



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

Processo nº 10980.724039/2011-44
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2403-002.119 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de julho de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente ORGANIZAÇÃO EDUCACIONAL EXPOENTE LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

MULTA. RECÁLCULO.

Recálculo da multa de mora para que seja aplicada a mais benéfica ao contribuinte por força do art. 106, II, “c” do CTN.

PRÓ-LABORE. SÓCIO ADMINISTRADOR. DESPESAS PESSOAIS.

O pagamento pela empresa de despesas pessoais do sócio configura pró-labore indireto.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte,

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial do recurso, determinando o recálculo da multa até a competência 11/2008. Vencidos os conselheiros Paulo Maurício Pinheiro Monteiro na questão da multa e Marcelo Magalhães Peixoto que dava provimento ao recurso.

Carlos Alberto Mees Stringari

Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari (Presidente), Marcelo Freitas de Souza Costa, Ivacir Julio de Souza, Maria Anselma Coscrato dos Santos, Marcelo Magalhães Peixoto e Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra Decisão da Delegacia da Secretaria da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba, Acórdão 06-38.305 da 5ª Turma, que julgou a impugnação improcedente.

A autuação e a impugnação foram assim apresentadas no relatório do acórdão recorrido:

1. O presente processo, COMPROT nº 10980.724039/2011-44, tem por objeto as contribuições previdenciárias devidas pela empresa ORGANIZAÇÃO EDUCACIONAL EXPOENTE LTDA, arrecadadas pela Receita Federal do Brasil (RFB) e destinadas ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), correspondentes a pró-labore (Auto de Infração AI nº 37.342.7689, período 01/2006 a 12/2008, no valor total de R\$ 2.101.481,43).

2. O procedimento fiscal, as apurações e os lançamentos efetuados estão explicitados no Relatório Fiscal (fls. 14/33) e nos demais anexos do Auto de Infração de fl. 3 (fls. 04/13, 34/35, 152/155 e 174/176).

*3. Cientificada do lançamento em 10/08/2011 (fl. 3), a empresa apresentou a **impugnação** de fls. 180/186, em 09/09/2011 (fl. 186), acolhida como tempestiva pelo órgão preparador (fl. 377), instruída com os documentos de fls. 187/375, alegando, em síntese, que:*

a) Não há que se falar em remuneração paga ao sócio a qualquer título, motivo pelo qual, igualmente, não cabe a incidência das contribuições lançadas.

Por força de sentença judicial, a Sra. Sandra Maria Graichen ficou com metade das cotas que pertenciam ao ex marido Sr. Armino Vilson Angerer. Para permanecer com a integralidade das cotas, este celebrou com aquela acordo de venda e compra. Mas, por não ter como arcar com o pagamento integral, efetuou empréstimo com a empresa impugnante, contabilizando-se os valores pagos diretamente pela impugnante para a Sra. Sandra como empréstimo ao sócio Sr. Armino.

Os documentos contábeis possuem presunção de veracidade e legitimidade e, não havendo qualquer prova hábil capaz de anular a referida operação ou descaracterizar a sua natureza, não cabe falar em pagamento de remuneração ao sócio.

Diante da existência de documentos que demonstram a entrada dos valores na contabilidade da empresa e as transferências dos

recursos nos exatos moldes estabelecidos entre as partes, não há razão para invalidar a operação de mútuo, sendo elementos suficientes para o fim de constatar a realização do negócio jurídico. O fato de o sócio não ter restituído os valores devidos à empresa não significa que ele não irá fazê-lo em momento futuro.

Os pagamentos não possuem natureza definitiva (serão posteriormente devolvidos) e não decorrem da prestação de serviços pelo sócio, bem como foram pagos para outras pessoas (Sra. Sandra, Sr. Douglas e Sr. Antônio).

Além disso, a tributação efetivada representa presunção simples, com base em indícios e mero julgamento subjetivo da fiscalização, procedimento contrário ao art. 142 do CTN por não se ter verificado com exatidão a ocorrência do fato gerador.

Nesse sentido, a jurisprudência do Conselho de Contribuintes afasta a tributação com base em presunção quando há provas suficientes da realização do negócio jurídico, atestando a necessidade de a fiscalização demonstrar a invalidade dos documentos juntados.

b) O maior percentual exigido de multa de mora prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, sobre o valor considerado devido, de acordo com o referido dispositivo, era no montante de 50%, notadamente muito mais benéfico do que o montante de 75% previsto atualmente. Além disso, a Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, também alterou a redação do artigo 35 da Lei nº 8.212, de 1991, estabelecendo uma multa de mora no valor de 20%.

Logo, deve ser aplicada a multa de mora de 20%, nos termos do art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional.

c) Por fim, pede que as razões de impugnação sejam acolhidas para se desconstituir o crédito tributário exigido, haja vista a caracterização de empréstimo. Alternativamente, a redução da multa de mora para 20% dos créditos exigidos.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso voluntário, onde alega, em síntese, que:

- Inocorrência do pagamento de remuneração ao sócio a qualquer título.
- Por força de sentença judicial, a Sra. Sandra Maria Graichen ficou com metade das cotas que pertenciam ao ex marido Sr. Armindo Vilson Angerer. Para permanecer com a integralidade das cotas, este celebrou com aquela acordo de venda e compra. Mas, por não ter como arcar com o pagamento integral, efetuou empréstimo com a empresa impugnante, contabilizando-se os valores pagos diretamente pela impugnante para a Sra. Sandra como empréstimo ao sócio Sr. Armindo.

-
- Os valores supostamente pagos a título de remuneração constam na contabilidade como valores pagos ao sócio a título de empréstimo.
 - Apesar da inexistência de restituição, não se pode inferir que essas restituições não serão realizadas num momento futuro.
 - Não há razão para invalidar as operações de mútuo.
 - Não há como acatar a exigência fiscal com base em mera presunção.
 - Multa de mora mais benéfica.

É o relatório

Voto

Conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari, Relator

O recurso é tempestivo e por não haver óbice ao seu conhecimento, passo à análise das questões pertinentes.

A fiscalização considerou como pró-labore valores lançados na contabilidade a título de empréstimos ao sócio Armindo V. Angerer correspondentes a pagamentos efetuados pela empresa para a Sra. Sandra (ex-cônjuge do Sr. Armindo) e com os sócios retirantes Antônio Douglas Villatore e Antônio Dalla Costa, com os quais o Sr. Armindo firmara, respectivamente, Contrato de Compra e Venda de Quotas Sociais (fls. 100/109), Instrumento Particular de Confissão de Dívida e Aditivos (fls. 110/120) e Contrato de Compra e Venda de Cotas Sociais e Aditivo (fls. 122/128).

As aquisições societárias referem-se a várias empresas do grupo “Expoente”.

Todos pagamentos são efetuados pela recorrente, que ajuizou ação de recuperação judicial.

5.5 Outro fato observado é que, apesar de cada empresa ter seu valor de venda detalhado no contrato, os pagamentos das parcelas contratuais foram todos efetuados diretamente pela Organização Educacional Expoente Ltda a ex-esposa do senhor Armindo e contabilizados como empréstimos a sócios.

5.7 Cabe destacar que a empresa ajuizou ação de recuperação judicial na 3ª Vara da Fazenda Pública, Falência e Recuperação de Empresas da Comarca de Curitiba, Autos nº 22.503/0000. Por conta deste fato a empresa escriturou na contabilidade em 31/12/2008 os saldos a pagar dos contratos firmados com os ex-sócios Antônio Douglas Villatore e Antônio Dalla Costa, nos valores de R\$ 1.865.590,10 e R\$ 1.452.914,18, respectivamente. Para o contrato com a ex-esposa Sandra Maria Graichen foi contabilizado o saldo R\$ 2.225.886,42 em 01/10/2009. Os lançamentos foram feitos a débito nas contas de empréstimos ao sócio e a crédito em contas individuais para cada ex-sócio, informando-os como credores de Créditos Quirografários da Organização Educacional Expoente Ltda.

O sócio administrador Sr. Armindo, no período fiscalizado, não efetuou nenhum pagamento referente aos empréstimos, mesmo tendo havido retirada de lucros.

5.1 No curso da ação fiscal constatou-se que os valores lançados nas contas contábeis **1020105.6426 - EMPRESTIMOS A SOCIOS QUOTISTAS - Armindo Vilson Angerer** e **1020105.10189 - EMPRESTIMOS A SOCIOS QUOTISTAS - Armindo V.Angerer/Sandra** são valores característicos de remunerações pagas por serviços prestados, pois, no período fiscalizado, janeiro de 2006 até dezembro de 2010, não houve nenhum pagamento de parte destes empréstimos e houve retirada de lucros pelo sócio administrador.

PAGAMENTOS A ANTÔNIO DOUGLAS VILLATORE

O processo apresenta que Armindo e sua esposa Sandra compraram de Antônio Douglas Villatore, em 1997, a participação deste último no grupo “Expoente”.

Consta às folhas 113 e 114, ano 2001, 3º Aditivo de Re-ratificação, Confissão e Assunção de Dívida, no qual a recorrente assume a dívida do casal Armindo e Sandra.

ASSUNTORA, ORGANIZAÇÃO EDUCACIONAL EXPOENTE LTDA., pessoa jurídica de direito privado com sede na Alameda Carlos de Carvalho n.º 1.482, nesta Capital, inscrita no CNPJ sob o n.º 80.531.015/0001-15, neste ato representada por todos os seus sócios, Srs. **ARMINDO VILSON ANGERER**, brasileiro, casado, administrador, portador da Carteira de Identidade n.º 692.602-PR e CPF/MF n.º 028.947.269-53, residente na Avenida Visconde de Guarapuava n.º 4.277, ap. 1702, nesta Capital; **GUIDO ARMANDO STRAUBE**, brasileiro, casado, professor, portador da Cédula de Identidade RG n.º 589.901-PR e CPF/MF n.º 084.930.499-72, residente e domiciliado nesta Capital na Rua Nilo Peçanha n.º 110, ap. 6; **JOSÉ TANAKA**, brasileiro, casado, professor, portador da Cédula de Identidade RG n.º 396.360-PR e CPF/MF n.º 016.525.919-15, residente e domiciliado nesta Capital na Rua Major Theodolindo Ferreira Ribas n.º 2.488; **DIONÍSIO MULLER**, brasileiro, casado, do comércio, portador da Cédula de Identidade RG n.º 946.914-PR e CPF/MF n.º 231.104.069-34, residente e domiciliado nesta Capital na Rua Tenente Max Wolf n.º 259, ap. 12; **JOSÉ LUIZ AMÁLIO DE SOUZA**, brasileiro, casado, professor, portador da Cédula de Identidade RG n.º 474.874-PR e CPF/MF n.º 110.758.309-82, residente e domiciliado nesta Capital na Rua 24 de Maio n.º 633, ap. 31; **ÉLIO ANTUNES**, brasileiro, casado, professor, portador da Cédula de Identidade RG n.º 681.710-PR e CPF/MF n.º 358.813.729-72, residente e domiciliado nesta Capital na Rua Euclides Bandeira n.º 500, ap. 902; **ELVIRA SOUZA DE SAMPAIO**, brasileira, divorciada, professora, portadora da Cédula de Identidade RG n.º 835.063-9-PR e CPF/MF n.º 744.315.109-82, residente e domiciliada nesta Capital na Av. Getúlio Vargas n.º 2.584, ap. 301; **ARNO BOING**, brasileiro, casado, professor, portador da Cédula de Identidade RG n.º 1.517.193-PR e CPF/MF n.º 463.462.609-87, residente e domiciliado nesta Capital na Rua Engenheiro Niepce da Silva n.º 200, ap. 303; e **CESAR GRECA**, brasileiro, casado, professor, portador da Cédula de Identidade RG n.º 3.163.849-6-PR e CPF/MF n.º 510.648.719-68, residente e domiciliado nesta Capital na Rua Amintas de Barros n.º 500, ap. 203,

têm as partes justo e acordado promover a retificação e ratificação do instrumento particular de confissão de dívida firmado aos 18 de dezembro de 1997, e aditivos firmados aos 28 de fevereiro de 2000 e 04 de outubro de 2000, com a assunção solidária da dívida pela ASSUNTORA, tudo conforme as seguintes condições:

Os pagamentos no período fiscalizado foram efetuados pela recorrente e o senhor Armindo não pagou nada.

Entendo que quando a empresa assume e paga despesas pessoais dos administradores, está pagando pró-labore indireto e que essa remuneração sujeita-se à tributação.

PAGAMENTOS A ANTÃO DALLA COSTA

A aquisição da participação de Antão Dalla Costa nas empresas, ano 1998, foi efetuada por meio do contrato de Compra e Venda de Quotas Sociais, folhas 122 a 128, que prevê que o pagamento das prestações seria pelo desconto do pró-labore.

Quarta - As prestações previstas deverão ser pagas, pelos compradores, através de desconto do pró-labore ou qualquer outro crédito que cada sócio mantenha na firma de que participa, ficando as empresas desde logo autorizadas a proceder aos débitos em suas contas, depositando o valor total correspondente em conta de depósito bancário mantido pelo Vendedor, ou outra fórmula que por este vier a ser estabelecida.

A recorrente efetuou os pagamentos e o administrador Armindo não pagou nada.

Não consta nenhum desconto do pró-labore.

Novamente entendo correta a tributação.

PAGAMENTOS A SANDRA MARIA GRAICHEN

A recorrente alega que por força de sentença judicial, a Sra. Sandra Maria Graichen ficou com metade das cotas das empresas do grupo que pertenciam ao ex marido Sr. Armindo Vilson Angerer e que para permanecer com a integralidade das cotas, este celebrou com aquela acordo de venda e compra. Mas, por não ter como arcar com o pagamento integral, efetuou empréstimo com a empresa impugnante, contabilizando-se os valores pagos diretamente pela impugnante para a Sra. Sandra como empréstimo ao sócio Sr. Armindo.

Está comprovada a separação judicial e a partilha dos bens, ano 2005.

Foi apresentado o Instrumento Particular de Contrato de Compra e Venda de Quotas Sociais, folhas 100 a 109, datado de 15/08/2005, onde consta, dentre outras, a recorrente como garantidora solidária.

A cláusula oitava prevê que as garantidoras solidárias assumiriam a condição de principais pagadores.

CLÁUSULA OITAVA: Para garantir o cumprimento integral de todas as obrigações assumidas no presente instrumento pelo COMPRADOR, as INTERVENIENTES ANUENTES GARANTIDORAS SOLIDÁRAIS assumem neste ato a condição de fiadores e principais pagadores, de forma solidária, do débito decorrente deste negócio, renunciando expressamente ao benefício de ordem previsto no artigo 827 do Código Civil, bem como ao direito de exoneração da fiança, previsto no artigo 835 do mesmo diploma legal, para o que todos os subscritores do presente instrumento, comprometem-se a realizar as respectivas Reuniões de Quotistas para autorizar a garantia de que se trata.

PARÁGRAFO ÚNICO: Em caso de inadimplemento no pagamento do preço pactuado, a VENDEDORA a seu exclusivo critério, poderá ajuizar a respectiva Execução de Título Extrajudicial, contra o COMPRADOR e/ou contra as sociedades INTERVENIENTES ANUENTES E PAGADORAS, podendo optar pela cobrança contra um, alguns ou contra todos em conjunto, os quais responderão indistintamente pela totalidade das obrigações pactuadas de forma solidária.

A contabilidade registra os pagamentos para Sandra como empréstimos para Armindo.

Novamente, Armindo tem seu patrimônio pessoal aumentado, continua retirando pró-labore e lucros e nada paga dos “empréstimos”.

Entendo correto o lançamento.

DA MULTA APLICADA

No que se referem à multa de mora aplicada, mister se faz tecer alguns comentários.

A MP nº 449, convertida na Lei nº 11.941/09, que deu nova redação aos arts. 32 e 35 e incluiu os arts. 32-A e 35-A na Lei nº 8.212/91, trouxe mudanças em relação à multa aplicada no caso de contribuição previdenciária.

Assim dispunha o art. 35 da Lei nº 8.212/91 antes da MP nº 449, *in verbis*:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (sem destaques no original)

Verifica-se, portanto, que antes da MP nº 449 não havia multa de ofício. Havia apenas multa de mora em duas modalidades: decorrente do pagamento em atraso, desde que de forma espontânea e decorrente da notificação fiscal de lançamento, conforme previsto nos incisos I e II, respectivamente, do art. 35 da Lei nº 8.212/91, então vigente.

Nesse sentido dispõe a hodierna doutrina (Contribuições Previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais / Elias Sampaio Freire, Marcelo Magalhães Peixoto (coordenadores). – Julio César Vieira Gomes (autor) – São Paulo: MP Ed., 2012. Pág. 94), *in verbis*:

“De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória – era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo, portanto, necessária a constituição do crédito tributário por meio do lançamento, ainda assim a multa era de mora. (...) Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.” (com destaque no original)

Com o advento da MP nº 449, que passou a vigorar a partir 04/12/2008, data da sua publicação, e posteriormente convertida na Lei nº 11.941/09, foi dada nova redação ao art. 35 e incluído o art. 35-A na Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

*Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de **multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.** (Redação dada 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).* (sem destaques no original)

Nesse momento surgiu a multa de ofício em relação à contribuição previdenciária.

Logo, tendo em vista que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 144 do CTN, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos até 11/2008, aplica-se apenas a multa de mora. Já em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 12/2008, aplica-se apenas a multa de ofício.

Contudo, no que diz respeito à multa de mora aplicada até 11/2008, com base no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, tendo em vista que o artigo 106 do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, comine-lhe penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna. Impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, **que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%**, em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais benéfica, **no momento do pagamento**.

CONCLUSÃO

Voto pelo provimento parcial do recurso, determinando o recálculo da multa até a competência 11/2008.

Carlos Alberto Mees Stringari

CÓPIA