



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

Processo n° 10980.724013/2011-04
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2202-003.645 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de fevereiro de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - REMUNERAÇÃO DE SÓCIOS
Recorrente CENTRO DE ESTUDOS SUPERIORES POSITIVO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. FONTE PAGADORA.

Tratando-se de lançamento lastreado em acusação de fraude e simulação, cabe à autoridade lançadora identificar corretamente a origem dos pagamentos tidos como dissimulados. Não pode prevalecer o lançamento quando há erro na identificação do sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, vencidas as Conselheira Rosemary Figueiroa Augusto (Relatora) e Cecília Dutra Pillar, que negaram provimento ao recurso. Foi designado o Conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto para redigir o voto vencedor.

(Assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Presidente

(Assinado digitalmente)

Rosemary Figueiroa Augusto - Relatora

(Assinado digitalmente)

Dílson Jatahy Fonseca Neto - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente), Júnia Roberta Gouveia Sampaio, Dílson Jatahy Fonseca Neto, Rosemary Figueiroa Augusto, Martin Da Silva Gesto, Cecília Dutra Pillar, Márcio Henrique Sales Parada.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 1100/1132) interposto pelo sujeito passivo acima, em 12/11/2013, contra a decisão proferida no Acórdão nº 06-040.266 (fls. 1085/1093), pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (DRJ/CTA), que julgou improcedente a impugnação e assim relatou os fatos:

1. Integram o processo sob exame os Autos de Infrações (AI's) abaixo discriminados, lavrados pela Auditoria Fiscal contra a empresa retromencionada:

1.1. AI DEBCAD n.º 37.325.191-2, emitido em 18.08.2011, referente à aplicação de multa no valor de R\$ 160.065,15, por descumprimento de obrigação acessória, em virtude de a empresa ter apresentado GFIP's (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) com omissão de dados correspondentes a fatos geradores de contribuições previdenciárias, incidentes nas competências de 01/2006 a 12/2008.

1.2. AI DEBCAD n.º 37.325.192-0, consolidado 18.08.2011, referente à exigência de R\$ 24.834.297,77 em Contribuições Previdenciárias devidas incidentes sobre prolabores pagos à sócios-administradores (contribuição da empresa e contribuição do segurado contribuinte individual), não declaradas e não recolhidas à Previdência, nas competências de 01/2006 a 12/2008.

Relatório Fiscal

2. O Relatório Fiscal (fls. 16 a 30), comum aos dois Autos de Infrações supracitados, traz em síntese as seguintes informações:

AI DEBCAD n.º 37.325.192-0

2.1. a empresa CENTRO DE ESTUDOS SUPERIORES POSITIVO LTDA (CESPO) recebeu depósitos em conta-corrente oriundos de outras empresas do grupo a que pertence, sendo que tais valores, ao darem entrada na empresa, geraram dívidas do fiscalizado perante as demais integrantes do grupo;

2.2. na seqüência, os sócios do CESPO (impugnante) assumiram tais dívidas do fiscalizado perante as outras empresas, mediante contratos de assunção de dívida, recebendo do fiscalizado os créditos a ele transferidos pelas demais integrantes do grupo, sendo parte recebido como crédito em conta-contábil e parte como depósito em conta-corrente bancária individual de cada um dos sócios;

2.3. o contrato de assunção de dívida, na forma como foi realizado no caso sob exame, apesar de afastar a obrigação original do fiscalizado, criou-lhe uma nova

obrigação de mesmo valor perante seus sócios, o que não coaduna com a finalidade do instituto da “assunção de dívida” utilizado no negócio, que, na prática, serviu apenas para transferir patrimônio do impugnante a seus sócios, seja por intermédio de efetivo pagamento em dinheiro ou por aumento de capital da empresa fiscalizada;

2.4. sendo assim, como o aumento patrimonial dos sócios não teve origem em distribuição de lucro ou em outro crédito legítimo desses sócios perante o CESPO, os valores a eles transferidos devem ser considerados retribuição pelo trabalho empreendedor executado por pessoas ao impugnante, ou seja, pro-labores pagos de maneira sub-reptícia, por meio de contratos utilizados com o único propósito de fraudar o fisco, reduzindo indevidamente a base de cálculo das contribuições previdenciárias;

AI DEBCAD n.º 37.325.191-2

2.5. em razão de a empresa haver suprimido contribuições previdenciárias, haja vista a omissão constatada em GFIP referente aos fatos geradores supracitados, após cálculo mensal da multa menos onerosa ao contribuinte, foi aplicada a penalidade prevista.

Impugnação

3. A impugnação apresentada pela empresa (fls. 1030/1044) traz, em síntese, as seguintes alegações:

AI DEBCAD n.º 37.325.192-0

3.1. os contratos firmados entre o impugnante e seus sócios envolvem não somente disposições acerca de “assunção de dívida” (Art. 299 do CC), na qual tais sócios assumem dívidas do impugnante perante as demais empresas do grupo, como equivocadamente afirma a auditoria, mas também envolve disposições acerca de “sub-rogação de obrigações” (Arts. 347 e 349 do CC), na qual o CESPO se obriga a pagar a seus sócios o valor das obrigações por eles assumidas;

3.2. assim, o fiscalizado de fato contraiu dívidas perante as outras empresas do grupo e em virtude de não dispor de meios para quitá-las naquele momento, os seus sócios assumiram e quitaram tais dívidas, recebendo em contrapartida do impugnante depositados em suas contas-correntes e aumento de suas participações no capital social da empresa;

3.3. não houve irregularidade nas operações realizadas, uma vez que as quantias recebidas pelos sócios não decorrem de retribuição pelo trabalho (pro-labore), já que não foram pagas mediante prestações fixas ou por repasses mensais. Tais valores, na verdade, foram concedidos a título de empréstimo e não de pro-labore;

3.4. alega, também, que a interpretação dada ao fato pela auditoria se contrapõe ao conceito do direito privado a respeito da assunção de dívida, sub-rogação e pro-labore, e, por isso, pede a desconstituição do lançamento;

AI DEBCAD n.º 37.325.191-2

3.5. o Art. 32 da lei 8212/91, citado como embasamento legal do Auto de Infração sob exame, foi revogado pela MP 449/08 (convertida na Lei 11.941/09), sendo assim, como o Art. 106 do CTN manda aplicar a penalidade menos severa ao contribuinte e a apresentação de GFIP com dados não correspondentes a fatos geradores deixou de configurar infração passível de aplicação de multa, assim, a

penalidade menos severa é a não aplicação de multa alguma, em virtude da revogação da antiga regra punitiva;

3.6. somente se pode aplicar penalidade prevista em lei stricto sensu, o que não é o caso, pois o Art. 32, §5º da Lei 8212/91, utilizado como embasamento legal da multa exigida, foi revogado, não podendo, portanto, servir de fundamento legal para o lançamento.

A DRJ/RJO julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário lançado, conforme ementa a seguir:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

ÔNUS DA PROVA

Compete ao impugnante o ônus de demonstrar os fatos alegados tendentes a modificar ou extinguir o lançamento fiscal emitido regularmente.

APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DOS FATOS GERADORES.

O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada, nos termos do artigo 144 do Código Tributário Nacional (CTN).

A lei superveniente não se aplica a fato pretérito quando lhe comine penalidade mais severa que a prevista na lei vigente à época.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado desse acórdão em 22/10/2013 (ciência eletrônica, às fls. 1097), o contribuinte apresentou o recurso voluntário de fls. 1100/1132, acompanhado dos documentos de fls. 1133/1306, em 12/11/2013 (protocolo às fls. 1100), no qual repisa os argumentos trazidos na impugnação, inclusive a insurgência sobre a cumulação de multa de mora e de ofício; e acrescenta que a decisão recorrida é conflitante com outra decisão da DRJ de Curitiba, que deu provimento à impugnação da mesma empresa, nos autos do processo nº 10980.729817/2012-72, referente à lançamento lavrado sobre os mesmos fatos geradores, pela não retenção na fonte do imposto de renda supostamente devido em face de repasse aos seus sócios na forma de retirada em espécie.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) teve ciência do processo, conforme fls. 1310.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Rosemary Figueiroa Augusto, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade. Portanto, merece ser conhecido.

Obrigação Principal - AI nº 37.325.192-0

O lançamento mantido na decisão recorrida exige contribuição previdenciária incidente sobre pagamentos realizados pela empresa a seus sócios, em espécie, por meio de depósitos bancários e mediante aumento do capital social na empresa, considerados pela fiscalização como pró-labore.

O sujeito passivo se insurge contra a autuação e a decisão da DRJ que a ratificou argumentando que tais pagamentos se originaram em razão de dívidas que a recorrente tinha com as outras empresas do grupo, que foram assumidas pelos sócios, conforme contratos de assunção de dívidas com sub-rogação em direitos e obrigações (fls. 212/322), e que as operações foram devidamente contabilizadas.

No entanto, ficou demonstrado no Relatório Fiscal de fls. 16/30 que a implementação dessa operação não se deu de forma regular, mas sim por meio de manobras contábeis atípicas e contrárias à boa técnica contábil, conforme trechos abaixo transcritos:

12. Utilizando-se de transações envolvendo empresas com o mesmo quadro social, os sócios da empresa ora fiscalizada fizeram “nascer” para si créditos perante a própria empresa.

(...)

14. Durante a fiscalização detectou-se a seguinte prática: A fiscalizada (CESPO) recebia depósitos em conta corrente oriundos das outras empresas do grupo Positivo. Tais depósitos foram admitidos como dívida do CESPO perante as outras empresas. Mediante contratos de assunção de dívida, os sócios pessoas físicas do CESPO assumiam para si as dívidas da própria empresa perante as outras empresas da qual também são sócios. Na contabilidade é efetuada a seguinte manobra:

14.1 No recebimento dos valores (depósitos bancários efetuados pelas outras empresas do grupo Positivo) os montantes são escriturados como dívidas do CESPO perante as empresas remetentes dos valores e **lançadas contabilmente de forma atípica no grupo “Ativo Realizável a Longo Prazo”** em subgrupos e contas a seguir elencadas:

(...)

14.2 Para ilustrar a primeira etapa da “manobra contábil” segue amostra de lançamentos contábeis, extraídos dos arquivos digitais de contabilidade fornecidos pelo contribuinte, onde se verifica que os valores recebidos das empresas ligadas (no caso Editora Positivo Ltda.) são contabilizados como dívidas do CESPO mas são

lançados em contas do Ativo (conta 135004). **Pela boa técnica contábil e por se tratar de dívida, deveriam estar contabilizadas diretamente em contas do Passivo pois os registros em contas do Ativo devem, via de regra, significar bens e direitos da empresa e contabilmente seus valores são representados por lançamentos a débito.**

(...)

14.3 Num segundo momento, ao final de cada mês, são realizados lançamentos de “regularização” de saldo dessas contas do Ativo, transferindo os saldos para contas do “Passivo Exigível a Longo Prazo” em subgrupos e contas a seguir elencadas (note-se o surgimento de contas correntes relacionadas aos sócios):

(...)

14.4 Segue amostra de lançamento para regularização de saldo corrigindo o atípico lançamento anterior. (Esses lançamentos de regularização de saldo são, conforme contabilidade apresentada, feitos reiteradamente ao final de cada mês).

(...)

14.5 Ato contínuo e no terceiro movimento, surgem os “contratos de assunção de dívida”, cujo efeito manobrado pelo CESPO é o de transferir contabilmente suas dívidas com as pessoas jurídicas do grupo Positivo para os sócios pessoas físicas, na proporção de suas cotas sociais. A partir desta etapa, os sócios pessoas físicas tornam-se, simuladamente, credores da própria empresa. Vide amostra de lançamento contábil a seguir:

(...)

14.6 Finalmente, após considerar os contratos de assunção de dívida como títulos de crédito desses perante a fiscalizada e contabilizar as dívidas assumidas pelos sócios como integrantes de seus saldos credores em contas-correntes, a fiscalizada passou a realizar o pagamento dessas dívidas, cujo montante, no período fiscalizado, foi de R\$ 71.292.471,95 (setenta e um milhões, duzentos e noventa e dois mil e quatrocentos e setenta e um reais e noventa e cinco centavos).

14.7 Esclarece-se que a prática contábil ora descrita e apresentada nas amostras neste tópico catorze é um padrão de comportamento da contabilidade do contribuinte ora fiscalizado, idêntico e uniformemente reiterado para todos os valores recebidos pelo CESPO das empresas do grupo Positivo e transferidos aos sócios pessoas físicas com suporte nos contratos de assunção de dívida.

(...)

O Relatório Fiscal ainda evidenciou que acompanhado das manobras contábeis também foi utilizado de forma imprópria o instituto da assunção de dívidas, uma vez que nesse tipo de negócio jurídico o devedor originário não fica obrigado ao terceiro que o substituiu na relação negocial e assumiu a dívida. Sobre essa questão, concorda-se com o posicionamento da auditoria fiscal, a seguir transcrito:

21. Por assunção de dívida entende-se negócio jurídico bilateral, pelo qual o devedor, com anuência expressa do credor, transfere a um terceiro os encargos obrigacionais, de modo que este assume a sua posição na relação obrigacional, substituindo-o, responsabilizando-se pela dívida, que subsiste com todos os seus acessórios. Na assunção de dívida o devedor originário pode ser expromissado da

dívida (exonerado integralmente da obrigação) ou permanecer obrigado como garante do débito perante o credor originário (mas não perante o terceiro assuntor).

22. *Do Código Civil (Lei 10.406/2002):*

Art. 299. É facultado a terceiro assumir a obrigação do devedor, com o consentimento expresso do credor, ficando exonerado o devedor primitivo, salvo se aquele, ao tempo da assunção, era insolvente e o credor o ignorava.

Parágrafo único. Qualquer das partes pode assinar prazo ao credor para que consinta na assunção da dívida, interpretando-se o seu silêncio como recusa.

Art. 300. Salvo assentimento expresso do devedor primitivo, consideram-se extintas, a partir da assunção da dívida, as garantias especiais por ele originariamente dadas ao credor.

Art. 301. Se a substituição do devedor vier a ser anulada, restaura-se o débito, com todas as suas garantias, salvo as garantias prestadas por terceiros, exceto se este conhecia o vício que inquinava a obrigação.

Art. 302. O novo devedor não pode opor ao credor as exceções pessoais que competiam ao devedor primitivo.

Art. 303. O adquirente de imóvel hipotecado pode tomar a seu cargo o pagamento do crédito garantido; se o credor, notificado, não impugnar em trinta dias a transferência do débito, entender-se-á dado o assentimento.

23. Os contratos de assunção de dívida (anexo “assunções de dívida”), utilizados para dar suporte aos créditos dos sócios perante a empresa, prevêm que os assuntores (os sócios) sub-rogam-se em “todos os direitos e obrigações concernentes à operação”.

24. E na interpretação da fiscalizada (e dos seus sócios, explicitamente favorecidos pela “operação”) os contratos de assunção de dívida gerariam direitos creditórios dos sócios perante a empresa. Em outras palavras, ao invés da fiscalizada ser devedora das outras empresas do grupo Positivo, passaria a ser devedora dos sócios pois eles “assumiram” as dívidas declaradas nos contratos de assunção de dívida. E essa interpretação é frontalmente contrária à lei (artigo 299 do Código Civil) que prevê a exoneração do credor [devedor] primitivo.

25. A finalidade da cessão de débito é exonerar o devedor originário do adimplemento da obrigação. Transferido o débito, desaparece da relação obrigacional o devedor originário, permanecendo o objeto em relação ao credor originário e ao novo devedor (assuntor).

26. Da forma engendrada pela fiscalizada, a assunção de débito mantém a obrigação primitiva (entre o credor originário e os novos devedores) e cria uma nova obrigação jurídica (de mesmo valor, de crédito entre os assuntores da obrigação inicial e o expromissado/devedor exonerado daquela obrigação). E, como visto, não é essa a finalidade do instituto legal denominado “assunção de dívida”, que se destina ao desengargo do devedor primitivo.

(..)

Cumpre mencionar ainda a doutrina de Fabrício Zamprogna Matiello, no sentido de que a assunção da dívida desonera completamente o devedor originário e eventual obrigação remanesceria apenas com o credor, se insolvente o devedor substituto no momento da assunção, conforme abaixo:

(...)

4. O efeito mais profundo da assunção da dívida por terceiro é a completa liberação do devedor primitivo, dada a ocorrência de substituição obrigacional passiva. Essa situação é denominada assunção de cumprimento, tendo em vista que o terceiro chama para si toda a responsabilidade para solução da pendência. (...) Destarte, uma vez patenteados o fato da insolvência do terceiro e atestado que esta existia no momento da assunção da dívida, continuará plenamente obrigado o devedor original pela entrega da prestação, em conjunto com quem assumiu o dever jurídico. Trata-se da chamada assunção cumulativa ou de reforço, pois acrescenta outro membro ao pólo passivo, de modo que a reversão do estado de insolvência facultará ao credor voltar-se também contra o novo devedor para receber o pagamento.

(...) (Código Civil Comentado, LTr, 2003, p. 222) (Grifou-se)

Civil:

Quanto ao instituto da sub-rogação, assim dispõe os art. 347 e 349 do Código

Art. 347. A sub-rogação é convencional:

I - quando o credor recebe o pagamento de terceiro e expressamente lhe transfere todos os seus direitos;

II - quando terceira pessoa empresta ao devedor a quantia precisa para solver a dívida, sob a condição expressa de ficar o mutuante sub-rogado nos direitos do credor satisfeito.

(...)

Art. 349. A sub-rogação transfere ao novo credor todos os direitos, ações, privilégios e garantias do primitivo, em relação à dívida, contra o devedor principal e os fiadores.

(...)

Nos contratos de assunção de dívidas de fls. 194/202 e 212/322 a menção à sub-rogação é feita na forma do exemplo a seguir, extraído das fls. 213:

CLÁUSULA SEGUNDA: Neste ato, **ORIOVISTO GUIMARÃES** assume parte da dívida da **CESPO**, com a anuência da **SEP**, no valor de R\$176.155,53 (cento e setenta e seis mil, cento e cinquenta e cinco reais e cinquenta e três centavos), ficando sub-rogado a todos os direitos e obrigações concernentes à operação.

Como o contrato de assunção de dívidas desonera o devedor original, especialmente em relação ao terceiro assuntor, não é possível interpretar que a sub-rogação "a todos os direitos e obrigações concernentes à operação", mencionada nesses contratos, crie uma nova obrigação do devedor original para com os substitutos, pois se estaria subvertendo as características legais do instituto da assunção de dívidas. A eventual sub-rogação em contrato dessa natureza somente pode se referir a direitos e obrigações do expromissado e não do credor. Assim, coerente a afirmação da auditoria fiscal de que "Se houver sub-rogação na assunção de débito, será em relação às obrigações devidas pelo expromissado (deveres) ou sobre as possíveis exceções ou objeções (direitos) que esse poderia arguir contra o credor originário, como, por exemplo, a prescrição da dívida".

Logo, esses contratos de assunção de dívidas não são aptos a justificar os repasses feitos aos sócios da empresa.

Ademais, ainda que se considerasse a expressão "*ficando sub-rogado a todos os direitos e obrigações concernentes à operação*", contida nos contratos de assunção de dívidas às fls. 194/202 e 212/322, da forma alegada pela recorrente, se estaria diante de uma situação em que os sócios ficariam sub-rogados nos direitos e obrigações de ambos os polos de tal operação (credor e devedor), caracterizando o instituto jurídico da confusão (art. 381 a 384 do Código Civil) e invalidando a cláusula contratual e os próprios contratos, conforme discorreu a decisão combatida, no item 5.9 e 5.10.

E, além disso, como também assentou a decisão da DRJ, no item 5.11 a 5.13, mesmo que se considerasse como de empréstimos os contratos juntados às fls. 224/238 e 260/304, que possuem uma cláusula prevendo que "*Como pagamento pelas dívidas ora assumidas, ficarão com um crédito em conta corrente com a CESPO, em valor igual ao do débito assumido*", a recorrente não fez prova, mediante a apresentação de documentos de suporte aos lançamentos contábeis realizados, das alegações de que os seus sócios quitaram as obrigações assumidas em tais contratos e que, por isso, como contraprestação receberam os valores tomados emprestados pelo impugnante das demais empresa do grupo. No recurso, o contribuinte também não apresentou documentos de suporte aos lançamentos contábeis.

O que se verifica, no caso em questão é que a empresa se valeu de caminhos mais longos e impróprios, tanto na forma atípica de escrituração contábil como na formalização de instrumentos jurídicos raros, como contratos de assunção de dívidas, modificados com questionável cláusula de sub-rogação.

Tal situação reforça o entendimento de que a recorrente se utilizou de manobras contábeis e de contratos de assunção de dívidas de forma desvirtuada, para simular uma situação em que os sócios se tornassem seus credores, a fim de tentar justificar o valores que lhe foram repassados posteriormente.

Observa-se ainda, no item 19 do Relatório Fiscal, que as dívidas originais da autuada surgiram de meras transferências bancárias entre as empresas, desvinculadas de qualquer fornecimento de produtos ou serviços.

Também é importante frisar que a fiscalização identificou nas folhas de pagamento da empresa que os valores mensais recebidos pelos sócios como pró-labore são inferiores a R\$ 1.000,00 (planilha de fls. 745), ou seja, incompatíveis com outras remunerações pagas pela empresa a empregados com cargos de menor valorização no mercado de trabalho (pedreiros, com média de R\$ 1.200,00; auxiliar administrativo, com média de R\$ 1.100,00) e,

também, muito inferior a empregados no cargo de diretor administrativo (com média mensal de R\$ 8.900,00), conforme consta no item 30 do Relatório Fiscal.

Como se vê, há um conjunto de fatores que demonstram que as operações atípicas realizadas pela empresa foram feitas com o objetivo de propiciar remuneração a seus sócios sem a incidência da contribuição previdenciária.

Todas as empresas envolvidas têm os mesmos sócios, o que facilita as operações. Os valores circulam entre as empresas sem fornecimento de produtos ou serviços. A contabilidade não obedece a boa técnica contábil. Os sócios assumem dívidas da empresa perante as outras empresas do grupo, das quais também são sócios. São feitos contratos de assunção de dívidas de forma imprópria. Não há contrato de empréstimos. Os pagamentos de pró-labore aos sócios são ínfimos.

Ou seja, diante desse conjunto de elementos, evidencia-se a intenção do contribuinte de ocultar a real remuneração paga a seus sócios e de se eximir do recolhimento da contribuição previdenciária correspondente.

Assim, necessário concordar com a fiscalização e com a decisão recorrida de que os pagamentos que o contribuinte fez aos sócios, em espécie ou em aumento de capital, no âmbito dessa operação, sob a justificativa de que os repasses se originaram em assunção de dívidas, na realidade, se consubstanciaram em remuneração pelo trabalho dos sócios.

De se frisar que o pagamento de remuneração ao contribuinte individual (que quando é feito ao sócio não empregado da empresa é chamado de pró-labore) está sujeito à incidência da contribuição previdenciária independentemente do título que lhe é dado, conforme art. 22, da Lei nº 8.212/91, a seguir:

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;

(...) (Grifou-se)

Quanto ao argumento do recorrente de que as verbas ora discutidas não podem ser consideradas como pró-labore porque este tem como principal característica uma retirada fixa mensal, cabe mencionar que o fato de não ser fixo o valor pago ao sócio não pode ser oposto ao fisco para descaracterização de verbas remuneratórias. Se assim fosse, bastaria que as empresas remunerassem seus sócios apenas com renda variável e estariam desobrigadas da contribuição previdenciária. No entanto, uma vez identificado o pagamento da empresa aos sócios contribuintes individuais de verbas a qualquer título e que não estejam abarcadas por norma isentiva, cabível a incidência da contribuição nos termos do art. 22, III, da Lei nº 8.212/91.

No que diz respeito à alegação de que outra turma da DRJ decidiu de forma diferente quanto à autuação por falta de retenção de imposto de renda na fonte, lavrada no processo nº 10980.729817/2012-72, sobre os mesmos fatos e em outra ação fiscal, cabe

mencionar que a referida decisão produz efeitos apenas em relação àquele processo e não vincula o julgador administrativo. Note-se que o próprio Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 356, de 2015, admite a possibilidade de serem proferidas decisões contraditórias, tanto que disponibiliza instrumento próprio para a solução de conflitos em seu âmbito, qual seja, o Recurso Especial.

Ademais, a mencionada decisão, ao afastar o pedido do contribuinte de sobrestamento do feito (fls. 1296/1297), deixou claro que sua análise se restringiria ao objeto daquele lançamento, consubstanciado em "*outros rendimentos pagos aos sócios, na forma de bens e direitos, avaliados em dinheiro, pelo valor que tiverem na data da percepção, nos termos do artigo 55 do RIR/99*"; e não ao objeto desta autuação que se configura em valores considerados como pró-labores. Assim, não se pode afirmar categoricamente que o posicionamento daquela turma julgadora seria o mesmo se tivesse apreciado, com foco na contribuição previdenciária, o conjunto de elementos contidos no Relatório Fiscal que fundamentou esta lavratura.

As outras alegações e documentos trazidos pelo contribuinte também não afastam as razões do lançamento.

Enfim, diante do exposto, acertada a decisão da primeira instância que manteve a lavratura fiscal.

Cumulação de multa de ofício com multa de mora

A recorrente alegou que houve cumulação de multa de ofício com multa de mora, ocasionando *bis in idem*.

Nesse sentido, observa-se no anexo de fls. 743/744, para a aplicação da multa, a autoridade fiscal, efetuou o comparativo entre a multa calculada conforme a legislação vigente na ocorrência dos fatos geradores (art. 35 da Lei n.º 8.212/1991, que era textualmente denominada de multa de mora) e aquela fixada com base na legislação atualmente em vigor (art. 35-A da Lei n.º 8.212/1991, denominada de multa de ofício). Esse procedimento foi adotado em obediência à previsão da alínea "c" do inciso II do art. 106 do CTN, que determina a aplicação da norma ao fato pretérito quando esta comine penalidade menos severa que aquela vigente ao tempo da sua prática.

No referido anexo de fls. 743/744, verifica-se que para as competências 12/2006, 04/2007 e 05/2007 prevaleceram as disposições do art. 35 da Lei n.º 8.212/1991 (multa anterior, vigente à época dos fatos geradores), com imposição de multa de 24% (no momento da autuação); e para as demais competências abrangidas no período de 06/2007 a 11/2008, foi aplicada a multa prevista no art. 35-A da Lei n.º 8.212/1991 (norma atual - 75%) que se mostrou mais benéfica.

Os valores das multas mais favoráveis ao contribuinte, assim apurados, foram inseridos no DD - Discriminativo do Débito (fls. 07/10), por competência, totalizando R\$ 3.945.796,04.

No Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário, às fls. 2, foi informado no campo "Multa de Mora" o valor de R\$ 3.125.264,83, que se refere ao somatório das multas

aplicadas com base na norma anterior nas competências 12/2006, 04/2007 e 05/2007). E no campo "Multa de Ofício", o valor de R\$ 820.531,21, relativo ao total das multas aplicadas com fulcro na legislação atual nas demais competências abrangidas no período de 06/2007 a 11/2008.

Como se vê, não houve aplicação concomitante de multa de ofício e de mora na mesma competência.

Assim, há que negar provimento quanto a essa matéria.

Obrigação Acessória em GFIP - AI nº 37.325.192-0

O recorrente argumenta que, tendo em vista que o art. 106 do CTN manda aplicar a penalidade menos severa ao contribuinte, e que, após a revogação do art. 32, da Lei nº 8.212/91, pela MP nº 449/08, a apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores deixou de configurar infração passível de aplicação de multa, a situação mais benigna ao fiscalizado seria a não aplicação de nenhuma multa. Frisa que somente se pode aplicar penalidade prevista em lei *stricto sensu*.

Nessa questão, concorda-se com a posição e os fundamentos adotados na decisão recorrida, que abaixo se reproduz:

6. (...) sobre isso deve ser observado o disposto no Art. 144, caput, do CTN, in verbs:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

(...)

6.1. Da análise desse dispositivo interpreta-se que, não obstante a norma apontada pela empresa ter sido de fato revogada (nos termos da Medida Provisória (MP) 449/98, convertida na Lei n.º 11.941/09), como os fatos geradores apontados pela auditoria ocorreram sob a vigência da citada norma revogada, nos termos do Art. 144 do CTN, acima transcrito, é possível a aplicação de tal norma ao caso sob exame. Entretanto, antes de aplicar a antiga norma aos fatos ocorridos à época em que essa era vigente, cabe à autoridade fiscal comparar tal penalidade revogada com a vigente no momento do lançamento (ou modificada no transcurso de processo administrativo não definitivamente julgado), aplicando a imposição menos severa ao contribuinte.

6.2. Deve ser observado, também, que a conduta infracional descrita na norma revogada (vale citar, §5º do Art. 32 da Lei n.º 8.212/91), foi absorvida pela nova redação trazida no Art. 32-A, da MP 449, de 03/12/2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27/05/2009 (apenas para os casos de aplicação de multa isolada, quando não há lançamento de tributo de ofício) e pela multa de 75% prevista no Art. 35-A da Lei 8212/91 e Art. 44 da Lei nº 9.430/96 (nos caso de lançamento tributário de ofício).

Lei n.º 8.212/91

“Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.

§ 2º Observado o disposto no § 3o deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”

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. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

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. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

6.3. Assim, não merecem reparos os procedimentos realizados pela autoridade fiscal, que verificando a superveniência de alteração na penalidade relativa à conduta perpetrada pelo impugnante, comparou a severidade entre a norma revogada (vigente à época dos fatos geradores vale citar, §5º do Art. 32 da Lei n.º 8.212/91) e

a norma em vigor no momento do lançamento (multa de 75% prevista no Art. 35-A da Lei 8212/91 e Art. 44 da Lei no 9.430/96), selecionando a penalidade menos onerosa à empresa.

Portanto, há que se negar o pleito do contribuinte quanto à não aplicação da multa pela infração em comento.

Pedido de intimação para sustentação oral

Quanto ao pedido do recorrente para que seja intimado para fins de sustentação oral perante este Conselho, cabe mencionar que não existe nenhuma previsão legal ou regimental que autorize tal procedimento.

A comunicação aos interessados quanto à inclusão do processo em pauta para julgamento é feita exclusivamente por meio de publicação no Diário Oficial e divulgação no sítio do CARF na Internet, conforme o § 1º do art. 55, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), de 2015, a seguir:

Art. 55 (...)

§ 1º A pauta será publicada no Diário Oficial da União e divulgada no sítio do CARF na Internet, com, no mínimo, 10 (dez) dias de antecedência.

Assim, nega-se o requerimento nesse sentido.

Conclusão

Em face do que foi exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Assinado digitalmente

Rosemary Figueiroa Augusto - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto - Redator designado.

Em que pese o bem fundamentado voto da ilustre Conselheira Relatora, peço vênia para divergir em relação à configuração dos pagamentos como pró-labore, ao invés de pagamento de dívida, como defendido pela Contribuinte.

A verdade é que o lançamento se sustenta na tese de que houve simulação nos procedimentos jurídicos, contratuais e contábeis adotados pela Contribuinte, especificamente em uma engenharia de empréstimos, assunções de dívidas e pagamentos dissimulados, facilitados pelo fato de que as pessoas físicas são sócias de diversas empresas de um mesmo grupo.

Preliminarmente, anota-se que, conforme a própria autoridade lançadora,

*14. Durante a fiscalização detectou-se a seguinte prática: **A fiscalizada (CESPO) recebia depósitos em conta corrente oriundos das outras empresas do grupo Positivo.** Tais depósitos foram admitidos como dívida do CESPO perante as outras empresas. Mediante contratos de assunção de dívida, os sócios pessoas físicas do CESPO assumiam para si as dívidas da própria empresa perante as outras empresas da qual também são sócios. Na contabilidade é efetuada a seguinte manobra:*

14.1 No recebimento dos valores (depósitos bancários efetuados pelas outras empresas do grupo Positivo) os montantes são escriturados como dívidas do CESPO perante as empresas remetentes dos valores (...)

(...)

*14.5 Ato contínuo e no terceiro movimento, **surgem os “contratos de assunção de dívida”, cujo efeito manobrado pelo CESPO é o de transferir contabilmente suas dívidas com as pessoas jurídicas do grupo Positivo para os sócios pessoas físicas,** na proporção de suas cotas sociais. A partir desta etapa, os sócios pessoas físicas tornam-se, simuladamente, credores da própria empresa. Vide amostra de lançamento contábil a seguir:*

(...)

*14.6 Finalmente, **após considerar os contratos de assunção de dívida como títulos de crédito desses perante a fiscalizada e contabilizar as dívidas assumidas pelos sócios como integrantes de seus saldos credores em contas-correntes, a fiscalizada passou a realizar o pagamento dessas dívidas,** cujo montante, no período fiscalizado, foi de R\$ 71.292.471,95 (setenta e um milhões, duzentos e noventa e dois mil e quatrocentos e setenta e um reais e noventa e cinco centavos).*

Em outras palavras: é fato incontestável que os recursos utilizados para efetuar os pagamentos aos sócios (nesse lançamento caracterizados como pró-labore dissimulados) advieram de outras empresas do grupo. Tendo em mente esse fato, constata-se que a autoridade lançadora em momento algum questionou a existência de débito da Contribuinte frente às demais pessoas jurídicas do grupo. Pelo Contrário, registrou em seu Relatório Fiscal que as dívidas provinham de transferências bancárias sem outras causas, i.e., que não se referiam a pagamento por mercadorias nem serviços:

*19. **Em respostas ao TIF nº 3 a fiscalizada reiterou a origem dos “créditos” dos sócios e apresentou documentos de origem das suas dívidas perante as outras empresas do grupo Positivo. Conforme depreende-se da resposta, as dívidas surgiram de***

meras transferências bancárias entre as empresas, desvinculadas de qualquer fornecimento de produtos ou serviços. Vide anexos “transações bancárias Posigraf x CESPO”, “transações bancárias Editora Positivo x CESPO”, “transações bancárias Soc Educ Positivo x CESPO” e “resposta CESPO TIF 3 surgimento créditos sócios” que contêm amostras dessas transações.

Ora, a existência de uma transferência de pecúnia de uma pessoa para outra, que não representa pagamento de preço pela compra de um bem ou pela prestação de um serviço, pode representar, entre outros institutos, (1) empréstimo ou (2) doação. Não há nos autos nenhum indício de que as transferências de recursos das outras empresas para a Contribuinte representassem doação ou outra coisa que não empréstimos. E, a própria autoridade lançadora não contestou que essas transferências criaram dívidas da Contribuinte perante as demais empresas do grupo.

Pois bem: se aceitássemos a tese esposada no lançamento, de que os pagamentos efetuados em prol dos sócios não eram quitação de dívida e sim pró-labore pago por parte da Recorrente, que fim tiveram as suas dívidas? Simplesmente deixaram de existir?

Ad argumentandum, supondo que fosse aceita a tese de fraude e a simulação imputadas no lançamento, quem foi a pessoa pagadora do rendimento: a Contribuinte, por quem os recursos transitaram, ou as outras empresas do grupo, que geraram os recursos e fizeram as transferências? Efetivamente, como apontado acima, não há dúvidas de que os recursos provieram de outras pessoas jurídicas, que não a Contribuinte. Se se trata de pró-labore (ou lucro, ou qualquer outra forma de rendimento dissimulado), então a fonte não é a Contribuinte, que apenas recebeu e repassou os recursos, mas sim das empresas que os geraram. Em outras palavras, admitindo-se a tese do lançamento de que houve fraude e simulação, teria havido erro na identificação do sujeito passivo.

Nesse contexto, é importante registrar que a Contribuinte já foi objeto de outros lançamentos em decorrência dessas mesmas operações. Nesse ensejo, é possível citar, por exemplo, o acórdão CARF nº 2202-002.575, de 19/02/2014, da qual convém transcrever o seguinte trecho:

É imperioso atentar, contudo, que o mero pagamento – abstraído de sua causa jurídica – primeiro, não materializa, de per si, fato gerador do imposto de renda. E segundo, mesmo que materializasse, não significa que a fonte pagadora desse rendimento seja a atuada, CESPO, como passo a explicar, ainda que incorrendo no risco de tornar-me repetitivo.

Ocorre que, conforme se vê na conta corrente de cada sócio, todas iniciaram o ano de 2007 com saldo credor no montante de R\$ 1.625.545,72. Na sequência, esse saldo oscilou para maior ou para menor, mas sempre persistiu sendo saldo credor. Significa dizer, portanto, que em cada momento que a CESPO fez algum pagamento a algum dos sócios, estava apenas pagando uma dívida que ela, CESPO, contraíra anteriormente com alguma outra empresa do grupo e que deveria pagar, seja diretamente à empresa credora, seja a qualquer outra pessoa que se apresentasse em seu lugar como substituta na relação

obrigacional. Existia, portanto, uma causa jurídica para o pagamento, que não foi desconstituída pela fiscalização.

Ora, se os lançamentos feitos pela CESPO nas contas correntes das demais empresas estiverem corretos e devidamente escriturados nas contabilidades daquelas – o que poderia ser investigado pelo Fisco, é óbvio que, durante todo o período, esses sócios que têm crédito contra a CESPO estarão devendo a mesma quantia para alguma(s) das demais empresas da ciranda, uma vez que destas apenas extraem recursos. Caso contrário, a conta não fecha.

Nesse caso, será(ao) essa(s) empresa(s) credora(s) de cada sócio que o estará(ão) financiando – ou repassando recursos graciosamente, conforme entende o autuante. Essa(s) empresa(s), portanto, será(ao) a(s) verdadeira(s) fonte(s) pagadora(s), uma vez que será(ao) ela(s) quem estará(ao) provendo os recursos que a CESPO meramente entregou a cada sócio, cumprindo uma obrigação assumida com o respectivo credor.

O que deve ser realmente investigada, portanto, é, primeiro, a efetividade das dívidas contraídas pela CESPO com as demais empresas da ciranda; e segundo, a relação entre essa(s) empresa(s) que cede(m) seu crédito para os sócios e permite(m) que recebam e embolsem os recursos respectivos sem jamais lhe(s) repassarem. Essa(s), portanto, é(são) a(s) verdadeira(s) fonte(s) que concede(m) aos sócios os benefícios. São essas empresas que estão desfalcando seus ativos e deixando que os recursos deles extraídos sejam utilizados indefinidamente pelos sócios, ainda que, até onde se sabe, não lhes transfiram a titularidade.

Até onde os fatos estão registrados na escrita da impugnante (CESPO), esta pagou aos sócios apenas dívidas que anteriormente ela, CESPO, contraíra com terceiros.

Pois bem, enquanto essa persistir sendo a causa jurídica dos pagamentos, não vejo como possa prosperar o entendimento fiscal de que, no ato de pagar a dívida, a CESPO assumiu a condição de fonte pagadora sujeita à obrigação legal de promover retenção e recolhimento de tributo na fonte.

Caso exista a suspeita, por parte do Fisco, de que essa causa jurídica escriturada (pagamento de dívida) não corresponde à verdade, deverá valer-se dos poderes e meios investigativos de que dispõe e demonstrar a inconsistência da causa jurídica, demonstrando que, em realidade, o pagamento se refere a valores que a CESPO pagou desfalcando o seu próprio patrimônio, ao transferir recursos seus para cada sócio.

É relevante enfatizar que aqui não se está a expender juízo de valor acerca de os recursos pagos constituírem – ou não – rendimentos das pessoas físicas.

Processo nº 10980.724013/2011-04
Acórdão n.º **2202-003.645**

S2-C2T2
Fl. 1.344

Em suma, adotando as mesmas posições, entendo que o lançamento não pode subsistir porque houve erro na identificação do sujeito passivo.

Dispositivo

Diante de tudo quanto exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

(Assinado digitalmente)

Dílson Jatahy Fonseca Neto - Redator Designado