- o valor devido pelo contribuinte para a Seguridade Social corresponde a 20% sobre o total da remuneração paga aos segurados empregados e contribuintes individuais;
- o valor devido pela empresa para o RAT – Risco de Acidente de Trabalho corresponde a 3% sobre o total da remuneração paga aos segurados empregados;
- o valor devido pelo contribuinte para terceiros (FNDE, INCRA, SENAI, SESI, SEBRAE) corresponde a 5,8% sobre o total da remuneração paga aos segurados empregados;
- o lançamento de todas estas infrações foi efetuado com multa de ofício qualificada de 150% pois caracterizam-se ocorrências de fatos que, em tese, configuram crimes contra a Previdência Social, nos termos do inciso I do artigo 337-A do Decreto-lei nº 2.248/1940 e contra a ordem tributária, nos termos inciso I do artigo 1º da Lei nº 8.137/1990.
- Em vista deste fato, procedeu-se à Representação Fiscal, com o objetivo de dar conhecimento ao representante do Ministério Público Federal para exame e providências que entender cabíveis.
- foi emitido o Termo de Sujeição Passiva Solidária para o sócio Sr. Alvimar Alves da Silva, CPF 612.266.046-87, nos termos do artigo 124 da Lei nº 5.172/1996 (Código Tributário Nacional) em razão da sua atuação como administrador da empresa no período 10/08/2009 a 19/01/2011, para o qual será enviada uma cópia deste processo para ciência. (fls. 142-144)

Em sede de impugnação, a Recorrente se insurge apenas quanto à improcedência de exigência de INSS sobre pró-labore que não foi pago aos sócios administradores e pela redução do patamar da multa de ofício. Dessa forma, a imputação de responsabilidade solidária não foi especificamente impugnada pelos solidários, eis que estes não apresentaram defesa.

Após a oposição de impugnação pela Parte Recorrente, foi proferido despacho de diligência nº 001 pela 12ª Turma da DRJ/SPO (fls. 114-120) que entendeu pela necessidade de que a autoridade fiscal autuante analisasse a alegação da impugnação e justificasse a manutenção dos valores lançados sobre prolabore de sócios administradores, bem como complementasse o relatório fiscal com dispositivos que autorizam o arbitramento.

Sobreveio informação fiscal que trouxe os seguintes elementos:

Em atendimento ao Despacho 01 - 12ª Turma da DRJ/SPO de 26/01/2016, com o objetivo de analisar as alegações apresentadas pelo contribuinte em sua

impugnação referentes à improcedência das contribuições apuradas sobre o pró-labore dos sócios-administradores no AI Debcad nº 51.072.964-9, contido no processo nº 10665.720.573/2015-88, informamos:

a) Reconhecemos a omissão da fundamentação legal objetiva para a aferição dos valores relativos às contribuições incidentes sobre o pró-labore, tanto no Relatório Fiscal do Auto de Infração como no Relatório de Fundamentação Legal. Para tanto, procedemos a retificação do item 11 do Relatório Fiscal, inserindo os dispositivos legais que autorizam o arbitramento, ou seja, artigo 33, §§ 2º e 3º da Lei nº 8.212/91, combinado com os artigos 232 e 233, parágrafo único do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

b) É nosso entendimento, entretanto, que não cabe retificação do lançamento do débito relativo às contribuições previdenciárias, incidentes sobre os valores arbitrados do pró-labore dos sócios-administradores, cujas motivações encontram-se devidamente fundamentadas nos itens 9 e 10 do Relatório Fiscal do Auto de Infração.

c) Entendemos também que não cabem retificações dos demais lançamentos de débitos e multas relativos aos Auto de Infração contidos no processo 10665.720.573/2015-88 (fl. 121)

Após o retorno da diligência, em 11/03/2016 (fl. 139), a Recorrente interpôs Recurso Voluntário em que transcreve trechos da impugnação apresentada.

Sobreveio a acórdão nº 16-75.731, proferido pela 12ª Turma da DRJ/SPO, que entendeu pela improcedência da impugnação (fls. 141-156), nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2010 a 31/12/2014

AFERIÇÃO INDIRETA. PRERROGATIVA LEGAL DA AUDITORIA FISCAL. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância que reputar devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra em qualquer das hipóteses tipificadas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada em 10/02/2017 (fl. 157), a Recorrente interpôs o mesmo Recurso Voluntário anteriormente interposto, enviado por correio em 17/02/2017 (fl. 158).

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Henrique Perlatto Moura**, Relator

Conhecimento e delimitação da lide

Conheço do Recurso Voluntário pois é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade.

A lide versa sobre a regularidade do lançamento de contribuições previdenciárias sobre prolabore arbitrado em desfavor da Recorrente, bem como a aplicação de multa qualificada.

Do prolabore creditado para posterior levantamento

A respeito do lançamento de contribuições sobre prolabore que não foi efetivamente pago pela Recorrente, a autoridade fiscal autuante destacou que o contrato social permitia que os administradores retirassem pró-labore de períodos acumulados, nos termos de sua cláusula quinta:

CLÁUSULA QUINTA – DA ADMINISTRAÇÃO DA SOCIEDADE:

A administração da sociedade continuará sendo exercida pela sócia DINA MARA NAZARENO que assinará separadamente todos e quaisquer documentos de interesse da sociedade, sendo vetado o uso da denominação social em negócios alheios as atividades da sociedade, tais como avais, endosso, caução e outros.

(...)

Parágrafo Terceiro: Os administradores e/ou qualquer dos sócios que vierem a prestar serviços à sociedade farão jus a um quantum remuneratório, que será, mensalmente retirado ou acumulado de acordo com a disponibilidade de caixa a título de retirada de pró-labore, nos limites permitidos pela legislação do Imposto de Renda. (fl. 82)

A remuneração creditada em favor de administrador da Recorrente configura fato gerador da obrigação principal de recolhimento de contribuição previdenciária, nos termos dos artigos 51 e 52 da Instrução Normativa nº 971, de 2009:

Art. 51. Constitui fato gerador da obrigação previdenciária principal:

(...)

III - em relação à empresa ou equiparado à empresa:

a) a prestação de serviços remunerados realizados por segurado empregado, trabalhador avulso, contribuinte individual e cooperado intermediado por cooperativa de trabalho;

(...)

Art. 52. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador da obrigação previdenciária principal e existentes seus efeitos:

(...)

III - em relação à empresa:

(...)

b) no mês em que for paga ou creditada a remuneração, **o que ocorrer primeiro**, ao segurado contribuinte individual que lhe presta serviços;

Após a impugnação, a Recorrente foi novamente intimada para demonstrar a regularidade dos recolhimentos previdenciários sobre o prolabore acumulado, ocasião em que se limitou a afirmar que não houve pagamento, embora pagamento seja apenas uma das formas de configuração do fato gerador, que se dá também com o creditamento.

Como bem destacou a DRJ, em razão da infração praticada e da não apresentação das informações necessárias para a realização do lançamento, a fiscalização realizou arbitramento do valor devido, nos termos do artigo 201, inciso II, § 3º, do Decreto nº 3.048, de 1999:

Art.201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de:

(...)

II-vinte por cento sobre o total das remunerações ou retribuições pagas ou creditadas no decorrer do mês ao segurado contribuinte individual; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999);

(...)

§3º Não havendo comprovação dos valores pagos ou creditados aos segurados de que tratam as alíneas "e" a "i" do inciso V do art. 9º, em face de recusa ou

sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a contribuição da empresa referente a esses segurados será de vinte por cento sobre:(Redação dada pelo Decreto nº 3.452, de 2000);

I-o salário-de-contribuição do segurado nessa condição;(Incluído pelo Decreto nº 3.452, de 2000);

II- a maior remuneração paga a empregados da empresa; ou(Incluído pelo Decreto nº 3.452, de 2000);

III- o salário mínimo, caso não ocorra nenhuma das hipóteses anteriores. (Incluído pelo Decreto nº 3.452, de 2000);

No artigo 9º, inciso V, alíneas do Decreto nº 3.048, de 1999, se enquadram pessoas físicas que detém maior poder na sociedade, o que justifica a realização do arbitramento para atingir até a maior remuneração paga a empregados da empresa, nos termos abaixo:

Art.9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:

(...)

V- como contribuinte individual:(Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999))

(...)

e) o titular de firma individual urbana ou rural;(Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

f) o diretor não empregado e o membro de conselho de administração na sociedade anônima;(Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

g) todos os sócios, nas sociedades em nome coletivo e de capital e indústria;(Incluída pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

h) o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho e o administrador não empregado na sociedade por cotas de responsabilidade limitada, urbana ou rural;(Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003)

i) o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração;(Incluída pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

Assim, não procede a alegação da Recorrente de que não seria devido qualquer valor a título de contribuição previdenciária em razão do não pagamento, eis que houve o creditamento do valor para posterior retirada nos termos do contrato social, o que justifica o

arbitramento realizado para abarcar a maior remuneração paga a empregados da empresa, eis que não foi possível aferir o salário de contribuição do segurado com base nas informações prestadas à fiscalização.

Importa destacar, inclusive, que a ocorrência do fato gerador se dá com a disponibilidade jurídica da renda, isto é, a partir do momento em que o pro-labore é creditado em favor de um sócio já surge o direito de que este receba os valores, não sendo possível acolher a tese da Recorrente de que o não pagamento elide a incidência de contribuição previdenciária sobre a rubrica.

A situação aqui se agrava pela análise do contrato social eis que, conforme prevê a cláusula quinta, a remuneração dos administradores não era fixada no parágrafo terceiro, que apenas remete aos limites permitidos na legislação do imposto de renda (fl. 82). Dessa forma, tem-se que a Recorrente não comprovou qual era o salário de contribuição do segurado que deixou de ser ofertada à tributação, razão pela qual o arbitramento deveria mesmo se dar com base na segunda hipótese da legislação, qual seja a maior remuneração paga a empregados da empresa, nos termos do artigo 201, inciso II, § 3º, do Decreto nº 3.048, de 1999.

Com base nestas considerações, entendo pela improcedência deste capítulo recursal.

Da qualificação da multa

A qualificação da multa neste caso se deu em razão de a empresa ter informado ser optante pelo Simples Nacional, embora não fosse, o que levou à redução do valor de tributo devido, incorrendo na prática de sonegação:

5. O lançamento de todas estas infrações foi efetuado com multa de ofício qualificada de 150% pois, caracterizam-se ocorrências de fatos que, em tese, configuram crimes contra a previdência social, nos termos inciso I do artigo 337-A do Decreto Lei 2.248/1940 e contra a ordem tributária, nos termos inciso II do artigo 1º da Lei nº 8.137/1990. Em vista deste fato, procedeu-se à Representação Fiscal, com o objetivo de dar conhecimento ao representante do Ministério Público Federal para exame e providências que entender cabíveis. (fl. 52)

Importa destacar que a multa de ofício pode ser qualificada quando se apurar que houve sonegação, fraude ou conluio, nos termos do artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996, referenciado pelo artigo 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Embora seja possível inferir do relato fiscal a ocorrência de uma das condutas arroladas no artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996, não houve qualquer detalhamento por parte da fiscalização no tocante à conduta que ensejou a qualificação. Veja que o relatório fiscal sequer indica qual hipótese ensejaria a qualificação da penalidade, apenas afirma que, por ser de crime contra a ordem tributária em tese, seria necessária a qualificação:

5. O lançamento de todas estas infrações foi efetuado com multa de ofício qualificada de 150% pois, caracterizam-se ocorrências de fatos que, em tese, configuram crimes contra a previdência social, nos termos inciso I do artigo 337-A do Decreto Lei 2.248/1940 e contra a ordem tributária, nos termos inciso I I do artigo 1º da Lei nº 8.137/1990. Em vista deste fato, procedeu-se à Representação Fiscal, com o objetivo de dar conhecimento ao representante do Ministério Público Federal para exame e providências que entender cabíveis. (fl. 52)

Dessa forma, por ser necessário o detalhamento pormenorizado da conduta que enseja na qualificação da penalidade, entendo pela procedência deste tópico recursal para afastar a qualificação da penalidade aplicada.

Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e dar parcial provimento para afastar a qualificação da penalidade.

Assinado Digitalmente

Henrique Perlatto Moura