



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

Processo n° 12268.000129/2007-41
Recurso n° 269.218 De Ofício e Voluntário
Acórdão n° **2401-01.948 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 29 de julho de 2011
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
AUTO VIAÇÃO REDENTOR LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2000 a 31/12/2006

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. OCORRÊNCIA ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. ARTIGO 150, § 4º, CTN.

Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, havendo a ocorrência de pagamento, é entendimento uníssono deste Colegiado a aplicação do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário, ressalvados entendimentos pessoais dos julgadores a propósito da importância ou não da antecipação de pagamento para efeito da aplicação do instituto, sobretudo após a alteração do Regimento Interno do CARF, notadamente em seu artigo 62-A, o qual impõe à observância das decisões tomadas pelo STJ nos autos de Recursos Repetitivos - Resp n° 973.733/SC.

NORMAS GERAIS DIREITO TRIBUTÁRIO. ARBITRAMENTO E DESCONSIDERAÇÃO DE PERSONALIDADE JURÍDICA PRESTADORAS DE SERVIÇOS. AUSÊNCIA COMPROVAÇÃO SIMULAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA LANÇAMENTO.

A desconsideração da personalidade jurídica de prestadoras de serviços, com o respectivo lançamento de contribuições previdenciárias por arbitramento, adotando os valores pagos pela contribuinte àquelas empresas desconsideradas como remuneração dos sócios da notificada (pró-labore) somente poderá ser levada a efeito quando devidamente demonstrada/comprovada à ocorrência de simulação nos atos negociais das empresas envolvidas, com o fim precípuo de suprimir tributos. A ausência da imputação e, bem assim, comprovação da ocorrência de simulação em aludidos atos negociais rechaça de plano o lançamento arrimado no procedimento da desconsideração de personalidade jurídica c/c arbitramento

de tributos, sobretudo quando lastreado simplesmente em opiniões pessoais do agente lançador.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCRO INEXISTENTE A SÓCIO GERENTE. INTERPOSTA EMPRESA. DESCARACTERIZAÇÃO. PRÓ-LABORE. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

A distribuição de lucros a sócios gerentes, mesmo que por interposta pessoa jurídica, sem a empresa demonstre ter obtido no período resultado positivo, caracteriza-se como pró-labore indireto, incidindo sobre os pagamentos a esse título as contribuições previdenciárias.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/11/2002 a 01/05/2003

NORMAS PROCEDIMENTAIS/REGIMENTAIS. PEDIDO DE DESISTÊNCIA PARCIAL EXPRESSA. RENÚNCIA ESFERA ADMINISTRATIVA. NÃO CONHECIMENTO DE PARTE DO RECURSO. Nos termos do artigo 78, *caput* e § 1º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, o contribuinte/recorrente poderá, em qualquer fase processual, desistir total ou parcialmente do recurso em andamento naquele Órgão Julgador, conquanto que de maneira expressa mediante petição interposta nos autos do processo, importando na renúncia à discussão da demanda na via administrativa e, por conseguinte, no não conhecimento de sua peça recursal na parte objeto da desistência.

Recurso de Ofício Negado e Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) negar provimento ao recurso de ofício; e b) conhecer parcialmente do recurso voluntário; e II) No mérito, dar provimento parcial para: a) por maioria de votos, excluir do lançamento os levantamentos RPS – REMUN PJ SOCIOS PRO LABORE e SCP – SCP PRO LABORE SOCIOS. Vencida a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que não excluía estes dois levantamentos; e b) Pelo voto de qualidade, excluir do levantamento DLP – DISTR LUCRO PRO LABORE, os valores referentes aos pagamentos realizados a sócios não dirigentes da empresa e os realizados a pessoas jurídicas, remanescendo as contribuições incidentes sobre os pagamentos realizados aos sócios gerentes da empresa no respectivo período. Vencidos os Conselheiros Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (relator), Igor Araújo Soares e Walter Murilo Melo de Andrade, que excluía o levantamento DLP – DISTR LUCRO PRO LABORE integralmente. Em primeira votação a Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira votou por manter o levantamento DLP – DISTR LUCRO PRO LABORE na íntegra. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira - Relator

Processo nº 12268.000129/2007-41
Acórdão n.º **2401-01.948**

S2-C4T1
Fl. 791

Kleber Ferreira de Araújo – Redator Designado

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Elias Sampaio Freire, Walter Murilo Melo Andrade, Kleber Ferreira de Araújo, Igor Araujo Soares, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira. Ausentes os Conselheiros Cleusa Vieira de Souza e Marcelo Freitas de Souza Costa.

Relatório

AUTO VIAÇÃO REDENTOR LTDA., contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo administrativo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 5ª Turma da DRJ em Brasília/DF, Acórdão nº 03-27.750/2008, às fls. 653/665, que julgou procedente em parte o lançamento fiscal referente às contribuições sociais devidas ao INSS pela notificada, correspondentes à parte da empresa, incidentes sobre as remunerações dos segurados contribuintes individuais (empresários), assim caracterizadas as importâncias pagas a diversas pessoas jurídicas a título de prestação de serviços, cuja personalidade jurídica foi desconsiderada pela fiscalização, em relação ao período de 07/2000 a 12/2006, conforme Relatório Fiscal, às fls. 56/62.

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD, lavrada em 30/11/2007, contra a contribuinte acima identificada, constituindo-se crédito no valor de R\$ 10.832.540,99 (Dez milhões, oitocentos e trinta e dois mil, quinhentos e quarenta reais e noventa e nove centavos).

De acordo com o Relatório Fiscal, a ilustre autoridade lançadora achou por bem desconsiderar a personalidade jurídica das empresas REDENTOR PARTICIPAÇÕES LTDA.; TRIPLO A – CONSULTORIA E SERVIÇOS LTDA., MODELO – CONSULTORIA E SERVIÇOS LTDA.; DUPLO GC – CONSULTORIA E SERVIÇOS LTDA. e CRESCERE CONSULTORIA E SERVIÇOS LTDA., caracterizando os pagamentos efetuados a pretexto de prestação de serviços, mais precisamente elaboração de *Plano de Trabalho Estratégico Empresarial*, como remunerações (pró-labore) dos sócios da notificada – Levantamento **RPS – Remun. PJ Sócios – Pró-Labore.**

Informa, ainda, o fiscal atuante ter considerado tais pagamentos como pró-labore dos sócios da atuada eis que os serviços contratados com as empresa acima elencadas (*elaboração de Plano de Trabalho Estratégico Empresarial*) são inerentes à própria função do sócio administrador, além de haver constatado que as pessoas jurídicas prestadores de serviços, ora desconsideradas, são dirigidas e controladas majoritariamente pelos mesmos sócios da contribuinte notificada, inclusive, com o endereço e contador em comum.

Explicita que, em 17/12/2003, a notificada, na condição de Sócia Ostensiva, firmou Contrato Particular de Constituição de Sociedades em Conta de Participação – SCPs, com as empresas Duplo GC Consultoria e Serviços e Crescere – Consultoria e Serviços Ltda., constituindo a Sociedade SCP Redentor, estabelecendo-se o percentual a ser distribuído ao final do exercício para cada Participante (10% Para Viação Redentor Ltda.; 61,38% para Crescere Ltda.; e 28, 62% para a Duplo GC Ltda.).

Para tanto, a Sócia Ostensiva (Redentor) fixou a participação das demais empresas no percentual de 7,3% sobre a receita decorrente da atividade de transporte coletivo de passageiros, com limite anual máximo de R\$ 4.600.000,00, passando a partir de então a sofrer prejuízos acumulados, nos anos de 2004 a 2006, não impedindo, porém, a distribuição de parte de sua receita bruta (7,3%), antes da apuração do lucro, para as empresas Participantes (Duplo GC Ltda. e Crescere Ltda.), ***que nada mais são do que empresas coligadas, controladas e administradas pelos mesmos sócios e diretores da Empresa Ostensiva (Auto Viação Redentor Ltda.).***

Assim, concluiu a fiscalização que *por se tratar de uma evidente transação realizada com pessoas jurídicas ligadas, em condições de visível favorecimento destas, sem qualquer justificativa administrativa e considerando que, nos exercícios em que passou a vigorar a Sociedade em Conta de Participação, 2004, 2005 e 2006, a empresa ora notificada só veio acumulando prejuízos e conseqüentemente, não havendo, desta maneira, lucros a serem distribuídos, entendemos que tais recursos passados às empresas Duplo GC Ltda. e Crescere Ltda., nada mais são do que RENDIMENTOS A TÍTULO DE PRO-LABORE, PAGOS AOS SÓCIOS DA EMPRESA REDENTOR LTDA., conforme relação que acompanha o presente relatório, DAD – Levantamento SCP [...]*”

Por fim, com arrimo no Balanço Patrimonial e na DIPJ, esclarece que no exercício de 2001, em que pese à empresa notificada somente obter um Resultado de Lucro Líquido no valor de R\$ 278.000,00, distribuiu antecipadamente aos seus sócios o valor de R\$ 430.000,00, razão pela qual a diferença de R\$ 152.000,00 fora considerada como retiradas a título de Pro-labore, a partir da competência 10/2001. Igualmente, para os exercícios de 2002 e 2003, inobstante a obtenção de prejuízos, continuou a empresa a distribuir lucros aos seus sócios, valores que foram, novamente, caracterizados como retiradas de pró-labore, num total de R\$ 1.120.000,00, desde 01/2002 a 12/2003, devidamente lançadas no **Levantamento DLP – Distrib. Lucro Pro-Labore.**

As autoridades julgadoras de primeira instância acharam por bem julgar procedente em parte o lançamento, acolhendo a decadência parcial da exigência fiscal, nos termos do Acórdão nº 03-27.750/2008, da lavra da 5ª Turma da DRJ em Brasília, assim ementado:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIARIAS

Período de apuração: 01/07/2000 a 31/12/2006

NFLD DEBCAD Nº 37.065.758-6

TRIBUTÁRIO. NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO.

Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições sociais previdenciárias, a fiscalização lavrará notificação de débito.

AFERIÇÃO INDIRETA. HIPÓTESE PREVISTA EM LEI.

Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

PRAZO DECADENCIAL. SÚMULA VINCULANTE. STF.

Prescreve a Súmula Vinculante nº 8, do STF, que são inconstitucionais os artigos 45 e 46, da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência, razão pela qual, em se tratando de lançamento de ofício, deve-se aplicar o prazo

decadencial de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ter sido efetuado (art.173, I, do CTN).

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO PRÓPRIA.

Pagamentos efetuados a título de participação nos lucros, em desacordo com a lei específica, integram o salário-de-contribuição para fins de incidência de contribuições devidas à Seguridade Social.

SONEGAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIARIA

Constatado pela fiscalização que a conduta do sujeito passivo se molda, em tese, à conduta descrita pela lei penal como descritiva da prática de crime, é seu dever efetuar Representação Fiscal para Fins Penais aos órgãos competentes para apuração da efetiva ocorrência do ilícito.

Lançamento Procedente em Parte.”

Em observância ao disposto no artigo 34 do Decreto nº 70.235/72, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532/1997, e Portaria MF nº 375, de 10/12/2001, a autoridade julgadora de primeira instância recorreu de ofício da decisão encimada, que declarou procedente em parte o lançamento fiscal.

Inconformada com a Decisão recorrida, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, às fls. 682/733, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões.

Preliminarmente, pretende seja decretada a nulidade da decisão atacada, argumentando ter incorrido em preterição do direito de defesa da contribuinte, ao deixar de analisar os documentos colacionados aos autos junto à impugnação, indispensáveis ao deslinde da controvérsia, bem como não apreciando nenhuma das alegações suscitadas na sua peça inaugural (salvo a decadência), malferindo os princípios da legalidade, verdade material, razoabilidade e do devido processo legal administrativo.

Ainda em sede de preliminar, pugna pela decretação da nulidade do lançamento, por entender que o fiscal autuante, ao constituir o presente crédito previdenciário, não logrou motivar/comprovar os fatos alegados de forma clara e precisa na legislação de regência, contrariando o disposto no artigo 142 do CTN, em total preterição do direito de defesa e do contraditório da notificada, conforme se extrai da doutrina e jurisprudência, baseando a notificação em meras presunções obscuras e imprecisas.

Requer seja mantida a decadência acolhida pelo Acórdão recorrido, relativamente ao período de 07/2000 a 10/2002, nos termos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, sobretudo em razão da comprovação da ocorrência de antecipação de pagamentos.

Após breve relato das fases ocorridas no decorrer do processo administrativo fiscal, insurge-se contra a exigência consubstanciada na peça vestibular do feito, alegando não ter existido a prestação de serviços por contribuintes individuais de maneira a sustentar a pretensão fiscal, com a respectiva incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores

pagos a empresas prestadoras de serviços, caracterizadas equivocadamente como remuneração dos sócios administradores da notificada.

Assevera que a diferença excedente de R\$ 152.000,00 não pode ser considerada como retirada a título de pro-labore, a partir da competência 10/2001, tendo em vista que a importância de 430.000,00 *foi pago a título de lucros de anos anteriores, embora na contabilidade conste como antecipação do período de 2001, equivocadamente, como se extrai dos próprios recibos, onde não consta a que período se refere, mas tão somente se tratar de distribuição de lucros.*

Contesta a imputação procedida pela fiscalização, *no sentido de que a SCP firmada teria sido a causa necessária e suficiente para que a Autuada passasse a auferir prejuízos a partir dos exercícios de 2004, 2005 e 2006, bastando uma simples análise da contabilidade da contribuinte para se concluir que desde 2001 a empresa começou a apresentar baixa lucratividade, enquanto a SCP só fora constituída a partir de 2004.*

Tece comentários a propósito da lucratividade das empresas arroladas nos autos, com apresentação das respectivas demonstrações contábeis, com a finalidade de rechaçar os argumentos utilizados pela autoridade lançadora ao promover o lançamento, reforçando a tese de partir de premissas frágeis e puramente subjetivas.

Sustenta não ter sido comprovada pelo fiscal autuante a ocorrência da hipótese de incidência prevista no artigo 22, inciso III, da Lei nº 8.212/91, ou seja, o pagamento de remunerações a segurados contribuintes individuais, mormente quando considerou, indevidamente, pagamentos realizados pela notificada a outras pessoas jurídicas regularmente constituídas, dentro do padrão da legislação de regência.

Alega que nas verdadeiras oportunidades em que pagou aos sócios administradores pró-labore, procedeu o respectivo recolhimento das contribuições previdenciárias devidas.

Inferre que a premissa mais forte adotada pela fiscalização ao lavrar a notificação, de que as pessoas jurídicas prestadoras de serviços foram *constituídas, controladas e administradas pelos próprios sócios da empresa contratante*, não representa verdade absoluta, especialmente no período objeto da notificação, conforme delineado em sua peça recursal.

Argumenta que no Brasil prevalece o princípio da livre iniciativa, podendo o administrado contratar, organizar e dispor de seus bens, recursos e negócios, como melhor lhe aprouver, salvo quando existir algum impedimento legal, o que não se verifica nos autos, onde referidas empresas possuíam cooperação mútua, não vedado pelo ordenamento jurídico pátrio.

Defende que *a circunstância do contador das empresas ser o mesmo*, não oferece amparo ao lançamento na forma procedida, com a desconsideração da personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços.

Contrapõe-se ao lançamento, especialmente em relação ao arbitramento levado a efeito na apuração do crédito previdenciário, por entender que a escrituração contábil da contribuinte registra todo o movimento real dos fatos, os quais foram desconsiderados pela fiscalização a partir de meras presunções. Acrescenta que em nenhum momento o fiscal

autuante demonstrou e comprovou qual seria a inconsistência e/ou falha contida na contabilidade da recorrente, de maneira a não lhe oferecer idoneidade.

Elucida que os valores repassados aos sócios a título de distribuições de lucros não guardam consonância com a pretensa participação de lucros ou resultados contemplada pela Lei nº 10.101/00, na forma sustentada pelo julgador recorrido, comprovando a inadequação na fundamentação do Acórdão guerreado.

Reitera que a participação da sócia ostensiva (ora notificada) e das demais empresas sócias participantes nos resultados das SCPs ocorrera rigorosamente de acordo com os preceitos da legislação de regência, notadamente do imposto de renda para casos dessa natureza (RIR/1999, artigo 254 e normas complementares inscritas nas Instruções Normativas nºs 179/87 e 21/2001).

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar a Notificação Fiscal de Lançamento de Débitos, tornando-a sem efeito e, no mérito, sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

Posteriormente à interposição do recurso voluntário, em 25 de fevereiro de 2010, a contribuinte protocolizou petição, às fls. 758, requerendo desistência parcial de suas alegações de direito, relativamente ao período de 01/11/2002 a 01/05/2003, razão pela qual o presente débito fora desmembrado, consoante informações constantes dos documentos de fls. 785/786.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator

DO RECURSO DE OFÍCIO

Consoante se positiva do Relatório Fiscal, a lavratura da notificação deveu-se a constatação de contribuições previdenciárias devidas pela contribuinte ao INSS, correspondentes à parte da empresa incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas aos contribuintes individuais.

Após apresentação da impugnação da notificada, o lançamento fora julgado procedente em parte, nos termos do Acórdão nº 03-27.750/2008, da lavra da 5ª Turma da DRJ em Brasília/DF, acima ementado, razão pela qual a autoridade julgadora de primeira instância recorreu de ofício daquele *decisum*, com arrimo no artigo 34 do Decreto nº 70.235/72, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532/1997, e Portaria MF nº 375, de 10/12/2001.

A DRJ competente, ora guerreada, em síntese, achou por bem retificar o lançamento, excluindo as contribuições previdenciárias alcançadas pelo instituto da decadência, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, em face da existência de antecipação de pagamentos, consoante se extrai do excerto do Acórdão recorrido abaixo transcrito:

“[...] No caso sob exame, considerando que, em consulta ao Sistema AGUIA (de arrecadação), constam recolhimentos antecipados pela empresa incidentes sobre as folhas-de-pagamento dos segurados a seu serviço e que o crédito previdenciário foi constituído em 26/11/2007, com a ciência do contribuinte em 30/11/2007, a competência mais remota para a qual poderia haver lançamento é 11/2002.”

Desse modo, considerando o prazo decadencial de cinco anos para a constituição do crédito tributário, contado do fato gerador, consoante estabelecido no §4º do art. 150 do CTN, impõe-se a retificação do presente lançamento para excluir as competências 07/2000 a 10/2002. [...]”

Da análise dos elementos que instruem o processo, conclui-se que a decisão recorrida, quanto a este tema, apresenta-se incensurável, devendo ser mantida em sua plenitude, pelas razões de fato e de direito a seguir desenvolvidas.

O exame dessa matéria impõe sejam levadas a efeito algumas considerações, senão vejamos.

O artigo 45, inciso I, da Lei nº 8.212/91, estabelece prazo decadencial de 10 (dez) anos para a apuração e constituição das contribuições previdenciárias, como segue:

“Art. 45 – O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

[...]"

Por outro lado, o Código Tributário Nacional em seu artigo 173, *caput*, determina que o prazo para se constituir crédito tributário é de 05 (cinco) anos, contados do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado, *in verbis*:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

[...]"

Com mais especificidade, o artigo 150, § 4º, do CTN, contempla a decadência para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, nos seguintes termos:

“Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

O núcleo da questão reside exatamente nesses três artigos, ou seja, qual deles deve prevalecer para as contribuições previdenciárias, tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Ocorre que, após muitas discussões a respeito do tema, o Supremo Tribunal Federal, em 11/06/2008, ao julgar os RE's nºs 556664, 559882 e 560626, por unanimidade de votos, declarou a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, oportunidade em que aprovou a Súmula Vinculante nº 08, abaixo transcrita, rechaçando de uma vez por todas a pretensão do Fisco:

“Súmula nº 08: São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”

Registre-se, ainda, que na mesma Sessão Plenária, o STF achou por bem modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em comento, estabelecendo, em suma, que somente não retroagem à data da edição da Lei em relação a pedido de restituição judicial ou administrativo formulado posteriormente à 11/06/2008, concedendo, por conseguinte, efeito *ex tunc* para os créditos pendentes de julgamentos e/ou que não tenham sido objeto de execução fiscal.

Consoante se positiva da análise dos autos, a controvérsia a respeito do prazo decadencial para as contribuições previdenciárias, após a aprovação/edição da Súmula Vinculante nº 08, passou a se limitar a aplicação dos artigos 150, § 4º, ou 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Indispensável ao deslinde da controvérsia, mister se faz elucidar, resumidamente, as espécies de lançamento tributário que nosso ordenamento jurídico contempla, como segue.

Primeiramente destaca-se o **lançamento de ofício ou direto**, previsto no artigo 149 do CTN, onde o fisco toma a iniciativa de sua prática, por razões inerentes a natureza do tributo ou quando o contribuinte deixa de cumprir suas obrigações legais. Já o **lançamento por declaração ou misto**, contemplado no artigo 147 do mesmo Diploma Legal, é aquele em que o contribuinte toma a iniciativa do procedimento, ofertando sua declaração tributária, colaborando ativamente. Alfim, o **lançamento por homologação**, inscrito no artigo 150 do Códex Tributário, em que o contribuinte presta as informações, calcula o tributo devido e promove o pagamento, ficando sujeito a eventual homologação por parte das autoridades fazendárias.

Dessa forma, estando às contribuições previdenciárias sujeitas ao lançamento por homologação, defende parte dos julgadores e doutrinadores que a decadência a ser aplicada seria aquela constante do artigo 150, § 4º, do CTN, levando-se em consideração a natureza do tributo atribuída por lei, independentemente da ocorrência de pagamento, entendimento compartilhado por este conselheiro.

Ou seja, a regra para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o artigo 150, § 4º, do Código Tributário, o qual somente não prevalecerá nas hipóteses de ocorrência de dolo, fraude ou conluio, o que ensejaria o deslocamento do prazo decadencial para o artigo 173, inciso I, do mesmo Diploma Legal.

Não é demais lembrar que o lançamento por homologação não se caracteriza tão somente pelo pagamento. Ao contrário, trata-se, em verdade, de um procedimento complexo, constituído de vários atos independentes, culminando com o pagamento ou não.

Observe-se, pois, que a ausência de pagamento não desnatura o lançamento por homologação, especialmente quando a sujeição dos tributos àquele lançamento é conferida por lei. E, esta, em momento algum afirma que assim o é tão somente quando houver pagamento.

Não fosse assim, o que se diria quando o contribuinte apura prejuízos e não tem nada a recolher, ou mesmo quando encontra-se beneficiado por isenções e/ou imunidades, onde, em que pese haver o dever de elaborar declarações pertinentes, informando os fatos geradores dos tributos dentre outras obrigações tributárias, deixa de promover o pagamento do tributo em razão de uma benesse fiscal?

Cabe ao Fisco, porém, no decorrer do prazo de 05 (cinco) anos, contados do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, proceder à análise das informações prestadas pelo contribuinte homologando-as ou não, quando inexistir concordância. Neste último caso, promover o lançamento de ofício da importância que imputar devida.

Aliás, como afirmado alhures, a regra nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, o qual dispôs expressamente os casos em que referido prazo deslocar-se-á para o artigo 173, inciso I, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação comprovados. Somente nessas hipóteses a legislação específica contempla a aplicação de outro prazo decadencial, afastando-se a regra do artigo 150, § 4º. Como se constata, a toda evidência, a contagem do lapso temporal em comento independe de pagamento.

Ou seja, comprovando-se que o contribuinte deixou efetuar o recolhimento dos tributos devidos e/ou promover o autolancamento com dolo, utilizando-se de instrumentos ardilosos (fraude e/ou simulação), o prazo decadencial será aquele inscrito no artigo 173, inciso I, do CTN. Afora essa situação, não se cogita na aplicação daquele dispositivo legal. É o que se extrai da perfunctória leitura das normas legais que regulamentam o tema.

Por outro lado, alguns julgadores e doutrinadores entendem que somente aplicar-se-ia o artigo 150, § 4º, do CTN quando comprovada a ocorrência de recolhimentos relativamente ao fato gerador lançado, seja qual for o valor. Em outras palavras, a homologação dependeria de antecipação de pagamento para se caracterizar, e a sua ausência daria ensejo ao lançamento de ofício, com observância do prazo decadencial do artigo 173, inciso I.

Ressalta-se, ainda, o entendimento de outra parte dos juristas, suscitando que o artigo 150, 4º, do Código Tributário Nacional, prevalecerá quando o contribuinte promover qualquer ato tendente a apuração da base de cálculo do tributo devido, seja pelo pagamento, escrituração contábil, declaração do imposto em documento próprio, etc. Melhor elucidando, o contribuinte deverá adotar algum procedimento com o fito de apurar o tributo para que pudesse se cogitar em “homologação”. Esta, aliás, é a tese que prevaleceu na última reunião do Conselho Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Afora posicionamento pessoal a propósito da matéria, por entender que as contribuições previdenciárias devem observância ao prazo decadencial do artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, independentemente de antecipação de pagamento, salvo quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o certo é que a partir da alteração do Regimento Interno do CARF (artigo 62-A), introduzida pela Portaria MF nº 586/2010, os julgadores deste Colegiado estão obrigados a “reproduzir” as decisões do STJ tomadas por recurso repetitivo, razão pela qual deixaremos de abordar aludida discussão, mantendo a tese entendimento que a aplicação do dispositivo legal retro depende da existência de recolhimentos do mesmo tributo no período objeto do lançamento, na forma decidida por aquele Tribunal Superior nos autos do Resp nº 973.733/SC, assim ementado:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C,

DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia

ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008."

Na esteira desse raciocínio, uma vez delimitado pelo STJ e, bem assim, pelo Regimento Interno do CARF que nos lançamentos por homologação a antecipação de pagamento é indispensável à aplicação do instituto da decadência, nos cabe tão somente nos quedar a aludida conclusão e constatar ou não a sua ocorrência.

Entrementes, a controvérsia em relação a referido tema encontra-se distante de remansoso desfecho, se fixando agora em determinar o que pode ser considerado como antecipação de pagamento nas contribuições previdenciárias, sobretudo em face das diversas modalidades e/ou procedimentos adotados por ocasião do lançamento fiscal.

Na hipótese dos autos, porém, despiciendas maiores elucubrações a propósito da matéria, uma vez que a simples análise dos autos nos leva a concluir pela existência de antecipação de pagamento, conforme restou devidamente evidenciado no Acórdão guerreado, a partir de consulta no banco de dados da Receita Federal, mais precisamente no sistema AGUIA (fls. 662).

Assim, ocorrendo à comprovação de recolhimentos, em virtude dos fatos encimados, concordam os Conselheiros desta Colenda Câmara, à sua unanimidade, pela aplicação do artigo 150, § 4º, do CTN, uns pela natureza do tributo outros pela antecipação de pagamento, devendo ser acolhido o pleito da contribuinte para restabelecer a ordem nesse sentido.

Destarte, tendo a fiscalização constituído o crédito previdenciário em **30/11/2007**, com a devida ciência da contribuinte constante do Aviso de Recebimento-AR, às fls. 194, a exigência fiscal resta parcialmente fulminada pela decadência, relativamente aos fatos geradores ocorridos até a competência **10/2002**, inclusive, os quais se encontram fora do prazo decadencial de 05 (cinco) anos do artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, impondo seja decretada a improcedência parcial do feito.

Neste sentido, não se pode cogitar em irregularidade na decisão levada a efeito pelo julgador de primeira instância, eis que agiu da melhor forma, com estrita observância da legislação de regência, promovendo a retificação do crédito previdenciário nos termos acima delineados.

Em vista do exposto, estando à decisão de primeira instância em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO DE OFÍCIO E NEGAR-LHE PROVIMENTO, mantendo o *decisum* recorrido, nesse ponto, em sua integralidade, pelas razões de fato e de direito acima ofertadas.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço parcialmente do recurso voluntário e passo a examinar as alegações recursais, somente em relação à parte do débito remanescente após pedido de desistência parcial.

Isto porque, em 25/02/2010, a contribuinte protocolizou petição desistindo parcialmente do recurso, relativamente ao período de **01/11/2002** a **01/05/2003**, o que enseja o não conhecimento de suas razões recursais para aquelas competências, com arrimo no artigo 78, § 2º, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, senão vejamos:

“Art. 78. Em qualquer fase processual o recorrente poderá desistir do recurso em tramitação.”

§ 1º A desistência será manifestada em petição ou a termo nos autos do processo.” (grifamos)

Uma vez evidenciada a parte do débito ainda controversa, após o desmembramento do débito procedido em face de pedido de desistência parcial do recurso, passamos à análise das demais questões suscitadas pela contribuinte.

Consoante relatado alhures, a presente notificação fora lavrada a partir da descon sideração da contabilidade e da personalidade jurídica das prestadoras de serviços à notificada, com a conseqüente caracterização dos valores pagos àquelas empresas como remuneração (pró-labore) dos sócios da recorrente, apurada por arbitramento, em razão dos fatos elencados em cada levantamento, a seguir, sinteticamente, explicitados:

1) Remun. PJ Sócios – Pró-Labore – RPS – Caracterização dos pagamentos realizados às empresas prestadoras de serviços, REDENTOR PARTICIPAÇÕES LTDA.; TRIPLO A – CONSULTORIA E SERVIÇOS LTDA., MODELO – CONSULTORIA E SERVIÇOS LTDA.; DUPLO GC – CONSULTORIA E SERVIÇOS LTDA. e CRESCERE CONSULTORIA E SERVIÇOS LTDA., como remunerações dos administradores da notificada, por entender o fiscal autuante que os serviços prestados (elaboração de *Plano de Trabalho Estratégico Empresarial*) são inerentes às atribuições dos próprios sócio-administradores da recorrente. Levou a efeito, ainda, o fato de as pessoas jurídicas prestadores de serviços, ora descon sideradas, serem dirigidas e controladas majoritariamente pelos mesmos sócios da contribuinte notificada, inclusive, com o endereço e contador em comum;

2) SCP – concernente aos recursos passados às empresas Duplo GC Ltda. e Crescere Ltda., em razão da Sociedade em Conta de Participação constituída com a notificada, na condição de sócia ostensiva, considerados como pró-labore pagos aos sócios da Redentor Ltda., uma vez que aludidas pessoas jurídicas *nada mais são do que empresas coligadas, controladas e administradas pelos mesmos sócios e diretores da Empresa Ostensiva (Auto Viação Redentor Ltda.)*;

3) Distrib. Lucro Pró-Labore – DLP – relativo aos valores (Lucros) antecipadamente distribuídos aos sócios, sem conquanto ter havido posterior apuração do lucro líquido na totalidade distribuída, razão pela qual a diferença fora caracterizada como pró-labore;

Diante de aludidas constatações, em que pese não haver explicitação clara no Relatório Fiscal a respeito procedimento adotado, a autoridade lançadora descon siderou a contabilidade de todas as empresas acima elencadas, apurando, por conseguinte, as contribuições previdenciárias ora exigidas por arbitramento, com base no artigo 33, §§ 3º e 6º, da Lei nº 8.212/91, vigente à época nos seguintes termos:

“Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas “d” e “e” do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a

*respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente.
(Redação alterada pela Lei nº 10.256/01)*

[...]

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS e o Departamento da Receita Federal - DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

[...]

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.”

Nesse sentido, estando o lançamento escorado em uma presunção legal, incumbe à fiscalização demonstrar e comprovar os motivos que a levaram a utilizar deste procedimento excepcional e, conseqüentemente, fundamentá-lo na legislação de regência, fazendo constar dos autos do processo, nos anexos pertinentes, a norma legal esteio da exigência fiscal, sob pena de nulidade e/ou improcedência do feito.

Em suas razões recursais, pretende a contribuinte a reforma da decisão recorrida, a qual manteve a exigência fiscal em seu mérito, aduzindo, dentre inúmeros argumentos, que o procedimento eleito pela fiscalização ao promover o lançamento não encontra amparo legal na legislação de regência, notadamente quando não se apresentou claro e preciso em suas conclusões ao desconsiderar a personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços.

Sustenta, ainda, não ter sido comprovada pelo fiscal atuante a ocorrência da hipótese de incidência prevista no artigo 22, inciso III, da Lei nº 8.212/91, ou seja, o pagamento de remunerações a segurados contribuintes individuais, mormente quando considerou, indevidamente, pagamentos realizados pela notificada a outras pessoas jurídicas regularmente constituídas, dentro do padrão legal.

Não obstante as substanciosas razões de fato e de direito ofertadas pela fiscalização e autoridade julgadora de primeira instância em defesa da manutenção da exigência fiscal em comento, o inconformismo da contribuinte merece prosperar, como demonstraremos ao longo desse arrazoado.

Destarte, em que pese à grande celeuma que envolve o tema, é certo que atualmente o Fisco dispõe de alguns mecanismos para apuração de crédito tributário quando constatadas operações/transações realizadas pelo contribuinte com a finalidade de se esquivar da tributação.

Em verdade, trata-se da eterna discussão a propósito da legalidade do planejamento tributário e seus limites. Em outras palavras, o verdadeiro conflito existente entre a Elisão e Evasão Fiscal.

Referido tema, aliás, vem tomando espaço em grandes Congressos e outros Encontros Tributários, com propostas, inclusive, de elaboração de normas antielisivas,

buscando cercar as condutas dolosas, simuladas dos contribuintes objetivando se afastar do campo de incidência da obrigação tributária.

No seara do direito previdenciário, a própria legislação de regência oferece mecanismos para a desconsideração da relação contratual firmada entre o contribuinte e os prestadores de serviços, sejam segurados empregados, contribuintes individuais, outras pessoas jurídicas, etc.

Exemplo de tais prerrogativas, o artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, impõe ao Auditor Fiscal a obrigação de considerar os contribuintes individuais (autônomos) ou outros prestadores de serviços como segurados empregados, quando verificados os requisitos legais, *in verbis*:

“Art. 229.

[...]

§ 2º - Se o Auditor Fiscal da Previdência Social, constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inc. I «caput» do art.9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.”

Observe-se do artigo supracitado, que o legislador ao mencionar “[...] ou sob qualquer outra denominação [...]”, deu margem a desconsideração da personalidade jurídica de empresas, quando constatados os requisitos para tanto.

A partir do permissivo legal encimado, inúmeros são os lançamentos em que o Fisco desconsidera o vínculo pactuado entre os prestadores de serviços (contribuintes individuais e empresas) e a contribuinte contratante, promovendo a caracterização dessas pessoas como segurados empregados, conquanto de devidamente demonstrada à existência dos pressupostos da relação empregatícia, quais sejam, subordinação, remuneração e não eventualidade. Neste caso, diga-se de passagem, inexistente a necessidade da comprovação de eventuais atos simulados, para a caracterização dos segurados empregados, bastando à demonstração da presença dos requisitos do vínculo laboral, podendo ou não haver o intuito doloso, fraudulento ou simulatório objetivando suprimir tributos.

Na hipótese dos autos, porém, não há dúvidas que o procedimento adotado pela autoridade lançadora não fora aquele inscrito na norma legal retro. E nem poderia, uma vez que não se tratou de caracterização de segurados empregados.

Afora o procedimento excepcional da caracterização de segurados empregados, somente a partir do arbitramento e conseqüente desconsideração da contabilidade e/ou personalidade jurídica do contribuinte é que poderia o Fisco exigir tributos desconstituindo a contratação formal existente em homenagem à situação fática real, mas somente quando demonstrada a ocorrência dos requisitos legais para tanto.

A rigor, no caso de desconsideração da personalidade jurídica, além dos pressupostos legais da aferição indireta, impõe-se à autoridade fiscal a devida comprovação da existência da simulação na conduta do contribuinte, com o fito de mascarar a tributação.

Com efeito, em nosso entender a diferença entre evasão e elisão fiscal na seara do planejamento tributário, é que este último encontra amparo na liberdade negocial do empresário na condução das atividades e finalidades da empresa de modo a trabalhar com menor incidência de custos, inclusive relativamente ao campo fiscal, da exigência tributária a incidir nos diversos rumos que decidir tomar. Por sua vez, na evasão fiscal, o empresário, na condução de seus negócios, visa a todo momento simular atos tendentes a maquiagem a ocorrência do fato gerador.

No caso *sub examine*, conclui-se que o fiscal autuante edificou uma presunção legal, lançando valores que entendeu devidos, considerando, ainda, repasses a empresas prestadoras de serviços como remuneração (pró-labore) dos sócios da recorrente na apuração do crédito tributário, invertendo, assim, o ônus da prova ao contribuinte.

No entanto, sabemos que a presunção legal, como o próprio nome indica, somente poderá ser levada a efeito quando estiver expressamente inserta na legislação de regência.

Na hipótese vertente, o único dispositivo legal que dá amparo ao procedimento adotado pelo fiscal autuante é o artigo 33, §§ 3º e 6º, da Lei nº 8.212/91, acima transcrito.

Vislumbra-se, assim, que o procedimento utilizado pela fiscalização ao lavrar a notificação foi precisamente aquele inscrito na norma legal encimada, qual seja, aferição indireta.

Como se observa, o procedimento do arbitramento, uma vez constatados os requisitos exigidos pela legislação de regência, é legal e inverte o ônus da prova ao contribuinte. Porém, tal procedimento deve estar devidamente fundamentado e motivado nos autos do processo, além de estar revestido dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, sob pena de nulidade ou improcedência do lançamento.

Destarte, o arbitramento não pode representar uma verdadeira “carta branca” ao agente fiscal, de maneira a possibilitar-lhe concluir pela existência de débitos tributários bem destoantes do que efetivamente devido pelo contribuinte, escorados em parâmetros aleatórios e imprecisos, sem o devido aprofundamento no exame das provas constantes dos autos. Não se pode admitir, pois, seja praticado o arbítrio em nome do arbitramento. É um procedimento, portanto, que objetiva aproximar, mensurar as remunerações tributáveis tanto quanto possível daquele que seria real. Tem-se assim que a vontade abstrata da lei é gravar o tributo que seria devido em condições normais, não mais do que isso, porquanto o objetivo precípuo da fiscalização é a orientação, com a finalidade de esclarecer aos contribuintes em geral sobre o indelével dever de recolher ao fisco os tributos efetivamente devidos, naturalmente após identificar as eventuais irregularidades extraídas de sua atividade, ou contabilidade, se for o caso. Em nenhum sistema jurídico se permite a tributação ao alvedrio da lei ou se preconiza a cobrança de tributo acima daquilo que o fisco tem direito. Gravar tributo não tem o mesmo sentido de agravá-lo. O agravamento se faz mediante cominação de multas, não pela via do arbitramento.

A jurisprudência administrativa é firme e mansa neste sentido, determinando o cancelamento de autuações em que a fiscalização extrapolou os limites impostos pela legislação ao lançar com base no arbitramento, sobretudo quando os critérios utilizados nesta empreitada não estejam devidamente claros e precisos, senão vejamos:

“[...]

Ementa: ARBITRAMENTO – POSSIBILIDADE – PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE

Na ocorrência de recusa na apresentação de livros ou documentos ou se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

O procedimento de arbitramento, embora seja prerrogativa legal do fisco, deve revestir-se de razoabilidade, de tal sorte que os indícios apresentados levem a inferir a efetiva ocorrência do fato gerador. [...] (1ª TO da 4ª Câmara da 2ª SJ do CARF, Acórdão nº 2401-00.057, Sessão de 04/03/2009 – Relatoria Conselheiro Ana Maria Bandeira) (grifamos)

“Ementa: [...]”

AFERIÇÃO INDIRETA. REQUISITOS. MOTIVAÇÃO.

Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

AFERIÇÃO. REQUISITOS. NULIDADE.

Na utilização da aferição o Fisco deve, de forma clara e precisa, descrever a fundamentação legal, os fatos geradores ocorridos, o débito apurado, os valores aferidos indiretamente, indicando claramente os parâmetros utilizados, bem como, sempre que possível, os segurados envolvidos. [...] (2ª TO da 4ª Câmara da 2ª SJ do CARF – Acórdão nº 2402-01.174, Sessão de 21/09/2010 – Relatoria Conselheiro Marcelo Oliveira) (grifamos)

Ademais, o lançamento – atividade vinculada que constitui o crédito tributário – não pode se apoiar em suposições, conjecturas e muito menos presunções do agente arrecadador, como se extrai do artigo 142 do Código Tributário Nacional. Deve fundamentar-se em fatos concretos, demonstrados, susceptíveis de comprovação.

Destarte, o artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao atribuir a competência privativa do lançamento a autoridade administrativa, igualmente, exige que nessa atividade o fiscal autuante descreva e comprove a ocorrência do fato gerador, determinando, ainda, a perfeita base de cálculo dos tributos exigidos, como segue:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a

matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Em outras palavras, o procedimento do arbitramento, em que pese conferir a prerrogativa do fiscal autuante em presumir a base de cálculo do tributo lançado, não o desobriga de comprovar a ocorrência do fato gerador. Ou seja, a base de cálculo poderá ser presumida, uma vez observados os requisitos para tanto, mas a ocorrência dos fatos geradores não. É o que se extrai do artigo 148 do Código Tributário Nacional, nos seguintes termos:

“Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.”

Destarte, os atos administrativos, conforme se depreende do artigo 50 da Lei nº 9.784/99, que regulamenta o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, devem ser motivados, sob pena de nulidade, *in verbis*:

“Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e fundamentos jurídicos [...]

§1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente [...]”

Como se verifica dos dispositivos legais encimados, para que o lançamento encontre sustentáculo nas normas jurídicas e, conseqüentemente, tenha validade, deverá o fiscal autuante descrever precisamente e comprovar a ocorrência do fato gerador do tributo e determinar a matéria tributável (base de cálculo). A ausência dessa descrição clara e precisa, especialmente no Relatório Fiscal da Notificação, ou erro nessa conduta, macula o procedimento fiscal.

No caso dos autos, pode-se inferir que o fiscal autuante desprezou a contabilidade de todas as empresas elencadas no Relatório Fiscal, desconsiderando, ainda, a personalidade jurídica das prestadoras de serviços, para admitir que os pagamentos efetuados àquelas, em verdade, são valores pagos aos sócios da notificada a título de pró-labore.

Para tanto, os grandes argumentos da fiscalização são que a maioria dos dirigentes das prestadoras de serviços são sócios da notificada, bem como que a atividade “*elaboração de Plano de Trabalho Estratégico Empresarial*”, objeto do contrato de prestação de serviços, é inerente à rotina administrativa da Diretoria, além de em alguns casos haver coincidência de endereços e de contador.

No que tange ao levantamento SCP, escora a pretensão fiscal no pretenso fato de referida sociedade ter sido constituída com empresas ligadas, *em condição visível de favorecimento destas, sem qualquer justificativa administrativa*.

Com a devida vênia ao ilustre fiscal notificante, não vislumbramos em seus argumentos fundamento suficientemente capaz de amparar o procedimento excepcional de arbitramento c/c desconsideração da personalidade jurídica das prestadoras de serviços.

Como se sabe, a livre iniciativa, a liberdade negocial e de contratação são direitos do contribuinte, não cabendo à autoridade fiscal rechaçá-la tão somente porque considera (*entende*) fora de propósito às contratações realizadas ou inerentes as atividades dos sócios-gerente.

Tratando-se de procedimento excepcional, o arbitramento e a desconsideração da personalidade jurídica de empresas, deve ser devidamente fundamentado em fatos e documentos suscetíveis de comprovação. Não basta a fiscalização simplesmente inferir que não concorda com as condutas do contribuinte e por conta disso desconsiderá-las.

Para que o lançamento tivesse o devido amparo legal e fático, caberia ao fiscal autuante demonstrar que a contribuinte praticou atos simulados objetivando suprimir e/ou diminuir a carga tributária. Impõe-se alegar e comprovar qual fora o benefício atingido pela contribuinte nos seus atos praticados, bem como a conduta dolosa em simular contratações, para se esquivar da tributação. Isso não logrou o Fisco a comprovar na hipótese dos autos.

Como se observa, mister se fazer à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de desconsideração da personalidade jurídica de empresas, que somente poderá ser levada a efeito quando àquela estiver convencida do cometimento do crime (dolo, fraude ou simulação), devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e, bem assim, ao procurador de que o delito fora efetivamente praticado.

Em outras palavras, não basta à indicação da conduta dolosa, fraudulenta ou simulatória (o que sequer ocorrera no caso vertente), a partir de meras presunções e/ou subjetividades, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal da intenção pré-determinada do contribuinte, demonstrada de modo concreto, sem deixar margem a qualquer dúvida, visando impedir/retardar o recolhimento do tributo devido.

A presunção legal inserida no artigo 33, §§ 3º e 6º, da Lei nº 8.212/91, relativamente ao arbitramento, não tem o condão de suprimir o precípua dever legal da autoridade fiscal demonstrar a ocorrência de simulação para fins da desconsideração da personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços.

A jurisprudência administrativa não discrepa desse entendimento, consoante se infere do julgado com sua ementa abaixo transcrita, *in verbis*:

“[...]

DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA – MULTA QUALIFICADA – COMPROVAÇÃO DO DOLO – Pode o Fisco desconsiderar a personalidade jurídica da empresa toda vez que restar caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação pela pessoa física responsável. [...]” (6ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Processo nº 10935.002991/2003-29, Acórdão nº 106-14.720 – Sessão de 16/06/2005)

A rigor, em momento algum o fiscal autuante asseverou que os atos praticados pela contribuinte são simulados, capaz de reforçar a sua tese. E, se assim não o foram, inexistente razão para a desconsideração da personalidade jurídica das empresas

prestadoras de serviços. Não se pode adentrar a seara de liberdade negocial do empresário exclusivamente porque não concorda com seus procedimentos.

Prova disso (ausência de simulação indicada e comprovada), inclusive, é que o Acórdão recorrido acolheu a decadência parcial do crédito tributário com base no artigo 150, § 4º, do CTN, dispositivo legal não aplicado nos casos de dolo, fraude ou **simulação**, deslocando-se, nestas situações, para o prazo decadencial do artigo 173, inciso I, do mesmo Diploma Legal.

Aliás, a notificação fiscal se apresenta de forma tão imprecisa que a própria autoridade julgadora de primeira instância confundiu o fato gerador do tributo ora exigido, ao afirmar que a contribuinte não observou os preceitos da Lei nº 10.101/2001 ao participar lucros ou resultados aos seus segurados. Destarte, como é de conhecimento daqueles que lidam com direito tributário, a Participação nos Lucros e Resultados paga pela empresa aos seus segurados é bem diferente da distribuição de lucros aos sócios, rubrica objeto do presente lançamento.

Alfim, impende esclarecer que não se sabe com a segurança que o caso exige, quem (quais sócios) foram os eventuais beneficiários dos pagamentos efetuados as prestadoras de serviços. Em que pese os quadros societários de referidas empresas convergirem em alguns ou vários sócios, não são iguais em sua plenitude. Existem outros sócios que não pertencem ao quadro societário das empresas prestadoras de serviços. Ou seja, não há precisão e comprovação dos argumentos suscitados pela fiscalização, mormente quanto à ocorrência do fato gerador ora exigido, remuneração de contribuintes individuais, contemplado no artigo 22, inciso III, da Lei nº 8.212/91.

Como sustentado em linhas pregressas, ainda que o lançamento esteja apoiado numa presunção legal impõe a comprovação da ocorrência do fato gerador do tributo. Em outras palavras, conquanto que comprovados os requisitos para tanto, somente poderá ser presumida, ou seja, objeto do arbitramento, a base de cálculo do tributo, mas nunca o fato gerador das contribuições previdenciárias e/ou a situação fática em que se escora a pretensão fiscal, sob pena de improcedência do feito, como aqui se vislumbra.

Por fim, quanto ao levantamento **DLP – Distrib. Lucro Pro-Labore**, onde se exige contribuições previdenciárias incidentes sobre Pró-Labore dos sócios da contribuinte, assim caracterizadas as verbas pagas a título de distribuição de lucros, inobstante o fiscal não ter constatado lucro acumulado no período objeto do lançamento, o mesmo entendimento levado a efeito para os demais levantamentos é capaz de rechaçar a pretensão fiscal.

Isto porque, da mesma forma, o fiscal autuante não foi preciso em sua fundamentação/motivação, sequer indicando os eventuais beneficiários do pró-labore caracterizado, olvidando-se também que no quadro societário das empresas em comento existem outras pessoas jurídicas, bem como sócios que não exercem atividade gerencial e não fazem jus à aludida remuneração.

Com efeito, em nosso entender, o simples fato de a recorrente eventualmente ter deixado de auferir lucros no período objeto da autuação, sem que haja um aprofundamento maior no tema, com provas mais robustas e indicação dos beneficiários, não é capaz de fazer florescer a hipótese de incidência admitida pela fiscalização. Repita-se, o arbitramento não pode representar uma “carta branca” ao agente fiscal de maneira a afastar a necessidade de comprovação dos requisitos mínimos da exigência fiscal.

Em face dos fatos acima delineados, uma vez não demonstrada ou sequer aventada pelo fiscal autuante a ocorrência de atos simulados tendentes a rechaçar a tributação,

Processo nº 12268.000129/2007-41
Acórdão n.º **2401-01.948**

S2-C4T1
Fl. 801

não se pode admitir a desconsideração da personalidade jurídica de empresas, com apuração de crédito previdenciário com base em arbitramento, exclusivamente arrimada numa presunção legal, a qual inverte o ônus da prova, mas devem estar devidamente motivada e comprovados seus pressupostos legais.

Por todo o exposto, estando a NFLD *sub examine* em dissonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO OFÍCIO E NEGAR-LHE PROVIMENTO, mantendo a decadência até a competência **10/2002**, CONHECER PARCIALMENTE DO RECURSO VOLUNTÁRIO E DAR-LHE PROVIMENTO, reconhecendo a improcedência do presente lançamento fiscal, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira

Voto Vencedor

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Redator Designado

Embora concordando com o Conselheiro Relator na maioria dos pontos por ele abordados no seu brilhante voto, ousou trilhar outro caminho na sua análise acerca do levantamento **Distrib. Lucro Pró-Labore – DLP**, o qual é relativo aos valores (Lucros) antecipadamente distribuídos aos sócios, sem conquanto ter havido posterior apuração do lucro líquido na totalidade distribuída, razão pela qual a diferença fora caracterizada como pró-labore.

É mais que correta a conclusão do voto do Relator no que se refere aos lucros distribuídos para as pessoas físicas que não tinham função de gerência na empresa autuada, bem como para as pessoas jurídicas, haja vista não se poder caracterizar, para esses, a existência de serviços prestados, pressuposto primeiro quando se analisa a hipótese de incidência relativa às contribuições sociais.

Todavia, quanto às quantias pagas aos sócios gerentes da recorrente, não tenho como acompanhar o Ilustre Relator. É que, nos termos do art. 12, V, “f”, da Lei n.º 8.212/1991¹, os sócios gerentes é enquadrado na categoria previdenciária de contribuinte individual, sendo certo que, para esses (os sócios gerentes), a prestação de trabalho à empresa é decorrência dos encargos de gestão a que estão submetidas essas pessoas.

Nessa toada, pelo pagamento aos sócios gerentes, perfectibiliza-se a hipótese de incidência tributária prevista no inciso III do art. 22 da mesma Lei, que dispõe ser de 20% o encargo previdenciário patronal sobre as remunerações pagas aos segurados contribuintes individuais que prestaram serviço à empresa.

A caracterização da suposta distribuição de lucros como remuneração decorre da presunção relativa que dispõe o Fisco para arbitrar o valor o tributo quando a contabilidade do sujeito passivo não mereça credibilidade. Pois bem, o fato da empresa haver distribuído lucros inexistentes, para esse Julgador, é mais que um mero indício, representa verdadeira confissão, de que a escrita contábil da recorrente não reflete a realidade.

Concluo, com arrimo no § 6.º do art. 33 da Lei n.º 8.212/1991, já citado, que a Auditoria, pelo menos em relação aos sócios gerentes da autuada, acertou ao tributar os valores distribuídos sob o título de antecipação de lucros.

¹ Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

(...)

V – como contribuinte individual:

(...)

f) o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima, o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural, e 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; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

A alegação de que os valores relativos à distribuição de lucros seriam referentes a períodos pretéritos ao fiscalizado e que, por isso, não poderiam sofrer a tributação deve ser afastada. É que a empresa não logrou demonstrar tal assertiva.

Na processualística administrativo-tributária o ônus probatório recai sobre a parte que apresenta a alegação. Nesse sentido, caberia à recorrente trazer ao processo os documentos que dessem guarida a sua tese. Se deixou de fazê-lo, não merecem acolhida os seus argumentos.

E também não concordo que o fato da DRJ haver utilizado, para aferição do prazo decadencial pela norma do § 5.º do art. 150 do CTN ao invés do inciso I do art. 173, ambos do CTN, seja motivo a se concluir que o órgão recorrido afastou a ocorrência de fraude ou simulação. Não é essa leitura que faço dos autos.

É cediço que nos casos de fraude, dolo ou simulação a decadência é contada pela norma do art. 173, I, conforme dispõe o § 4.º do art. 150, *in fine*, todavia, a motivação utilizada no voto condutor do acórdão de primeira instância não foi a inexistência das referidas circunstâncias, mas o fato de se haver detectado a ocorrência de recolhimento antecipado de contribuições. Assim, esse aspecto da decisão recorrida, absolutamente, pode ser utilizado para que se conclua que a DRJ manifestou-se pela inexistência de fraude, dolo ou simulação.

Por fim, não enxergo barreira intransponível para a liquidação do acórdão em razão da manutenção dessa parte do crédito, posto ser plenamente factível se obter com base na documentação da empresa as pessoas destinatárias da distribuição dos lucros e, assim, segregar as parcelas direcionadas aos sócios gerentes da autuada, sobre os quais haverá de se exigir as contribuições.

Diante das considerações apresentadas, voto por excluir do levantamento DLP - DISTR LUCRO PRO LABORE, os valores referentes aos pagamentos realizados a sócios não dirigentes da empresa e os realizados a pessoas jurídicas, remanescendo as contribuições incidentes sobre os pagamentos realizados aos sócios gerentes da empresa no respectivo período.

Kleber Ferreira de Araújo