



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

Processo nº 13896.722077/2015-33
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-004.504 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de maio de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente S T B STUDENT TRAVEL BUREAU - VIAGENS E TURISMO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA.

Nos lançamento por homologação em que se verifiquem a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o lapso temporal legal para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário pelo lançamento começa a fluir a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

REMUNERAÇÃO A SÓCIO. MÚTUO.

Mútuo se caracteriza por uma operação de crédito entre pessoas, pela qual uma disponibiliza à outra recursos financeiros que deverão ser restituídos à primeira ao cabo de prazo determinado ou indeterminado. Assim, é regular o lançamento fiscal sobre rendimentos creditados a este título quando evidenciado que, em sua essência, trata-se de pagamento de remuneração, sem expectativa de que haverá reintegração dos valores ao patrimônio da mutuante.

MULTA QUALIFICADA. ELEMENTO VOLITIVO NA CONDUTA DO AGENTE.

A falta de oferecimento à tributação de valores contabilizados em conta específica, por si só, não ampara a qualificação da multa de ofício.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

A mera previsão em contrato social de poderes para administradores e sócios não justifica a imputação da responsabilização solidária pelo crédito tributário lançado, se não restar caracterizado o interesse comum e o agir com excesso de poder ou infração à lei ou estatuto.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, rejeitar as preliminares argüidas e, no mérito, dar-lhes parcial provimento para (a) excluir a qualificação da penalidade de ofício para o Levantamento PF, que deverá ser fixada em 75%; (b) afastar a solidariedade passiva atribuída ao Sr. Fernando Lúcio Pereira da Silva nos Levantamentos AD, SB, AN e PF, mantendo a solidariedade atribuída em relação ao Levantamento DJ; (c) afastar a solidariedade passiva atribuída ao Sr. José Carlos Victor Sérgio Hauer Santos Júnior no levantamento PF, mantendo a solidariedade passiva atribuída em relação aos Levantamentos AD, SB, DJ e AN; (d) afastar a solidariedade passiva atribuída à Sra. Santuza Paolucci Nogueira Bicalho nos Levantamentos AD, AN e PF, mantendo a solidariedade atribuída em relação aos Levantamentos SB e DJ. Quanto ao Recurso Voluntário formalizado pela Sra. Christina Bicalho Hauer, também por unanimidade, em dar-lhe provimento para afastar integralmente a solidariedade passiva atribuída à recorrente.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Marcelo Milton da Silva Risso, Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Dione Jesabel Wasilewski, Douglas Kakazu Kushiya, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Jose Alfredo Duarte Filho (Suplente convocado).

Relatório

O presente processo trata de Recurso Voluntário em face do Acórdão nº 09-60.711 - 5ª Turma da DRJ/JFA, fl. 918 a 949, que assim relatou a lide administrativa:

1. Da autuação

Trata-se de auto de infração, DEBCAD 51.072.779-4, de contribuições previdenciárias patronais, incidentes sobre a remuneração de contribuintes individuais, previstas no art. 22, III, da Lei nº 8.212, de 1991, no valor original (sem juros e multa) de R\$5.615.293,13 e total de R\$ 15.882.790,01.

1.1. Dos fatos geradores de contribuições previdenciárias

De acordo com o Relatório Fiscal, fls. 45/116, foram apurados fatos geradores não declarados em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), os quais foram agrupados nos levantamentos descritos a seguir.

1.1.1. Levantamento AD - período: 01/2010 a 12/2011 - valores pagos ao sócio José Carlos Victor Sergio Hauer Santos Júnior, a título de adiantamentos

A fiscalização verificou que a empresa, no período auditado, remunerou seu sócio, Sr. José Carlos Victor Sergio Hauer Santos Júnior e sua diretora-presidente, Sra. Santuza Bicalho, através de adiantamentos, registrados nas contas contábeis C/C SÓCIOS e SANTUZA P. BICALHO, respectivamente. Neste levantamento AD foram considerados apenas os valores relativos ao sócio José Carlos.

Segue trecho do Relatório Fiscal, que se reporta ao Termo de Verificação Fiscal, emitido em ação fiscal anterior, que integra o processo nº 13896.720233/2015-21:

3.3.2- Pagamentos de lucros não passíveis de distribuição

O sujeito passivo manteve, durante o ano-calendário sob fiscalização, no grupo do Realizável a Curto Prazo, a conta-contábil nº 1.01.02.06.03 - Adiantamentos - C/C Sócios, tendo efetuado pagamentos no montante de R\$4.978.391,64 naquele período, conforme razão da conta ...

Indagado a respeito do beneficiário desses pagamentos o sujeito passivo informou que foi exclusivamente o sócio José Carlos Victor Sérgio Hauer Santos Júnior, CPF 013.992.558-94, doravante denominado simplesmente de "José Carlos", que vem a ser o sócio majoritário do sujeito passivo, detentor de 179.999 quotas do total de 180.000 quotas em que se dividia o capital social da empresa durante o ano de 2010, conforme cláusula 4ª do Contrato Social do sujeito passivo vigente no período.

Durante o ano de 2010 ocorreu uma única redução no valor do saldo contábil dos adiantamentos. Na data de 31/12/10 foi escriturada baixa parcial desses adiantamentos no montante de R\$2.000.000,00, tendo como contrapartida a conta contábil 2.04.01.03.03 - Resultado do Exercício. De forma consistente ao lançamento, o sujeito passivo informou na Ficha 61 A/item 001 - Rend. Dirigentes, Conselheiros, Sócio ou Titular, da DIPJ do ano-calendário: distribuição de lucros a José Carlos no montante de R\$2.000.000,00.

Intimado a justificar a distribuição de lucros a sócio no montante de R\$ 2.000.000,00, considerando-se que o sujeito passivo não possuía lucros acumulados e/ou auferiu lucros passíveis de distribuição no ano-calendário de 2010, haja vista que exibia prejuízos acumulados no montante de R\$14.441.754,56 em 31/12/09 e de R\$14.766.341,62 em 31/12/10, o mesmo respondeu, por meio da correspondência datada de 03/11/14, que o valor de R\$2.000.000,00 foi transferido ao sócio José Carlos a título de mútuo, conforme contratos de mútuos que estaria apresentando.

A explanação fornecida é totalmente contraditória. Questionamos o sujeito passivo a respeito da distribuição de lucros ao sócio José Carlos, por força da qual foi contabilizada redução no montante de adiantamentos a pagar que referido sócio passou a dever à empresa. Ou seja, o sócio teria quitado parte do valor dos adiantamentos devidos com lucros distribuídos pelo sujeito passivo. Um novo mútuo ao sócio, como informado, resultaria no aumento do saldo de adiantamentos a pagar e não na sua redução, como ocorreu. Ademais, não foi apresentada cópia de nenhum contrato de mútuo no valor de R\$2.000.000,00 celebrado na data de 31/12/10.

Questionado a respeito da explanação contraditória oferecida, desta feita o sujeito passivo informou, por meio da

correspondência datada de 17/11/14, que "no ano-calendário 2010 apurou lucro no montante de R\$ 2.284.941,21, dos quais R\$ 2.000.000,00 foram utilizados para reduzir o valor da dívida de mútuo do sócio José Carlos Victor Sérgio Hauer Santos Júnior".

O lucro apurado pelo sujeito passivo no ano-calendário de 2010 não era passível de distribuição a sócios, como demonstraremos.

...

3.3.3- Empréstimos não comprovados

Demonstraremos também que os valores pagos ao sócio José Carlos ao longo de 2010, no total de R\$4.978.391,64 conforme já mencionamos nos subitens 3.3.1 e 3.3.2 deste, a título de adiantamentos ou mútuos, como o sujeito passivo pretendeu caracterizar, são na realidade rendimentos auferidos pelo sócio, diretamente ou em seu benefício.

Intimado (...) a esclarecer a que título foram efetuados os adiantamentos a sócio e a correlacionar o montante pago e data de pagamento com a respectiva justificativa, o sujeito passivo informou, (...) que os valores foram transferidos a título de mútuos cujos instrumentos forneceu.

O sujeito passivo apresentou 12 contratos de mútuo que teriam sido celebrados com o sócio José Carlos. Os contratos, um para cada mês calendário e datados do último dia de cada mês, totalizavam R\$4.974.337,56 e informavam que as respectivas quantias foram transferidas nessas datas para a conta corrente de nº99350-6 da agência 3221 do Banco Bradesco, de titularidade do mencionado sócio. Todos os contratos informavam a mesma data de vencimento: 31/12/10. Constatamos que os contratos continham apenas a assinatura do mutuário, não exibindo a assinatura do sujeito passivo, na qualidade de mutuante, e/ou de testemunhas. Constatamos também que as datas de desembolso não eram coerentes com o histórico dos lançamentos efetuados na conta contábil 1.01.02.06.03 - Adiantamentos - C/C Sócios. O razão da conta demonstrava que os adiantamentos ocorreram em várias datas ao longo dos meses e não apenas no último dia de cada mês. Esses registros contábeis também informavam, diversamente do que constou nos instrumentos de mútuo apresentados, a transferência de valores também para a conta corrente nº 24318-2 do Banco Itaú e pagamentos a diversos terceiros, constituídos por pessoas físicas e jurídicas.

Diante dessas constatações intimamos o sujeito passivo, (...), a apresentar cópia da documentação comprobatória da quitação dos adiantamentos pelo sócio José Carlos. Em resposta, por meio da correspondência datada de 17/11/14, o sujeito passivo informou que "os adiantamentos (mútuos) não foram totalmente quitados no ano-calendário 2010. A quitação foi apenas parcial, em montante correspondente aos lucros distribuídos em favor do sócio José Carlos Victor Sérgio Hauer Santos Júnior".

...

Como pode ser constatado, os desembolsos efetuados ao sócio José Carlos, contabilizados como adiantamentos e, posteriormente, ao menos no que se refere aos pagamentos realizados em 2010, tratados como se mútuos fossem, nunca são quitados. Para comprovar que esse procedimento é praticado regularmente pelo sujeito passivo, solicitamos cópia do razão da conta adiantamento a sócios do período que se estende além do ano de 2010 e abrange 01/01/11 a 31/10/14, assim como solicitamos cópia da documentação comprobatória de eventuais quitações de tais adiantamentos.

Analizando-se o razão fornecido, constatamos apenas desembolsos e as reduções de saldo observadas derivam de transferências para outras contas contábeis, não havendo amortizações. Confirmando, o sujeito passivo informou que não ocorreu quitação dos adiantamentos/mútuos efetuados ao sócio. Representam, pois, pagamentos que nunca são reembolsados, caracterizando distribuição de rendimentos e não mútuos ou adiantamentos.

Em 2010 ocorreram 152 desembolsos a título de adiantamentos/mútuos. Observa-se, pelo histórico de alguns dos lançamentos na conta contábil 1.01.02.06.03 - Adiantamentos - C/C Sócios, que muitos servem para o pagamento direto de gastos de natureza pessoal do sócio José Carlos ou em seu benefício. Ou seja, o sujeito passivo é utilizado como uma extensão do sócio, exercendo a função de contas a pagar de despesas/gastos pessoais do mesmo, incluindo-se aquisição de veículo, de uma égua, de serviços de terraplenagem em fazenda, pintura em residência e outros. Para ilustrar essa afirmação reproduzimos a seguir alguns dos lançamentos:

...

Como já havíamos apontado anteriormente, os instrumentos de mútuo que teriam sido firmados entre o sujeito passivo e o sócio José Carlos não comprovam a existência dos mesmos. Os instrumentos fornecidos contêm apenas a assinatura do sócio José Carlos, inexistindo registro público, assinatura do mutuante (sujeito passivo), assim como de testemunhas. Não são documentos hábeis e idôneos, sendo insuficientes para opor as operações a terceiros, notadamente a RFB, constituindo simples apresentação de documentos particulares eivados de vícios de formalização e inconsistentes com as datas e valores dos adiantamentos contabilizados. Nunca são quitados, como comprovamos. Exibem inúmeros indícios de terem sido produzidos de última hora para tentar atender às demandas da fiscalização e tentar descaracterizar a real natureza dos pagamentos efetuados, que na realidade são rendimentos pagos a sócio e não empréstimos.

Por fim, em consulta à Declaração de Ajuste Anual do IRPF do ano calendário de 2010 do sócio José Carlos, constatamos que o mesmo não declarou a existência de nenhum ônus para

com o sujeito passivo, seja a título de mútuo ou qualquer outro tipo de dívida, corroborando mais uma vez nossa afirmação de que os valores recebidos constituem rendimentos e não mútuos, os quais nunca existiram".

À vista do relatado pela auditoria fiscal anterior, a fiscalização intimou a empresa a fornecer mais documentos e esclarecimentos, sendo atendida apenas parcialmente.

Nesse sentido, a empresa não respondeu à intimação para esclarecer por que, no ano-calendário 2010, foram feitas três transferências ao sócio José Carlos, as quais não foram lançadas a débito da conta contábil C/C SÓCIOS, mas sim da conta 1.01.2.06.0001 -ADIANTAMENTO A FUNCIONÁRIOS, a qual não guarda relação com o histórico dos lançamentos (VR. TRANSF. ITAÚ C/C 24318-2 P/ SÓCIO JOSE CARLOS).

A fiscalização concluiu que a autuada utilizou, de 2011 a 2013, o mesmo expediente utilizado em 2010, no que se refere aos adiantamentos e transferências contabilizados em favor do sócio José Carlos, o que, no mais, resta devidamente comprovado pelo fato de, à época da fiscalização anterior, em 2010, a empresa já ter apresentado, no Livro Razão, a conta ADIANTAMENTO AOS SÓCIOS, com movimentação para o período de 01/01/2010 a 31/10/2014.

Diante do exposto, os valores apurados na conta C/C SÓCIOS e ADIANTAMENTO A FUNCIONÁRIOS nos anos 2010 e 2011, discriminados no Anexo I do Relatório Fiscal (fls. 93/96), foram considerados remuneração do sócio José Carlos e fatos geradores de contribuição previdenciária, objeto do presente lançamento, através do levantamento AD.

1.1.2. Levantamento MU - período: 01/2012 a 12/2013 - valores pagos ao sócio José Carlos, a título de mútuos

Conforme consta do Relatório Fiscal, a empresa, após intimada, afirmou que os lançamentos contábeis indicados pela fiscalização se referem a contratos de mútuo, firmados entre a STB e seu sócio administrador, José Carlos. Os referidos contratos foram apresentados, um para cada mês do período solicitado, assim como ocorreu na auditoria fiscal anterior.

Da mesma forma que fora observado pela auditoria anterior, a presente auditoria verificou que os referidos contratos foram elaborados, aparentemente, apenas para atender às intimações fiscais, não constituindo, portanto, documentação hábil e idônea a comprovar o alegado.

Isso porque os contratos datados de 2010 continham apenas a assinatura do mutuário, mas não do mutuante nem de testemunhas, e não foram levados a registro público, o que restou explicitado no Termo de Verificação Fiscal, emitido na fiscalização anterior, do qual a empresa foi cientificada. Por sua vez, os contratos datados dos anos-calendário seguintes continham a assinatura das partes e de testemunhas, mas também não foram levados a registro público.

Além disso, a fiscalização verificou que os referidos contratos não foram contabilizados, uma vez que havia apenas depósitos e transferências de valores ao sócio, mas não lançamentos com valores e históricos condizentes.

Observou ainda que todos os contratos foram firmados no último dia do mês, independentemente de ser dia útil ou não, tendo sido alguns firmados em dias de domingo.

Identificou também que os contratos foram celebrados a posteriori, visto que a empresa, primeiramente, depositava ou transferia os valores para a conta-corrente bancária do sócio ou para quem este determinasse e, somente após o encerramento do mês, quando então dispunha do valor total depositado ou transferido, firmava o contrato.

Considerou também que a taxa de juros de 0,5% ao mês, concedida por todo o período de 60 meses do contrato, não é factível, especialmente porque, por um lado, não há registro, no ativo, da expectativa de recebimento dos referidos juros e, por outro lado, há registro de despesas financeiras de juros passivos (conta 3.03.1.06.0001) no valor total de R\$758.033,80, para o período de 2010 a 2013.

A auditoria questionou então a veracidade dos contratos, uma vez que a empresa, estando sujeita a taxas de mercado, superiores à Selic, junto a instituições financeiras, favoreceu o sócio com uma taxa muito inferior, em todo o período apurado.

Observou ainda que, de acordo com os referidos instrumentos, os juros devidos seriam pagos apenas na data da restituição da importância mutuada, o que nunca ocorreu.

Ademais, observou, em relação ao lançamento de "devolução", pelo sócio, de R\$700.000,00, em 05/11/2012, que nele não foram incluídos os referidos juros e que o histórico explicita tão somente a transferência de valores entre contas bancárias da própria STB, sem menção ao sócio: "transf entre agenc dinh o próprio favorecido".

Ainda, verificou que, na Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Física de José Carlos, não há informação acerca da existência dos mútuos alegados. Somente a partir de 2012, constam valores devidos em favor da STB. Por outro lado, foram declarados adiantamentos à empresa, para futuro aumento de capital, com os seguintes valores: em 31/12/2010, R\$2.000.000,00; em 31/12/2011, R\$1.000.000,00; em 31/12/2012, R\$600.000,00; e em 31/12/2013, zero.

Não foram identificados, todavia, lançamentos contábeis que amparassem o valor de R\$2.000.000,00, em 2010, nem que refletissem a alteração dos valores informados na DIRPF citada. Isso porque não houve aumento de capital da STB, o qual permaneceu em R\$180.000,00, correspondendo a participação de José Carlos sempre a 99,9%.

Para o ano de 2011, não foram apresentados contratos de mútuo. Os valores "adiantados" aos sócios foram registrados na conta C/C SÓCIOS.

A auditoria observou constar dos referidos contratos que a importância mutuada seria restituída "por ocasião da primeira distribuição de lucros realizada pela MUTUÁRIA", o que demonstrou a falta de cuidado na confecção dos documentos, visto que a distribuição de lucros é feita pela MUTUANTE.

Além disso, ressaltou que, no período apurado, a empresa obteve prejuízos acumulados significativos, e não poderia realizar a distribuição de lucros, caso os obtivesse, antes de zerá-los.

Observou ainda que o prazo de 60 meses, previsto nos contratos, corresponde ao prazo prescricional de tributos, o que impediria sempre o fisco de efetuar os lançamentos sobre os valores supostamente contratados.

Além dos exposto, a auditoria verificou a existência do registro contábil de 01/2013, em favor do sócio José Carlos, de R\$609.589,00. O contrato de mútuo apresentado para amparar tal lançamento indicou, todavia, o valor de R\$3.936.781,17, que corresponderia à soma do valor disponibilizado de R\$609.589,00, mais o valor transferido da conta ADIANTAMENTO A FORNECEDORES, de R\$914.276,29, mais o valor da conta ADIANTAMENTO DE CLIENTES, de R\$2.412.915,88, no mesmo mês.

Por outro lado, a auditoria constatou o registro de diversos pagamentos de despesas pessoais do sócio José Carlos, que comprovam a utilização da empresa como seu "caixa pessoal", inclusive para a realização de vultosos saques, registrados nas contas C/C SÓCIOS e CONTRATOS DE MÚTUO, o que demonstra a confusão patrimonial existente entre a pessoa jurídica e a pessoa física, em desobediência ao princípio da entidade.

Constatou ainda a existência de lançamentos nas citadas contas CONTRATOS DE MÚTUO e C/C SÓCIOS, cujo histórico relata o pagamento de pró-labore a José Carlos.

Também observou que a empresa não escriturou o IOF (Imposto sobre Operações Financeiras) devido sobre os valores constantes dos contratos de mútuo, previsto no art. 13 da Lei nº 9.779, de 1999.

A auditoria concluiu, à vista do exposto, que, embora a empresa tenha reiteradamente alegado a existência de contratos de mútuo e de muitos erros contábeis, todos os elementos descritos indicam que os referidos contratos foram apresentados tão somente para justificar os valores transferidos aos sócios, os quais, de fato, caracterizam remuneração e, por conseguinte, base de cálculo de contribuições previdenciárias.

No Anexo II do Relatório Fiscal (fls. 97/99), foram discriminadas as operações de crédito em favor de José Carlos, constantes da conta CONTRATO DE MÚTUO, em 2012 e 2013,

e C/C SÓCIOS, em 2013, fatos geradores agrupados no levantamento MU.

1.1.3. Levantamento SB - período: 01/2010 a 03/2013 - valores pagos a Santuza Paolucci Nogueira Bicalho, a título de adiantamentos

De acordo com o Relatório Fiscal, a STB concedeu adiantamentos à Sra. Santuza Paolucci Nogueira Bicalho de 2010 a 2013 (diretora-presidente, não sócia, até 26/08/2013 e, a partir de 27/08/2013, sócia, ocupando o mesmo cargo executivo), sem o correspondente registro de devolução ou dedução dos referidos valores de sua remuneração, a qual também não foi escriturada.

Da análise da DIRPF de Santuza Bicalho, verificou-se ainda que os valores informados como devidos à STB não correspondem aos valores constantes da contabilidade.

Isso porque Santuza Bicalho informou em 31/12/2009, dever R\$540.000,00 para a STB e, em 2013, informou não ter mais dívidas para com a empresa.

Desta forma, os referidos "adiantamentos" foram considerados pagamentos efetuados em retribuição pelos serviços prestados de diretora-presidente e os lançamentos constantes da conta 1.01.2.06.0011 - SANTUZA P. BICALHO, discriminados no ANEXO III do Relatório Fiscal (fls. 100), foram considerados base de cálculo da contribuição previdenciária apurada no levantamento SB.

1.1.4. Levantamento DJ - período: 01/2010 a 12/2013 - valores pagos aos diretores Santuza e Fernando, através das pessoas jurídicas das quais são titulares

De acordo com o Relatório Fiscal, no período da auditoria (2010 a 2013), não constam pagamentos efetuados para as pessoas físicas Santuza Paolucci Nogueira Bicalho, diretora-presidente, e Fernando Lúcio Pereira da Silva, diretor-financeiro, como remuneração pelo trabalho que executaram na empresa, na qualidade de diretores não sócios, até o dia 26/08/2013, e sócios, com cargos de diretoria, a partir de 27/08/2013, com exceção dos valores recebidos por Santuza Bicalho, como "adiantamentos", descritos no item anterior.

Foi verificada, no entanto, a existência de pagamentos feitos a pessoas jurídicas, cujos titulares eram a Sra. Santuza (SCB Intermediação e Administração de Negócios Ltda, CNPJ 08.106.194/0001-16) e o Sr. Fernando (LEAD - Consultoria Empresarial Ltda, CNPJ 06.048.119/0001-10).

Nas notas fiscais emitidas pela SCB, constam, da discriminação dos serviços prestados: "intermediação de serviços e negócios em geral, agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de arrendamento mercantil, de franquia e de faturização" e "intermediação de serviços, representação de

qualquer natureza, inclusive comercial". Consta ainda pagamentos de verbas trabalhistas: "intermediação de serviços - 13o." e "intermediação de serviços - bônus".

Da mesma forma, nas notas fiscais emitidas pela LEAD, consta, da discriminação dos serviços prestados, "serviços de gestão administrativa e financeira" ou "serviços de consultoria administrativa". Consta ainda pagamentos de verbas trabalhistas: "13o. salário sobre serviços"; "13o. salário sobre prestação..."; "serviços de consultoria administrativa referente 13o./2012" e "serviços de consultoria administrativa/financeira referente 13o./2013".

Em razão de ambos os titulares das pessoas jurídicas ocuparem cargos de diretoria da STB durante todo o período auditado, a fiscalização concluiu que os serviços foram prestados de forma personalíssima. Além disso, verificou que a remuneração a eles relativa incluiu verbas trabalhistas. Ademais, ressaltou que a ocupação dos cargos de diretoria por Santuza Paolucci Nogueira Bicalho e Fernando Lúcio Pereira da Silva está prevista no contrato social da STB, na 54ª alteração, de 12/07/2010, na 55ª alteração e na 64ª alteração, de 27/08/2013, mesmo tendo passado os referidos diretores à condição de sócios.

À vista do exposto e com base no princípio da primazia da realidade, os pagamentos foram considerados como efetuados a pessoas físicas, integrando a base de cálculo das contribuições previdenciárias lançadas, no levantamento DJ, conforme discriminado no Anexo IV do Relatório Fiscal (fls. 101/103).

1.1.5. Levantamento PF - período: 01/2010 a 12/2013 - valores pagos a diversos prestadores de serviços pessoas físicas

Conforme Relatório Fiscal, a auditoria verificou a existência da conta SERVIÇOS PRESTADOS P.F. (PESSOA FÍSICA). A empresa, após intimação, esclareceu que os serviços foram prestados por pessoas jurídicas, apresentando documentos.

À exceção dos valores relativos aos serviços prestados por Leonardo Fraiman Consultoria Psicológica Ltda, Clarissa Soneghet P. de Queiroz ME e Suzana Bicalho Martins Silva, pessoas jurídicas, no período da documentação apresentada, todos os outros valores escriturados na referida conta foram considerados pagamentos a pessoas físicas, contribuintes individuais, constituindo base de cálculo das contribuições previdenciárias lançadas, no levantamento PF, conforme discriminado no Anexo V do Relatório Fiscal (fls. 104/115).

1.1.6. Levantamento AN - período: 01/2013 - valores relativos aos lançamentos de transferência para a conta C/C SÓCIOS

A fiscalização considerou como base de cálculo do lançamento, relativa a contribuintes individuais, os valores de R\$2.412.915,88 e R\$914.276,29, debitados na conta C/C SÓCIOS em 01/2013 e creditados nas contas 2.01.1.09.0001 - ADIANTAMENTO DE CLIENTES e 1.01.2.06.0002 - ADIANTAMENTOS A FORNECEDORES, respectivamente.

Isso porque a empresa, embora intimada, não apresentou documentos e esclarecimentos acerca dos referidos registros contábeis, afirmando tão somente que se tratava de equívoco da escrituração.

Especificamente, em relação ao valor de R\$ 914.276,29, a empresa alegou se tratar de aquisição de imobilizado, contabilizado de forma errada, e apresentou planilha demonstrativa de valores originários, que totalizaram o valor citado.

Da análise da planilha apresentada, a fiscalização verificou, que os valores eram de 2005 a 2007, sendo relativos a adiantamentos para compra de imobilizado, segundo a empresa, o qual, todavia, não se transformou efetivamente em ativo, mesmo após oito anos da suposta aquisição.

A fiscalização verificou ainda que os históricos constantes da referida planilha mencionaram registros variados, como "adiantamento para aquisição de Zafira blindada"; "entrada para aquisição de Passat Variant"; "aquisição de loja", "blindagem de veículo", "despesas com brindes", "despesas com propaganda e publicidade", entre outras.

Estes elementos levaram a auditoria a concluir que os contratos de mútuo celebrados, englobando o valor das contas ADIANTAMENTO DE CLIENTES e ADIANTAMENTO A FORNECEDORES, foram confeccionados com o intuito de atender às intimações fiscais e camuflar os fatos ocorridos, pelo que os valores citados foram considerados como base de cálculo de contribuintes individuais, no levantamento AN.

1.2. Da multa aplicada

À vista do exposto e verificada a escrituração de diversos lançamentos sem a correspondente documentação de suporte, concluiu-se que os contratos de mútuo apresentados pelo contribuinte foram elaborados tão somente para atender às intimações fiscais e camuflar a realidade dos fatos, sendo comprovada, portanto, a ocorrência de simulação e fraude, o que ensejou a aplicação da multa de ofício qualificada, com base no disposto no art. 44, I, §1º da Lei nº 9.430, de 1996, no percentual de 150%.

1.3. Da sujeição passiva solidária

À vista das ações ilícitas praticadas, foram indicados como responsáveis solidários, pelo crédito apurado, os administradores do sujeito passivo, com base nos artigos 124, I, e 135, III, ambos do CTN.

- José Carlos Victor Sergio Hauer Santos Junior, CPF 013.992.558-94;

- Christina Bicalho Hauer Santos, CPF 779.901.376-15;

- Santuza Paolucci Nogueira Bicalho, CPF 917.280.456-49; e

- *Fernando Lúcio Pereira da Silva, CPF 186.741.356-68*

O Relatório Fiscal informa que, de acordo com a cláusula 5ª e §1º dos contratos sociais registrados na Junta Comercial de São Paulo sob os números 418.216/09-5 e 237.464/10-0, os referidos administradores receberam a designação de diretores. No contrato social registrado em 10/11/2010, a referida cláusula foi alterada para nomear Santuza Paolucci Nogueira Bicalho como Diretora-Presidente; José Carlos Victor Sergio Hauer Santos Junior e Christina Bicalho Hauer Santos como Diretores-Superintendentes e Fernando Lúcio Pereira da Silva como Diretor-Financeiro.

Foram emitidos os Termos de Sujeição Passiva Solidária em nome dos responsáveis solidários indicados, às fls. 573/588.

1.4. Da ciência da autuação.

A empresa foi cientificada da autuação em 08/08/2015 (fls. 3). Os responsáveis solidários foram cientificados dos respectivos Termos de Sujeição Passiva Solidária em 14/08/2015, conforme Avisos de Recebimento de fls. 589/592.

2. Das impugnações

2.1. Da impugnação da STB Student Travel Bureau - Viagens e Turismo Ltda Em 03/09/2015, foi apresentada a impugnação da STB, de fls. 597/645, com os argumentos abaixo descritos, em síntese.

2.1.1. Da decadência

Após fazer um relato de seu entendimento da autuação, a empresa alega, com base no art. 150, §4º do CTN, a decadência dos créditos constituídos em relação aos pagamentos efetuados às empresas SCB e LEAD e aos pagamentos efetuados a diversas pessoas físicas prestadoras de serviços, no período de 01/2010 a 07/2010, considerando que a ciência da autuação se deu em 08/2015.

Isso porque, de acordo com o item 9 do Relatório Fiscal, o qual trata especificamente da qualificação da multa de ofício, a auditoria fiscal alegou ter havido a prática de ações dolosas do sujeito passivo apenas em relação aos valores disponibilizados em favor do sócio José Carlos e da administradora Santuza, a título de mútuo.

Por outro lado, com base no mesmo art. 150, §4º, do CTN, alega a decadência dos lançamentos relativos aos valores disponibilizados ao sócio e à administradora citados, a título de mútuo, no mesmo período de 01/2010 a 07/2010, por não ter havido a prática de ações dolosas pelo sujeito passivo.

Afirma que o cerne da questão é saber se o fato de a autuada ter tratado os valores disponibilizados como mútuos seria suficiente para qualificar a conduta como dolosa, praticada com o objetivo de enganar o fisco e descaracterizar a ocorrência dos fatos geradores.

Entende que não, em razão de os valores de todos os adiantamentos terem sido regular e tempestivamente registrados em sua contabilidade, no dia em que realizados, pelo que nada foi ocultado da auditoria fiscal.

Cita decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), segundo a qual a multa qualificada só é devida quando a conduta do contribuinte envolve a não contabilização e não declaração de recursos financeiros, a caracterizar a ocorrência de dolo, o que não ocorreu no caso em tela.

Argui, por outro lado, que o fato de os documentos apresentados pela empresa, especialmente os contratos de mútuo, não terem sido considerados como documentação hábil e idônea, para comprovar a efetividade dos empréstimos, também não autoriza a conclusão da existência de dolo, visto que as justificativas para a não aceitação dos referidos contratos foram de ordem estritamente formal.

2.1.2. Dos valores disponibilizados ao sócio José Carlos e à administradora Santuza Bicalho - natureza de mútuo e não de remuneração

A empresa reitera que, de fato, os valores disponibilizados ao sócio José Carlos, o foram a título de mútuo, tendo havido simples equívoco na falta de escrituração do IOF correspondente.

Nesse sentido, alega ter havido uma operação de conta-corrente contábil, a qual se qualifica como uma operação de mútuo, independentemente dos aspectos formais relacionados à operação e da vinculação existente entre o mutuante e o mutuário, conforme entendimento da própria RFB, baseado no Ato Declaratório SRF nº 07/99, editado após a Lei nº 9.779, de 1999, revogado pela Instrução Normativa RFB nº 907/99, ainda vigente, na Solução de Consulta Cosit nº 50/15 e julgados do CARF.

Discorre, em seguida, acerca das operações de mútuo realizadas entre a empresa autuada e o sócio José Carlos, no período de 2010 a 2013, explicitando o seguinte:

(i) ao longo de cada mês a Autuada disponibilizou recursos financeiros em favor do sócio, tanto diretamente, mediante crédito em conta bancária, quanto indiretamente, por meio do pagamento de despesas;

(ii) os recursos disponibilizados pela Autuada nos anos de 2010 e 2011 foram contabilizados em conta do ativo, especificamente na conta contábil 1.01.02.06.03, sob a rubrica "adiantamentos C/C sócios" (a expressão "C/C" significa conta corrente);

(iii) os recursos disponibilizados pela Autuada nos anos de 2012 e 2013 também foram contabilizados em conta do ativo, especificamente na conta contábil 1.01.2.07.0006, sob a rubrica "contrato de mútuo", sendo que em 2013 essa conta também

recebeu o saldo da conta contábil 1.01.02.06.03 ("adiantamentos C/C sócios"); e

(iv) no final de cada mês os recursos financeiros disponibilizados eram refletidos e formalizados em contratos de mútuo celebrados entre a Autuada e o sócio José Carlos, dos quais constava, dentre outras informações, a soma dos recursos disponibilizados no mês, o prazo para a sua devolução e a taxa de juros aplicável.

O impugnante conclui, diante da descrição das operações efetuadas, ter disponibilizado recursos financeiros ao sócio por meio de conta-corrente contábil, a qual se qualifica como mútuo, por sua natureza, conforme entendimento da RFB, e que a fiscalização, em vez de efetuar o lançamento do IOF devido, desqualificou equivocadamente as referidas operações, qualificando-as como remuneração, sujeita à incidência das contribuições previdenciárias.

A autuada discorre então acerca do entendimento equivocado da auditoria fiscal.

Nesse sentido, afirma que o primeiro argumento fiscal, de que as operações realizadas não se qualificam como mútuo porque os valores mutuados "nunca são quitados", não procede porque, a uma, o prazo para sua quitação, ao tempo da fiscalização, ainda não se havia expirado e, a duas, porque a própria RFB reconhece e normatiza as operações de mútuo sem prazo ou com prazo indeterminado, conforme os pareceres que cita, relativos ao IOF.

Por outro lado, o impugnante alega que também não procede o segundo argumento fiscal, de que os valores disponibilizados pela autuada ao seu sócio não podem ser tratados como mútuos, porque os respectivos contratos não atendem às exigências legais. Isso porque, conforme a citada Solução de Consulta COSIT nº 50/15, os aspectos formais relacionados às operações são irrelevantes para a qualificação do mútuo.

Nesse sentido, reitera que a formalização dos contratos de mútuo não era nem necessária, porque estes não se materializam por meio dos contratos, mas da disponibilização dos recursos através de conta-corrente contábil, e cita julgado do CARF.

Argui, em seguida, a improcedência dos argumentos fiscais, nos itens que cita do Relatório Fiscal.

Em relação ao item 3.2.1.1.2, argui não haver previsão legal que condicione a validade dos contratos de mútuo ao seu registro público e que a falta deste registro não descaracteriza a existência do mútuo, conforme decisões do CARF, que cita.

Em relação ao item 3.2.1.1.2.1, argui que os contratos não deveriam mesmo ser contabilizados, ao contrário do entendimento fiscal, já que foram celebrados apenas para refletir a soma dos recursos financeiros disponibilizados ao sócio, ao longo de cada mês, escriturados nas contas 1.01.02.06.03 ("adiantamentos C/C sócios") e 1.01.2.07.0006 ("contrato de mútuo").

Em relação ao item 3.2.1.1.3, argui que os contratos estão datados do último dia de cada mês apenas porque o objetivo era o de neles refletir a soma dos recursos disponibilizados do primeiro ao último dia do mês e que "isso não significa que as partes e as testemunhas tenham se reunido em pleno sábado ou domingo para assinar esses documentos."

Em relação ao item 3.2.1.1.4, afirma que, de fato, os contratos foram firmados "a posteriori", ao final de cada mês ou mesmo no início do mês subsequente, pois o objetivo era apenas o de refletir nesses contratos a soma dos recursos disponibilizados ao longo do próprio mês (ou do mês anterior), não havendo ilegalidade no procedimento adotado.

Em relação ao item 3.2.1.1.5, argui não haver exigência legal para adoção de taxa de juros mínima ou com observância do valor de mercado. Alega que a auditoria fiscal não comprovou a captação, pela empresa, de empréstimos à taxa de mercado nem seu repasse ao sócio por uma taxa inferior e que, ainda que fosse comprovada, tal situação não comprometeria a validade do mútuo. Finalmente, neste ponto, argui que a fiscalização poderia ter comparado a taxa prevista no contrato de mútuo, de 0,5%, com a TJLP, mais adequada para o período de 60 meses, e então verificaria não haver a discrepância alegada.

Em relação ao item 3.2.1.1.7, argui não haver ilegalidade na previsão contratual do pagamento de juros apenas quando da restituição da importância mutuada.

Em relação ao item 3.2.1.1.9, argui não haver irregularidade nos contratos de mútuo por estes não terem sido registrados no ativo contábil, mas apenas na escrituração, a qual pode até caracterizar omissão de receitas, mas não a inexistência dos mútuos.

Em relação ao item 3.2.1.1.10, argui que a ausência de informação dos mútuos na DIRPF do sócio José Carlos diz respeito à eventual irregularidade desta declaração, mas não dos mútuos estabelecidos, não podendo comprometer sua validade ou sua existência.

Registra que os mútuos não foram informados somente na DIRPF de 2011, mas o foram em 2012 e 2013, como observou a própria auditoria. Em relação ao item 3.2.1.1.14.3, diz que o prazo de quitação do mútuo em 60 meses é prática usual de mercado e que o IOF incide mensalmente sobre as importâncias mutuadas, de forma que o seu recolhimento pode ser fiscalizado pelas autoridades fiscais durante todo este período.

Diz ainda não haver nada de estranho no contrato de mútuo de 01/2013, no valor de R\$3.936.781,17, que engloba os valores de R\$609.589,00, transferido ao sócio, mais o valor transferido da conta contábil "adiantamento a fornecedores", no valor de R\$914.276,29, e o valor da conta contábil "adiantamento de clientes", no valor de R\$2.412.915,88, mas ter

havido, mais uma vez, erro de contabilização, já que os referidos valores deveriam ter sido registrados na conta "adiantamento c/c sócios", pois se referem a valores disponibilizados ao sócio José Carlos.

O impugnante argui, enfim, que a auditoria fiscal procurou desqualificar os mútuos com base em supostas irregularidades existentes na contabilidade e nos contratos, sem contestar, contudo, a existência de conta-corrente contábil entre a empresa e seu sócio, afirmando, outrossim, que "a pessoa jurídica estava obrigada ao recolhimento do IOF e que dessa obrigação, no entanto, não se desincumbiu".

Argui que uma mesma operação não pode ser interpretada de duas formas diferentes pela Receita Federal, conforme a natureza do tributo fiscalizado, de forma que, se a RFB entende que a disponibilização de recursos financeiros por meio de conta-corrente qualifica-se como operação de mútuo, sujeita a incidência do IOF, não pode a auditoria fiscal entender de forma diversa, no sentido de que a disponibilização de recursos financeiros por meio de conta-corrente se qualifica como remuneração, para efeito de incidência da contribuição previdenciária patronal. Cita julgado administrativo, relativo ao IOF incidente sobre operações de conta-corrente contábil.

Conclui então não poder haver dívidas de que os valores disponibilizados ao sócio José Carlos, por meio de conta do ativo, o foram a título de mútuo e não como remuneração, pelo que não procede o lançamento das contribuições previdenciárias.

Afirma o mesmo em relação aos valores disponibilizados pela empresa à administradora Santuza Bicalho, com natureza de mútuos, formalizados por conta-corrente contábil (1.01.2.06.0011) e não de remuneração, conforme entendimento fiscal.

2.1.3. Da indevida desconsideração das pessoas jurídicas SCB e LEAD e dos pagamentos a elas efetuados

O impugnante argui que não procede o entendimento da auditoria de que os valores pagos às pessoas jurídicas SCB e LEAD caracterizam remuneração das pessoas físicas titulares, os diretores Santuza Bicalho e Fernando Lúcio Pereira da Silva, respectivamente.

Diz que o entendimento fiscal nega vigência ao disposto no art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, segundo o qual, para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive em caráter personalíssimo, se sujeita somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, observado o disposto no art. 50 do Código Civil, hipótese não cogitada pela fiscalização.

Argui que, ademais, a auditoria não alegou nem demonstrou a existência de relação de emprego entre a autuada e os referidos diretores, pelo que não procedem as autuações pelo não recolhimento de contribuições previdenciárias nem por ausência de sua declaração em GFIP.

2.1.4. Da falta de declaração em GFIP dos valores considerados pela fiscalização como sujeitos à incidência de contribuição previdenciária

A impugnante discorre acerca da "segunda infração imputada à autuada", decorrente da falta de informação em GFIP dos valores considerados como base de cálculo da contribuição previdenciária apurada, que ensejou a aplicação da multa de ofício qualificada de 150%.

Argui que a multa de ofício não pode ser aplicada pela falta de declaração em GFIP dos valores apurados, visto que há penalidade específica e diversa para a referida infração, prevista no art. 32-A, I, §3º, da Lei nº 8.212, de 1991.

Discorre, em seguida, acerca da ilegalidade da multa aplicada, porque, a uma, não foi considerado o citado dispositivo específico para o descumprimento da obrigação acessória e, a duas, porque foi utilizado o art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que remete ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, o qual deve ser observado nos casos de descumprimento de obrigação principal, infração esta não descrita no Relatório Fiscal.

Destaca que, conforme item 9 do referido relatório, a multa de ofício duplicada foi aplicada em razão da "falta de declaração em GFIP, dos valores considerados ... na auditoria fiscal", havendo, portanto, um descompasso entre a infração descrita e a correspondente penalidade aplicada, o que caracteriza a ilegalidade argüida.

Cita decisão do CARF, acerca da inaplicabilidade da multa prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, na hipótese de falta de informação em GFIP de fatos geradores de contribuição previdenciária.

Pugna pelo cancelamento da multa de ofício qualificada, em razão de os dispositivos que a fundamentam não serem aplicáveis à infração imputada à autuada.

2.1.5. Da aplicação do art. 100, I, parágrafo único, do CTN

Caso seus argumentos anteriores não sejam acolhidos, o impugnante alega a necessária observância do disposto no art. 100, I, parágrafo único, do CTN, tendo em vista os atos normativos da Receita Federal que reconhecem que as operações de conta-corrente contábil se qualificam como operações de mútuo sujeitas ao IOF, pelo que devem ser excluídos do lançamento as contribuições apuradas sobre os valores disponibilizados ao sócio José Carlos e à administradora Santuza Bicalho, a título de mútuo.

2.1.6. Do pedido

O impugnante requer, ao fim, o julgamento de improcedência da autuação e protesta provar o alegado por todos os meios de

prova em direto admitidos, incluindo a juntada de novos documentos.

2.2. Da impugnação de Fernando Lúcio Pereira da Silva

Em 14/09/2015, foi apresentada a impugnação de Fernando Lúcio Pereira da Silva, de fls. 648/662, contra o Termo de Sujeição Passiva Solidária emitido.

Nela, o impugnante argui que a responsabilidade solidária pelo crédito apurado não lhe pode ser atribuída em razão de o "interesse comum", previsto no art. 124, I, do CTN, não autorizar a responsabilização de terceiros e em razão de não haver comprovação da existência de "infração à lei", capaz de justificar a aplicação do art. 135, III, do CTN.

Nesse sentido, em relação ao disposto no inciso I do art. 124 do CTN, afirma que a solidariedade nele prevista só é aplicável quando houver pluralidade de sujeitos passivos, contribuintes ou responsáveis, na relação jurídica tributária, mas não em relação a um terceiro, que não tenha essa condição de sujeito passivo, seja porque não realizou o fato gerador do tributo ou porque não foi expressamente designado por lei como responsável solidário.

Diz que, no caso, quem eventualmente remunerou os contribuintes individuais, realizando o fato gerador da contribuição apurada, foi a STB, pelo que o impugnante não pode ser considerado como contribuinte.

Diz ainda não haver lei prevendo que o sócio ou o administrador da empresa é responsável pelo pagamento da contribuição por ela devida.

Conclui, assim, que, não sendo contribuinte nem responsável, o impugnante não é sujeito passivo, condição necessária à aplicação da regra do art. 124, I, do CTN.

Afirma que o "interesse comum" previsto no dispositivo citado não corresponde ao mero interesse econômico na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária e que, mesmo se assim fosse, não restou comprovada a vantagem econômica obtida pelo impugnante em razão do não recolhimento da contribuição previdenciária pela STB.

Por outro lado, em relação ao art. 135, III, do CTN, afirma que a responsabilidade tributária nele prevista de "infração à lei" ocorre apenas na hipótese de infração à lei societária e não à mera falta de recolhimento de tributos, conforme entendimento do CARF e a Súmula 430 do STJ.

Argui que a fiscalização não menciona o dispositivo da legislação societária infringido pelo impugnante, o que o impede de se defender adequadamente.

Argui ainda, alternativamente, que a alegação fiscal de que o impugnante "agiu de forma deliberada e fraudulenta, quando permitiu que a STB STUDENT remunerasse a diretora presidente e o diretor financeiro", contribuintes individuais, "por

intermédio de pessoas jurídicas - PEJOTIZAÇÃO - e o sócio majoritário José Carlos ... e em menor escala a diretora presidente, Sra Santuza..., através de adiantamentos/ contratos de mútuo" não autoriza a atribuição da responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN, pois os procedimentos adotados pela empresa encontram amparo na legislação, art. 129 do CTN, e no entendimento da própria RFB, que dá tratamento de mútuo à conta-corrente contábil (art. 13 da Lei nº 9.779/99, Ato Declaratório SRF nº 07/99, Instrução Normativa RFB nº 907/09 e Solução de Consulta COSIT nº 50/15).

Conclui não haver indícios nem provas de que o impugnante agiu com infração à lei, o que impede a sua responsabilização com fundamento no art. 135, III, do CTN.

Ao fim, requer seja afastada a responsabilidade solidária que lhe foi atribuída e protesta provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos,

incluindo a juntada de novos documentos.

2.3. Da impugnação de Christina Bicalho Hauer Santos

Em 14/09/2015, foi apresentada a impugnação de fls. 665/679, de Christina Bicalho Hauer Santos, contra o Termo de Sujeição Passiva Solidária contra ela emitido, nos mesmos termos da impugnação apresentada por Fernando Lúcio Pereira da Silva, relatada acima.

2.4. Da impugnação de José Carlos Victor Sergio Hauer Santos Junior

Em 14/09/2015, foi apresentada a impugnação de fls. 682/696, de José Carlos Victor Sergio Hauer Santos Junior, contra o Termo de Sujeição Passiva Solidária contra ele emitido, nos mesmos termos da impugnação apresentada por Fernando Lúcio Pereira da Silva, relatada acima.

2.5. Da impugnação de Santuza Paolucci Nogueira Bicalho

Em 15/09/2015, foi apresentada a impugnação de fls. 699/779, de Santuza Paolucci Nogueira Bicalho.

Inicialmente, o impugnante alega a tempestividade da peça de defesa e a impossibilidade de atribuição a si de responsabilidade solidária pelo crédito apurado junto a STB STUDENT.

Discorre acerca da estrutura da empresa autuada, afirmando tratar-se, de fato, de uma sociedade de caráter unipessoal, visto que o sócio José Carlos Hauer Santos Junior sempre deteve a quase totalidade das cotas sociais (179.999 de 180.000), sendo unicamente responsável por todas as decisões que implicassem vultosos ônus financeiros, incluindo as relativas ao departamento fiscal.

Alega que, não obstante o nome do cargo ocupado (diretora-presidente), seus poderes gerenciais estavam restritos ao âmbito

comercial, com atuação nas áreas de vendas e marketing. Por conseguinte, ela não tinha poderes para realizar contratos de mútuo nos valores apurados nem determinar a que título se daria o pagamento feito pela STB a seus diretores e empregados, pelo que seu nome deve ser excluído do pólo passivo da autuação.

Aponta que, na estrutura da empresa, havia o cargo de diretor financeiro, então ocupado por Fernando Lucio Pereira da Silva, pelo que resta demonstrada a impossibilidade de sua responsabilização solidária pelo crédito apurado, tanto na forma do art. artigo 124, I, quanto do art. 135, III, ambos do CTN.

Argui que, para a responsabilização solidária pessoal do diretor, por excesso de poder e ou infração à lei, é necessário haver a individualização de sua conduta, o que não restou demonstrado nos autos, especialmente no Termo de Verificação da Ação Fiscal.

Cita julgados e afirma que, dada a falta de individualização da conduta da impugnante para a imputação a si de responsabilidade tributária, ela deve ser retirada do pólo passivo da autuação.

Alega que a constituição de pessoa jurídica para recebimento de pagamentos pela impugnante foi exigência da empresa empregadora e que tal situação não lhe trazia vantagens, mas prejuízos previdenciários.

Alega ainda que o eventual inadimplemento de contribuições previdenciárias patronais da empresa não trouxe à impugnante nenhum enriquecimento ou benefício, demonstrando a falta de interesse comum entre ela e a STB STUDENT, pelo que deve ser excluída do pólo passivo da autuação.

Em relação aos contratos de mútuo, alega que os mesmos não contêm sua assinatura e que deles não tinha conhecimento, porque seu estabelecimento estava fora de sua alçada.

Argui, em seguida, a inconstitucionalidade da multa confiscatória aplicada.

Requer, ao fim, a sua exclusão do pólo passivo da autuação.

Alternativamente, requer a redução do valor da multa aplicada, provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos e declara ter juntado à impugnação cópia fiel dos documentos originais. Requer ainda que as intimações relativas a este processo sejam encaminhadas a seu patrono, no endereço que indica, sob pena de nulidade.

Em 05/11/2015, foi apresentada a "retificação à impugnação", de fls. 788/856, também de Santuza Paolucci Nogueira Bicalho, nos termos abaixo relatados, em síntese.

Argui que, à vista da prevalência da busca pela verdade material na esfera administrativa, "faz-se necessária a retificação de alguns fatos que foram erroneamente apontados na impugnação" de 15/09/2015 e, por conseguinte, o seu acolhimento.

Inicialmente, retifica o estado civil da Sra. Santuza, de casada para solteira.

Em seguida, afirma que a impugnante não foi nomeada sócia da STB STUDENT na 55ª alteração do contrato social contratual, de 10/11/2010, quando constava como diretora presidente da empresa, mas apenas na 64ª alteração contratual, de 11/09/2013, quando recebeu cota de valor nominal de R\$1,00, permanecendo o sócio José Carlos Hauer dos Santos Junior com 99% das cotas societárias.

Informa ter se retirado da sociedade em 25/03/2014, conforme consta do registro público da JUCESP.

Declara a autenticidade dos documentos juntados.

Requer, ao fim, a retificação dos fatos informados e, novamente, que as intimações sejam efetuadas a seu patrono.

3. Da diligência

Em 21/03/2016, os autos foram baixados em diligência, conforme despacho de fls. 859/861, para que a autoridade lançadora, considerando os termos do Relatório Fiscal, esclarecesse e justificasse para quais levantamentos foram observadas as ações dolosas praticadas pela empresa autuada, sujeitas ao prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN, e à aplicação da multa de ofício qualificada de 150%.

Em 24/05/2016, foi emitida a informação fiscal de fls. 864/869, na qual a autoridade lançadora explicita que a multa de ofício qualificada foi aplicada para todos os levantamentos, conforme abaixo:

1.1. Levantamentos AD - valores pagos ao sócio José Carlos a título de adiantamento; MU - valores pagos ao sócio José Carlos a título de contratos de mútuo; SB - Valores pagos à Santuza a título de adiantamento e AN - valores relativos aos lançamentos de transferência para a c/c sócios:

1.1.1. Como largamente descrito e relatado no REFISC - Relatório Fiscal, a AUTUADA promovia uma série de pagamentos para o Sr. José Carlos, sócio administrador da empresa, e para a sua diretora presidente, Sra. Santuza Bicalho, não sócia até 26/08/2013 e sócia a partir desta data, a título de ADIANTAMENTOS e por CONTRATOS DE MÚTUO.

1.1.2. No REFISC a auditoria fiscal descreveu o "modus operandi" da empresa, bem como ficou claro que a conduta era absolutamente normal e recorrente. Restou provado que referidos pagamentos NADA tinham de ADIANTAMENTOS e/ou CONTRATOS DE MÚTUO, até porque, referidos valores NUNCA eram devolvidos para a empresa. Os valores eram simplesmente pagos, lançados sob os títulos em questão, MAS NUNCA eram devolvidos, o que configurou, simplesmente,

tratar-se de EFETIVOS PAGAMENTOS aos executivos da empresa.

1.1.3. Houve também, pagamentos diretos a fornecedores dos executivos, lançados nas contas próprias de adiantamentos aos sócios e/ou contratos de mútuo.

1.1.4. A Auditoria Fiscal discorreu, relatou e detalhou, no REFISC, toda esta sistemática da empresa em pagar os seus executivos de forma travestida, de forma disfarçada, para fugir do pagamento dos impostos (estes foram objeto de lançamento específico) e da contribuição previdenciária incidentes sobre pagamentos efetuados aos seus executivos.

1.1.5. Ainda que referidos pagamentos estejam lançados na escrituração contábil da empresa, o foram de forma disfarçada, sob títulos que não guardam qualquer relação com a verdade fática, o que dificulta, para a Auditoria Fiscal, a identificação e a real natureza dos pagamentos. Ora, se os adiantamentos e/ou os contratos de mútuo NUNCA são liquidados pelo devedor, temos então EFETIVOS PAGAMENTOS e NUNCA adiantamentos, contratos de mútuo, conta corrente sócio.

1.1.6. A empresa tem a obrigação de escriturar corretamente, em títulos próprios, os seus fatos contábeis e jamais escriturá-los de forma disfarçada, de forma camuflada, com o uso de títulos que não guardam relação com a realidade fática, bem como deveria ter informado os pagamentos em GFIP, declarando assim a contribuição previdenciária devida sobre os mesmos, como aliás, preconiza a legislação de regência.

1.1.7. Por conta desta conduta PROPOSITAL, INTENCIONAL, PREMEDITADA, ARQUITETADA e CONSTRUÍDA pela empresa, de ESCONDER, de DIFICULTAR, de TRAVESTIR os pagamentos a estes executivos como ADIANTAMENTOS e /ou CONTRATOS DE MÚTUO, é que a Auditoria Fiscal concluiu que a empresa e seus dirigentes agiram, em CONLUIO e de forma FRAUDULENTA, com vistas a SONEGAR a contribuição previdenciária, incidente sobre os valores pagos aos seus executivos, o que enseja, com amparo nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, a aplicação da multa de ofício em DOBRO - MULTA QUALIFICADA.

1.2. Levantamento DJ - PAGAMENTOS AOS DIRETORES - No período da auditoria fiscal (2010 a 2013), não constam pagamentos efetuados para as pessoas físicas Santuza Paolucci Nogueira Bicalho, diretora presidente e Fernando Lúcio Pereira da Silva, diretor financeiro, como remuneração do trabalho que executaram na empresa, na qualidade de diretores não sócios até o dia 26/08/2013 e sócios com cargos de diretoria a partir de 27/08/2013, com exceção dos valores recebidos pela Sra. Santuza como "adiantamentos", assunto este já tratado no item 1.1. e subitens retro.

1.2.1. Não faz nenhum sentido a empresa não ter remunerado esses dois diretores. É pressuposto irrefutável, é direito sagrado e incontestável que qualquer pessoa, qualquer indivíduo que trabalhe para uma empresa, como é o caso em tela, tenha como contrapartida o pagamento do seu trabalho pessoal. É certo, é

obvio, é irrefutável que pagamentos foram feitos para os dois executivos.

Assim sendo, não tendo sido encontrados pagamentos feitos aos diretores na escrituração contábil, enquanto pessoas físicas, pesquisou-se a possibilidade de pagamentos a eventual pessoa jurídica das quais os diretores fossem titulares.

Tal pesquisa logrou êxito tendo sido constatada a existência de pagamentos efetivamente feitos para pessoas jurídicas, cujos titulares eram a Sra. Santuza e o Sr. Fernando.

1.2.2. A Sra. Santuza era titular da empresa SCB INTERMEDIÇÃO E ADMINISTRAÇÃO DE NEGÓCIOS LTDA, CNPJ 08.106.194/0001-16 e o Sr. Fernando era titular da empresa LEAD - CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA, CNPJ 06.048.119/0001-10.

1.2.3. Como pode se notar, tanto a STB quanto a Sra. Santuza e o Sr. Fernando travestiram, camuflaram a forma de recebimento dos valores a eles devidos, enquanto executivos da empresa, valendo-se para tanto, do expediente da "pejotização" em suas suas atividades estritamente pessoais.

1.2.4. Com efeito, a STB contratou os executivos em tela, que para ela trabalharam, de forma pessoal, de forma direta e exclusiva, em suas dependências, DIRIGINDO a empresa, assumindo responsabilidades pela empresa, MAS não ostentou em sua escrituração contábil, pagamentos efetuados às PESSOAS FÍSICAS. Ora, como se imaginar que um EXECUTIVO da empresa possa ser uma PESSOA JURÍDICA? Essa situação não é, em absoluto, nada razoável. Não há como conceber, FATICAMENTE, essa situação.

1.2.5. O que deve ser considerado, de forma cabal, são os FATOS. E os fatos são, de forma INDISCUTÍVEL e IRREFUTÁVEL, que seus diretores Santuza e Fernando, na pessoa física trabalharam para a STB e esta não lhes remunerou nesta condição. A situação de DIREITO não pode se sobrepor à situação FÁTICA. O fato da empresa e mesmo de seus prestadores de serviço, por conta de economia tributária ou de qualquer outro interesse, firmarem contrato de prestação de serviço, na qualidade de pessoa jurídica, NÃO suplanta os fatos, independentemente da "roupagem" dada pela empresa a estes pagamentos.

1.2.6. Nessa esteira, em observância à REALIDADE FÁTICA e não em documentos produzidos, com o fim específico e precípuo de ESCONDER, de CAMUFLAR, de TRAVESTIR a REALIDADE FÁTICA de tratar-se de trabalho executado por pessoas físicas, neste caso diretores, contribuintes individuais, transcrevemos a seguir despacho da 1ª Turma da 3ª Câmara da 2ª Seção do CARF, na apreciação do processo nº 11020.721797/2012-11, da 10ª RF/DRF/Caxias do Sul, que assim se pronunciou:

PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE.

No tocante à relação previdenciária, os fatos devem prevalecer sobre a aparência que, formal ou documentalmente, possam oferecer, ficando a empresa autuada, na condição de efetiva beneficiária dos trabalhos dos segurados que lhe prestam serviços através de empresas interpostas, obrigada ao recolhimento das contribuições devidas.

Os cargos ocupados pela Sra. Santuza e pelo Sr. Fernando estão definidos nos contratos sociais da autuada, a seguir transcrito. Portanto, não há que se falar em SERVIÇOS PRESTADOS POR PESSOA JURÍDICA:

54ª ALTERAÇÃO, de 12/07/2010: "CLÁUSULA QUINTA - ADMINISTRAÇÃO E REPRESENTAÇÃO DA SOCIEDADE - A sociedade será administrada por uma diretoria composta de 04 (quatro) membros, designados Diretores, que terão, na forma dos artigos seguintes, amplos poderes de administração e gestão dos negócios sociais, para a prática de todos os atos e realização de todas as operações que se relacionarem ao objeto e atividades da Sociedade, inclusive os poderes para transigir, celebrar acordos e convênios, renunciar, desistir, firmar compromissos, adquirir e alienar bens e direitos da Sociedade.

§ 1º Os sócios nomeiam para o exercício dos cargos de Diretores, José Carlos Victor Hauer Santos Júnior, já qualificados, e, ainda, Santuza Paolucci Nogueira Bicalho, brasileira, solteira, maior, empresária, portadora da carteira de identidade RG ... e Fernando Lúcio Pereira da Silva, brasileiro, solteiro, maior, empresário, portador da carteira de identidade RG...

Na 55ª alteração do contrato social, o §1º da cláusula quinta traz: "§ 1º Fica nomeada a seguinte Diretoria: Diretora Presidente: Santuza Paolucci Nogueira Bicalho, brasileira, solteira..., e Diretor Financeiro: Fernando Lúcio Pereira da Silva, brasileiro, solteiro..."

Na 64ª alteração do contrato social, de 27/08/2013, a Sra. Santuza e o Sr. Fernando passaram a fazer parte da sociedade, com uma cota cada um e continuaram a exercer os mesmos cargos executivos, de diretora presidente e de diretor financeiro, consoante a cláusula 6ª, §1º: "Os sócios administrarão a Sociedade sob as seguintes designações: Diretora Presidente: Santuza Paolucci Nogueira Bicalho; e Diretor Financeiro: Fernando Lúcio Pereira da Silva, todos já qualificados. "

Na 65ª alteração do contrato social, de 01/02/2014, a Sra. Santuza se retira da sociedade e da empresa, ficando o cargo de diretor presidente ocupado pelo Sr. José Carlos.

1.2.7. Por conta desta conduta PROPOSITAL, INTENCIONAL, PREMEDITADA, ARQUITETADA e CONSTRUÍDA pela empresa, de ESCONDER, de DIFICULTAR, de TRAVESTIR os pagamentos a estes executivos como PESSOA JURÍDICA, quando a REALIDADE FÁTICA é outra, pois se trata de PESSOAS FÍSICAS, bem como pelo fato da empresa NÃO ter declarado em GFIP referidos valores, é que a Auditoria

Fiscal concluiu que a empresa e seus dirigentes agiram em CONLUIO e de forma FRAUDULENTA, com vistas a SONEGAR a contribuição previdenciária, incidente sobre os valores pagos aos executivos em questão, o que enseja, com amparo nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, a aplicação da multa de ofício em DOBRO.

1.3. Levantamento PF - SERVIÇOS PRESTADOS PESSOA FÍSICA - No período da ação fiscal, a empresa procedeu a diversos pagamentos a PESSOAS FÍSICAS, não empregadas, portanto CONTRIBUINTE INDIVIDUAIS.

1.3.1. A empresa foi instada a esclarecer os lançamentos, durante a auditoria fiscal, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 01, onde no ANEXO I constavam todos os lançamentos passíveis de enquadramento como serviços prestados por pessoas físicas, contribuintes individuais. Quando dos esclarecimentos, a empresa limitou-se a declarar: "A Fiscalizada esclarece que parte dos valores lançados na conta contábil "SERVIÇOS PRESTADOS P.F.", na verdade refere-se a serviços prestados por pessoas jurídicas. A título exemplificativo, a Fiscalizada apresenta as anexas cópias das notas fiscais e contratos referentes a diversos lançamentos efetuados na referida conta contábil (docs 1/01 a 1/04)".

1.3.2. Após análise dos esclarecimentos e dos documentos apresentados pela empresa, a auditoria fiscal excluiu os valores para os quais a empresa provou tratar-se de pessoas jurídicas, tendo permanecido, todavia, os valores para os quais não houve esclarecimentos e/ou apresentação de documentos probatórios da alegação da empresa.

1.3.3. A seguir transcrevemos alguns trechos do REFISC, que trata desse assunto:

...

1.3.4. O REFISC traz, pormenorizadamente, a conduta adotada pela auditoria fiscal, tendo sido excluídos os valores que não se enquadravam como pessoa física e, ao final apurou os valores de base de cálculo de contribuição previdenciária, conforme consta do ANEXO V do REFISC.

1.3.5. É sabido, desde 1999, quando foi instituída a GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, que todos os valores pagos pelas empresas a pessoas físicas, inclusive os contribuintes individuais, devem ser DECLARADOS em GFIP, o que não foi observado pela STB.

1.3.6. A GFIP é uma informação declaratória. As informações dela constantes, por si só, já propiciam à Receita Federal conhecer os valores de contribuição previdenciária devidos, bem como proceder a cobrança dos mesmos. A falta de declaração em GFIP, denotam a intenção da empresa de SONEGAR as PROPOSITAIS, INTENCIONAL, PREMEDITADA

da empresa, de ESCONDER, de DIFICULTAR o conhecimento, pela Receita Federal dos valores pagos a PESSOAS FÍSICAS, contribuintes individuais, é que a Auditoria Fiscal concluiu que a empresa SONEGOU a contribuição previdenciária, incidente sobre os valores pagos às pessoas físicas, o que enseja, contribuições previdenciárias devidas.

1.3.7. Por conta desta conduta com amparo no art. 71 da Lei 4.502/64, a aplicação da multa de ofício em DOBRO.

4. Das manifestações à diligência realizada

A ciência da diligência realizada foi dada a Fernando Lúcio Pereira da Silva e Santuza Paolucci Nogueira Bicalho em 01/06/2016 (fls. 870/871) e a STB STUDENT, José Carlos Hauer Santos Junior e Christina Bicalho Hauer Santos, em 31/05/2016 (fls. 914 e 872/873).

4.1. Da manifestação de STB STUDENT

Em nova manifestação, de 30/06/2016 (fls. 875/880), a STB STUDENT, considerando os termos da diligência, reitera a alegação de que a infração a si imputada (descumprimento de obrigação acessória, especificamente 'falta de declaração em GFIP dos valores') não pode ser sancionada com a multa de ofício de 75%, menos ainda com a qualificação de 150%, pois a penalidade para tal infração está prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.

Entende que a procedência de sua alegação prejudica o objeto da diligência, pois, como a multa qualificada não poderia ter sido aplicada, não há razão que a auditoria esclareça e justifique para quais fatos geradores foram observadas as ações dolosas praticadas.

Ressalta que a necessidade de realização da diligência confirma a ausência de motivação para a aplicação de multa de ofício qualificada em relação aos pagamentos efetuados às empresas SBC e LEAD e para as pessoas físicas.

Afirma que tal motivação foi apresentada na resposta à diligência, item 1.2.7, em termos que não constam do item 9 do Relatório Fiscal, tratando-se de inovação na motivação do lançamento, o que não é permitido.

Da mesma forma, a motivação para aplicação da multa de ofício qualificada sobre os pagamentos efetuados a pessoas físicas é explicitada nos itens 1.3.6 e 1.3.7 da resposta à diligência, mas não no Relatório Fiscal, caracterizando inovação ao lançamento, o que é ilegal.

Requer então a exclusão da multa de ofício qualificada, aplicada em relação aos pagamentos efetuados às empresas SCB e LEAD e também a pessoas físicas.

4.2. Da nova manifestação de Christina Bicalho Hauer Santos

Em nova manifestação, de 30/06/2016 (fls.883/886), Christina Bicalho Hauer Santos, considerando os termos da diligência, reitera a impugnação anterior.

Afirma que a auditoria fiscal inovou nos itens 1.2.7, 1.3.6 e 1.3.7 da resposta à diligência, visto que seus termos não constam do Relatório Fiscal, o que não é permitido.

Entende não haver razão para se manifestar, uma vez que seu nome não é citado nos referidos trechos da resposta à diligência, pelo que requer a procedência da impugnação inicial.

4.3. Da nova manifestação de Fernando Lúcio Pereira da Silva

Em nova manifestação, de 30/06/2016 (fls. 889/891), Fernando Lúcio Pereira da Silva reitera a impugnação anterior, nos mesmos termos da nova impugnação de Christina Bicalho Hauer Santos.

4.4. Da nova manifestação de José Carlos Victor Sergio Hauer Santos Junior

Em nova manifestação, de 30/06/2016 (fls. 894/896), José Carlos Victor Sergio Hauer Santos Junior reitera a impugnação anterior, nos mesmos termos da nova impugnação de Christina Bicalho Hauer Santos.

4.5. Da nova manifestação de Santuza Paolucci Nogueira Bicalho

Em nova manifestação, de 30/06/2016 (fls. 899/912), Santuza Paolucci Nogueira Bicalho afirma, ao sintetizar a diligência realizada, haver uma "inversão da lógica probatória atinente ao processo administrativo", visto que ao fisco cabe comprovar o cometimento de fraude, simulação e sonegação fiscal pelo sujeito passivo solidário.

Afirma ter sido realizado várias vezes, pelo fisco, o mecanismo da "presunção" e da "suposição", que imputa ao contribuinte a responsabilidade de apresentar os documentos que comprovariam o dolo, ônus que cabe exclusivamente àquele que pretende comprovar o "conluio" com objetivos fraudulentos.

Em seguida, afirma a tempestividade da nova manifestação.

Aponta as inconsistências probatórias e argumentativas entre a resposta à diligência fiscal e o relatório fiscal.

Nesse sentido, afirma não haver apresentação probatória a justificar a inclusão da impugnante como sujeito passivo solidário da obrigação tributária e que, a partir da análise contábil e documental realizada, restou explicitado que o Sr. José Carlos Hauer dos Santos Junior realizou, por conta própria e exclusiva, toda a organização operacional da empresa, com o intuito de se desincumbir do recolhimento da contribuição lançada.

Cita então trecho do Relatório Fiscal:

3.2.3.9. Como se pode notar, o Sr. José Carlos transformou a sua empresa em uma espécie de caixa pessoal, usando-a

diretamente para pagamentos de suas despesas pessoais, de seus compromissos pessoais, além do fato já muito discutido de se valer da STB para vultosos saques pessoais, como pode ser notado pelas transferências de valores contidas nas contas contábeis c/c sócios e contratos de mútuo, ora em pauta.

Argui que, do entendimento do próprio fisco, o Sr. José Carlos organizou um mecanismo operacional empresarial, que resultou em uma confusão patrimonial entre a pessoa física e a pessoa jurídica, comportamento que já estava solidificado na empresa antes da Sra. Santuza atuar na empresa, como diretora ou sócia, com apenas uma cota.

Aduz que não foi apontada atitude dolosa por parte da impugnante com o intuito de não recolher tributos, além de não ter sido fundamentado o "interesse comum" dela em esquivar-se do recolhimento da contribuição previdenciária patronal, nem foram apresentados elementos probatórios de sua atuação com excesso de poderes, infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos.

Nesse sentido, cita outro trecho do Relatório Fiscal:

Diante do exposto, fica patente que a tentativa de travestir o pagamento de rendimentos tributáveis ao sócio, como se fossem adiantamentos ou empréstimos/mútuos, como constam das contas contábeis c/c sócios e contrato de mútuo foi intencional e deliberada, com intuito de ludibriar a autoridade fiscal e beneficiar seu sócio majoritário, Sr. José Carlos (99,99%). O sujeito passivo tentou impedir o conhecimento pelo fisco da natureza dos fatos geradores de tributos, no caso, os rendimentos pagos ao sócio Sr. José Carlos, a título de 'adiantamentos'. O sujeito passivo e o sócio Sr. José Carlos tentaram, dolosamente, modificar as características dos fatos geradores de contribuições previdenciárias, ao travestir pagamentos como mútuos. As ações ilícitas foram realizadas conjuntamente pelo sujeito passivo e pelo sócio Sr. José Carlos, mutuário dos pretensos empréstimos e principal beneficiário das mesmas.

Diz que o próprio Termo de Sujeição Passiva lavrado em nome da Sra. Santuza, explicita a dicotomia entre, de um lado, o posicionamento firme do fisco de que haveria uma sociedade unipessoal, operando nos interesses do sócio administrador Sr. José Carlos, e, de outro lado, a inclusão de todos que constavam do contrato social, de forma genérica e citando os artigos 124,I, e 135, III, do CTN, sem a devida fundamentação.

Afirma dever-se prezar pelo princípio da primazia da realidade, não se podendo sustentar que a impugnante teria poderes para determinar os pagamentos realizados em favor do sócio administrador, nem apontar abuso de poder ou infração à lei, se não existiam atos por ela praticados em relação às obrigações tributárias.

Em relação ao pagamento a pessoas físicas, argui que a constituição de pessoa jurídica pela impugnante implica em prejuízo para ela mesma, do ponto de vista tributário, trabalhista e previdenciário.

Afirma, ao fim, ser fato notório e incontroverso que a empresa se confunde com a pessoa física de seu administrador, verdadeiro interessado em supostos benefícios fiscais, ainda que com a realização de simulações impostas a seus funcionários e sócios.

Reitera haver incongruência entre o Relatório Fiscal, que deixa expresso haver tão somente responsabilidade tributária da empresa e do sócio administrador Sr. José Carlos, e a diligência, que coloca todos os sócios da empresa, de forma genérica e sem fundamentação.

Requer, ao fim, o reconhecimento da impugnante como parte ilegítima a figurar no pólo passivo da autuação.

Requer novamente que as intimações do processo sejam enviadas a seu patrono, no endereço que indica.

Debruçada sobre os termos da Impugnação, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza/CE, julgou-a improcedente (fl. 918/949), lastreada nas razões que podem ser assim resumidas:

Das alegações da STB Student Travel Bureau

1.1. Da inexistência de decadência

(...) O argumento apresentado, todavia, é improcedente, porque o termo inicial para a contagem decadencial, no caso, é aquele previsto no art. 173, I, do CTN, visto que restou comprovada a ocorrência de simulação no pagamento de remuneração ao sócio administrador e aos diretores da empresa, conforme explicitado abaixo neste voto.

1.2. Da remuneração do sócio majoritário

(...) Reitere-se não ser cabível a alegação da ocorrência de tantos equívocos na escrituração e no cumprimento de obrigações tributárias por parte da empresa, no caso, em relação ao IOF, como já explicitado.

Diante do exposto, verifica-se que não há suporte algum às alegações da existência de mútuos celebrados entre a empresa e o sócio majoritário. Ao contrário, resta comprovado o entendimento fiscal, segundo o qual os valores depositados e transferidos, bem como o pagamento de despesas pessoais caracterizam remuneração disfarçada do sócio.

1.3. Da remuneração dos diretores Santuza Bicalho e Fernando Lúcio P. da Silva

(...) Da mesma forma, os pagamentos efetuados às pessoas jurídicas das quais os diretores Santuza Bicalho e Fernando Lúcio P. da Silva são titulares também se caracteriza como remuneração, visto que não constam pagamentos efetuados a eles, como pessoas físicas, e que os mesmos exerceram cargos de diretoria (que não podem ser ocupados por pessoas jurídicas) em todo o período auditado.

1.4. Da multa aplicada

Estas alegações não têm cabimento. Isso porque, em primeiro lugar, a multa de ofício foi aplicada em razão de a fiscalização ter apurado valores de remuneração de sócios e diretores, não oferecidos à tributação, sobre os quais incide a contribuição previdenciária. E disso o impugnante tem plena ciência, considerando os termos da defesa apresentada, que contesta, ponto a ponto, diversos itens do Relatório Fiscal.

Em segundo lugar, verifica-se que a qualificação da referida multa de ofício foi plenamente descrita no item 9 do Relatório Fiscal e, posteriormente, na Informação Fiscal emitida, e também contra ela o impugnante se insurgiu, alegando a inexistência de dolo em sua conduta.

2. Das impugnações dos responsáveis pelo crédito tributário

Os impugnantes José Carlos Hauer Santos Junior, Christina Hauer e Fernando Lucio P. da Silva contestam tão somente sua inclusão no pólo passivo da autuação. (...)

No caso, restou amplamente descrita e comprovada a conduta dolosa do contribuinte, através de seus sócios administradores e diretores, José Carlos Hauer Santos Junior, Christina Bicalho Hauer Santos, Santuza Paolucci Nogueira Bicalho e Fernando Lúcio Pereira da Silva, visto que os mesmos detinham "amplos poderes de administração e gestão dos negócios sociais, para a prática de todos os atos e realização de todas as operações que se relacionarem ao objeto e atividades da sociedade, inclusive os poderes para transigir, celebrar acordos e convênios, renunciar, desistir, firmar compromissos, adquirir e alienar bens e direitos da sociedade", conforme consta do contrato social.

Assim, considerando os poderes atribuídos pelo contrato social e verificada a ocorrência de simulação, para camuflar a ocorrência de fatos geradores de contribuições previdenciárias, devem os sócios administradores e diretores compor o pólo passivo da autuação e responder pelo crédito tributário apurado

Quanto às alegações da diretora-presidente, Santuza Bicalho, de que não possuía poderes de gestão, em relação à concessão de adiantamentos e ao estabelecimento de mútuos, em benefício do sócio majoritário, e de que foi forçada a constituir pessoa jurídica para receber a remuneração que lhe era devida, deve-se observar que, de fato, a responsabilização exige que as pessoas indicadas tenham praticado diretamente ou tolerado a prática do ato abusivo e ilegal, quando em posição de influir para a sua não ocorrência.

Ocorre que todos os sócios e diretores, indistintamente, possuíam iguais e amplos poderes de gestão e administração, conforme definido pelo contrato social, e que não foram apresentados outros documentos que delimitassem os referidos poderes, para poder elidir a responsabilidade solidária verificada. (...)

4. Da conclusão

Diante do exposto, voto por julgar improcedentes todas as impugnações apresentadas e manter o crédito apurado.

Cientificados, o autuados e os responsáveis solidários, do Acórdão de 1ª Instância administrativa, conforme Termo de Ciência e AR de fl. 977 a 981, ainda inconformados, apresentaram os Recurso Voluntário de fl. 983/1028(STB STUDENT), 1031/1049 (Fernando Lúcio P. da Silva), 1050/1068 (Christina Bicalho Hauer Santos), 1069/1088 (José Carlos Vitor Sérgio Hauer Santos Júnior) e 1093/1106 (Santuza Paolucci Nogueira Bicalho), nos quais, basicamente, reiteram argumentos já expressos em sede de impugnação, os quais serão detalhados no curso do voto a seguir.

É o relatório necessário.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Relator

Por preencher as condições de admissibilidade, conheço dos Recursos de Ofício e Voluntário.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO DA STB STUDENT TRAVEL BUREAU - VIAGENS E TURISMO LTDA

Preliminarmente

Da decadência

Sustenta o recorrente a decadência dos tributos lançados incidente sobre os pagamentos efetuados para as empresas SCB, LEAD e, também, para pessoas físicas, relativos aos períodos de apuração de 01/2010 a 07/2010, por entender que, como não foi apontado pelo Agente Fiscal a ocorrência de conduta dolosa.

Pelo mesmo período, sustenta a decadência para os valores do tributo lançado incidente sobre os valores pagos ao Sócio José Carlos e a Sra. Santuza, por entender que, diferentemente do que alega a Autoridade autuante, não houve prática de ações dolosas pelo sujeito passivo, devendo, igualmente, ser aplicado o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do CTN.

Afirma que o cerne da celeuma é saber se o fato da Recorrente ter tratado os valores disponibilizados aos sócio José Carlos e à Sra. Santuza como mútuo seria causa suficiente para qualificar a sua conduta como dolosa, atestando que inexistiu tal intenção, já que os valores estavam todos devidamente declarados e que tal fato permitiu à Fiscalização identificar tais valores.

Alega que a não aceitação dos contratos de mútuo, por serem considerados inábeis ou inidôneos, não autoriza a conclusão de que houve dolo por parte da Recorrente, resultando em motivos estritamente formais.

Argui que, a despeito do entendimento da Autoridade recorrida sobre a ocorrência de simulação capaz de motivar o indeferimento sobre o pleito de reconhecimento de

decadência para o período de 01 a 07/2010, ao Julgador de 1ª Instância não teceu um único comentário sobre os valores lançados sobre os pagamentos a pessoas físicas, bem assim nada pontuou sobre a ocorrência de simulação no que se refere às empresas SCB e LEAD.

Destaca que apenas na Informação Fiscal lavrada por ocasião da diligência é que houve citação sobre a caracterização do dolo nos lançamentos relativos à SCB, à LEAD e às pessoas físicas e que a própria diligência já confirma a inexistência de lastro para aplicação do prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN.

Entende que a resposta à diligência configura alteração do critério jurídico no lançamento, o que não se poderia conceber, por afronta ao art. 142 do CTN, resultando em inovação e permitindo asseverar que o crédito tributário teria sido constituído quando da ciência da recorrente do teor da diligência.

Resumidas as alegações recursais, tem-se que a lide, nesta matéria, gravita em torno do momento efetivo em que se inicia o prazo decadencial. Se no data da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º do CTN) ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, inciso I do CTN).

Ocorre que, no caso ora sob apreço, além de contestar a caracterização do dolo levada a termo pela autoridade fiscal, alega o recorrente que, para alguns levantamentos específicos, PF e DJ, que tratam de contribuições incidentes sobre valores pagos a pessoas físicas e às empresas SCB e LEAD, não houve caracterização de dolo a justificar o deslocamento da contagem do lastro decadencial do art. 150, § 4º para o art. 173, inciso I.

Assim dispõe os comandos legais em questão:

(...) 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.(...)

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; (...)

Em razão da especificidade do art. 173 do CTN, é incontestável que, em regra, o prazo de que a Fazenda pública dispõe para constituir o lançamento inicia sua contagem no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Contudo, no caso específico tratado pelo art. 150 do CTN, de fato, há uma exceção à regra geral, segundo à qual, nos casos de lançamentos por homologação, esse prazo começa a fluir com a ocorrência do fato gerador.

Para a aplicação da contagem do prazo decadencial, este Conselho adota o entendimento do STJ, expresso no Recurso Especial nº 973.733/SC (2007/01769940), julgado

em 12 de agosto de 2009, sendo relator o Ministro Luiz Fux, que teve o acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC e da Resolução STJ 08/2008, e, portando, de observância obrigatória neste julgamento administrativo.

Assim, o prazo decadencial inicia sua fluência com a ocorrência do fato gerador quando há antecipação do pagamento, conforme artigo 150, § 4º do CTN. 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 contribuinte não antecipa o pagamento devido, ou ainda quando se verifica a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Não há nos autos e não foi apresentado pelo contribuinte nenhuma comprovação de que tenha efetuado pagamento no período em que pleiteia o reconhecimento da decadência.

Por outro lado, a análise do Discriminativo de Débitos inserido nos autos a partir de fl. 05, indica que há, para todos os meses do ano de 2010, valores lançados nos levantamentos AD, DJ e PF, não sendo justificável imaginar que, dentro de um mesmo período de apuração, pudéssemos segregar infrações à legislação tributária lastreadas em condutas dolosas ou não, em particular porque a impossibilidade de constituir o crédito tributário após cinco anos contado da ocorrência do fato gerador está rescrita aos casos de lançamento por homologação, e não é crível que tal homologação ocorra de forma individualizada, uma para cada fato contábil identificado. Ou seja, como o que se homologa é o lançamento (auto lançamento), uma ocorrência dolosa acaba por macular todo o período auto lançado, deslocando o prazo de contagem do prazo decadencial para o 173 do CTN.

De forma compatível com tal raciocínio, a Súmula CARF nº 99 estabelece que, *para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.*

Assim, da mesma forma que um pagamento antecipado, ainda que parcial, mesmo que não tenha sido incluída em sua base de cálculo parcela relativa a rubrica específica, tem o condão de assegurar que a contagem da decadência flua a partir da ocorrência do fato gerador, havendo uma conduta dolosa na apuração do tributo auto lançado, há que se considerar como termo inicial para a contagem do prazo decadencial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Portando, necessário identificar se, de fato, o Agente Fiscal aponta condutas dolosas praticadas pelo contribuinte no período de 01 a 07/2010. Para tanto, não é difícil de se chegar a uma conclusão, em particular pela leitura do Relatório Fiscal de fl.47/92, que em seu item 09 (fl. 86), trata especificamente da qualificação da penalidade de ofício, com destaque para excerto abaixo:

(...) Observe-se que a autuada informa ter havido "pagamento", o que, a rigor, NÃO ocorreu. O Sócio nada devolveu à empresa. Se por um lado o lançamento inicialmente era por conta de distribuição de dividendos, como consta na escrituração e, quando intimada a empresa esclarece que o lançamento estava

errado, que se tratava de "pagamento", mas por seu turno também não apresentou o documento comprobatório do "pagamento"... fica claro que a empresa não dispõe de documento que suporte este lançamento. Temos então um lançamento FALSO, FRAUDULANETO, feito para atender algum interesse da empresa e/ou de seu sócio majoritário (99,99%)

(...) O sujeito passivo e o sócio Sr. José Carlos tentaram, dolosamente, modificar as características dos fatos geradores de contribuições previdenciárias ao travestir os pagamentos efetuados como mútuos. As ações ilícitas foram realizadas conjuntamente pelo sujeito passivo e pelo sócio Sr. José Carlos, mutuário dos pretensos empréstimos e principal beneficiário das mesmas.

Feitas tais considerações, entendo que não merece retoques a decisão recorrida, pelo quê rejeito a preliminar arguida.

Os valores disponibilizados ao sócio José Carlos Natureza de mútuo e não de remuneração

A recorrente afirma que sua única infração efetiva foi ter disponibilizado recursos financeiros ao seu sócio José Carlos, por meio de operação de mútuo, sem que fosse recolhido o IOF e que, em vez de lançar o IOF não recolhido, a Autoridade Fiscal optou por desqualificar as operações realizadas e, presumindo que os recursos financeiros disponibilizados representam remuneração paga ao sócio, lançar a contribuição previdenciária patronal sobre o respectivo montante.

Alega que o entendimento do Agente Fiscal de que os valores não poderiam ser tratados como mútuo, por jamais terem sido devolvidos ou por não atenderem a exigências legais, é manifestamente equivocado, em particular porque a própria Receita Federal do Brasil entende que as operações de mútuo de recursos financeiros entre Pessoas Jurídicas e Pessoas Físicas sujeitam-se à incidência de IOF e que a disponibilização de recursos financeiros por meio de conta corrente (contábil) Pessoas Jurídicas e Físicas caracterizam-se como operação de mútuo, tudo, segundo a defesa, amparado pelos termos do Ato Declaratório SRF nº 07/99, IN RFB nº 907/09 e Solução de Consulta Cosit nº 50/15.

Afirma que, pela citada Solução de Consulta estabelece que para a configuração do mútuo são irrelevantes os aspectos formais mediante os quais a operação se materializa e a natureza da vinculação entre as partes.

A seguir, a defesa descreve as operações de mútuo realizadas com o seu sócio, Sr. José Carlos, afirmando que disponibilizou recursos diretamente, mediante créditos em conta, e indiretamente, por meio de pagamentos de despesas.

Alega que os valores disponibilizados em 2010 e 2011 foram contabilizados na conta contábil de ativo "adiantamentos C/C sócios", ressaltando que C/C significa conta corrente. Já os disponibilizados em 2012 e 2013, da mesma forma, teriam sido contabilizados sob a rubrica "contrato de mútuos".

Que apesar de os aspectos formais das operações em conta corrente contábil serem irrelevantes para crédito para efeito da sua qualificação como mútuo, ao final de cada mês tinha o cuidado de refletir e formalizar essas operações em instrumentos contratuais.

Sustenta a defesa que o Agente Fiscal, na verdade, confirmou o fato de que a Recorrente disponibilizou recursos financeiros ao seu sócio por meio de conta corrente contábil, apenas em razão dos argumentos abaixo tratados:

- *que os valores mutuados nunca foram quitados* - sustenta a defesa que o prazo estipulado para a operação ainda não havia expirado e que a própria legislação e a própria Receita Federal admitem operações de mútuo com prazo indeterminado;

- *que os valores não poderiam ser tratados como mútuo em razão de que os respectivos contratos não atendiam exigências legais* - afirma a defesa de que a Solução de Consulta nº 50/15 é expressa em afirmar que são irrelevantes para a qualificação do mútuo os aspectos formais relacionados à operação;

- *que todos os contratos foram firmados no último dia do mês, a posteriori, inclusive sábados e domingos* - os contratos estariam datados do último dia do mês exclusivamente para refletir as operações havidas do primeiro ao último dia do mês;

- *que a taxa de estipulada nos contratos era irreal* - argumenta que não há lei que estabeleça limites mínimos de taxas de juros ou que esta deva observar valores de mercado;

- *que não consta das declarações de rendimentos do sócio as obrigações decorrentes dos contratos* - afirma que, se houve equívoco do sócio - esse fato não diz respeito à recorrente.

Ressalta que a própria Auditoria Fiscal reconhece que as operações realizadas entre a recorrente e seu sócio estavam sujeitas ao IOF.

A seguir a Recorrente analisa a Decisão recorrida, apontando em cada item destacado suas considerações sobre a impropriedade do Julgador de 1ª Instância.

Conclui o tema com considerações em relação aos valores disponibilizados à Administradora Santuza, defendendo sua natureza de mútuo e não de remuneração, basicamente lastreada nos mesmos argumentos já apontados para o sócio, pontuando que a única alegação da Autoridade Fiscal seria que não houve pagamento do valor pactuado.

Resumidas as alegações da defesa, embora estas possam, se analisadas isoladamente, apresentar alguma coerência, em particular no que se refere à configuração do mútuo, não se pode avaliar a questão de forma tão simplória.

Não se nega que os aspectos formais dos instrumentos de mútuo não são essenciais para sua configuração; não se discute que o mutuante é absolutamente livre para estabelecer taxas e prazos das operações. Não há nenhuma preocupação quanto ao dia que foi assinado o contrato; também não se justifica atribuir à empresa uma eventual falha na elaboração da declaração de rendimentos de seu sócio.

O que o autor do procedimento fiscal busca é coletar elementos que permitam-lhe formar um juízo sobre o caso concreto. Assim, por exemplo, caso identificasse que há um crédito em favor de um sócio ou outra pessoa física qualquer e que este crédito está devidamente espelhado na declaração de rendimentos do beneficiário, sendo em valores

compatíveis com sua capacidade financeira e constatado o retorno do numerário, decerto que já haveria elementos indicativos da existência de uma operação de mútuo, ainda que informal.

Ocorre que, no caso ora sob apreço, os valores são disponibilizados aos sócios sem formalidade nenhuma e sem qualquer indicativo de que, um dia, tais valores retornariam para a empresa autuada.

Embora a Solução de Consulta nº 50/15 estabeleça que, para a configuração do mútuo, são irrelevantes os aspectos formais mediante os quais a operação se materializa e a natureza da vinculação entre as partes, é certo que afirma que:

Mútuo é espécie do gênero empréstimo. Nos termos do art. 586 do Código Civil de 2002 (CC), no mútuo, uma parte cede a outra coisa fungível, tendo a outra parte a obrigação de restituir igual quantidade de bens do mesmo gênero e qualidade.

Da mesma forma, valendo-me dos precedentes administrativos citados no próprio recurso, estes são claros ao prever que operação de mútuo de recursos financeiros se caracteriza por uma operação de crédito ou mesmo por mecanismo de conta corrente mantido entre pessoas jurídicas, pelo qual uma disponibiliza a outros recursos financeiros que deverão ser restituídos à primeira ao cabo de prazo determinado ou indeterminado.

Assim, o fato do contribuinte ter identificado a rubrica de registro do numerário disponibilizado para o seu sócio como se conta corrente fosse, nada contribui para atestar que se trata de uma operação de mútuo. Ou seja, não é porque há uma espécie de conta corrente disponibilizada para uma Pessoa Física ou Jurídica que há para um contrato de mútuo estabelecido.

O que o contribuinte deveria ter trazido aos autos é a comprovação de que tais valores tinham caráter de uma operação de crédito que, um dia, retornaria aos seus cofres. Mas não. Mesmo nos ajustes cujo suposto prazo para pagamento estaria vencido, coincidentemente, houve mora do mutuário.

A avaliação do Agente Fiscal é de que todas as operações que supostamente seriam mútuos entre a empresa e seu sócio, na verdade, foram remunerações e sobre as quais deveria incidir o tributo previdenciário.

Ora, os supostos erros de escrituração cometidos pela autuada são tão básicos que chega a ser inacreditável. Não é possível crer que alguém empreste mais R\$ 2.000.000,00 a alguém que já lhe deve quase R\$ 5.000.000,00 e abata o novo valor emprestado da conta antiga. Não é possível crer, diante de tudo que foi apurado, que um registro contábil de um mútuo traga em seu histórico a indicação de que se trata de pró-labore.

O argumento de que teriam sido lucros distribuídos utilizados para abater os valores emprestados anteriormente não se sustenta. Em fl. 51, o Agente Fiscal demonstra que não há valores disponíveis para distribuição em tal monta, seja no próprio ano calendário, seja em lucros acumulados. Entretanto, tal demonstração não foi contestada pela defesa.

Não é real a afirmação de que a autoridade lançadora tenha reconhecido que sobre os valores disponibilizados ao sócio deveria incidir IOF. No Item 3.1.14.2, fl. 77, restou clara a conclusão de que a não observância da legislação aplicável aos contratos de mútuo em relação ao IOF reforça a tese da auditoria fiscal e constitui mais um indício de que os contratos de mútuo foram confeccionados objetiva, específica e exclusivamente para atender às

intimações fiscais. Afirmo o Agente fiscal que os valores colocados à disposição do sócio JAMAIS foram operações de mútuo, mas sim meros pagamentos aos seus mandatários.

Desta forma, não identifico elementos para afastar as conclusões da Autoridade Fiscal, tampouco para indicar improcedência das conclusões da Decisão recorrida, o que impõe o não provimento do recurso neste tema.

**A suposta remuneração paga aos administradores Santuza e Fernando
Indevida desconsideração das pessoas jurídicas SCB e LEAD**

Insurge-se o contribuinte, neste tópico, contra o lançamento de tributo incidente pagamentos efetuados a empresas cujos titulares, Sra. Santuza e Sr. Fernando, ocupavam cargos de Diretora Presidente e Diretor Financeiro, respectivamente.

Tal imputação fiscal originou-se da constatação de que, para os citados Diretores, não existiam registros de pagamentos efetuados na condição de pessoas físicas, o que levou a Autoridade lançadora a pesquisar a existência de pessoas jurídicas titularizadas pelos mesmos.

Como resultado das pesquisas, foram identificadas empresas para as quais havia pagamento regulares de recursos, a SCB Intermediação e Administração de Negócios Ltda, cujas sócias eram as Sra. Santuza Paolucci e Christina Bicalho, não tendo sido identificados valores pagos à Sra. Christina por meio da citada PJ (Cristina recebeu apenas pró-labore) e a LEAD Consultoria Empresarial Ltda, cujo titular era o Sr. Fernando Lúcio.

Ressaltou a fiscalização que havia, alguns casos em que a descrição constante das notas fiscais emitidas indicavam pagamento de verbas trabalhistas, a título de exemplo, "intermediação de serviços - 13º" e "13º salário sobre prestação de serviços".

Entende o autuado que os argumentos fiscais não procedem, já que a prestação de serviços intelectuais, em caráter personalíssimo, sujeita-se, tão só, à legislação aplicável às pessoas jurídicas, tudo a teor do art. 129 da Lei 11.196/05.

Afirma que a Auditora sequer demonstrou existir relação de emprego entre a Recorrente e seus Diretores e que a Decisão recorrida apenas reiterou os argumentos do Relatório Fiscal e não tratou da alegação da defesa relativa aos preceitos do citado art. 129.

Resumidas as razões da defesa, necessário pontuar que a previsão do art. 129 da Lei 11.196/05 apenas reafirma aquilo que sempre foi conhecido e aceito por todos, que a prestação de serviço intelectuais realizada por pessoa jurídica seria tributada de acordo com a legislação fiscal relativa às pessoas jurídicas. Há quem entenda que se trata de norma meramente interpretativa, mas não se deixa de lado o preceito nela contido, decerto exemplificativo, sobre a prestação de serviço em caráter personalíssimo.

Daí se extrai que os serviços intelectuais prestados por pessoa jurídica, ainda que em caráter personalíssimo, estão sujeitos à legislação pertinente às pessoas jurídicas.

Nota-se que os cargos de diretoria ocupados têm atribuições definidas em contrato social, sendo ocupados por quatro membros, com amplos poderes de administração e gestão dos negócios sociais, para a prática de todos os atos e realização de todas as operações que se relacionarem ao objeto e atividade da sociedade, inclusive os poderes para transigir,

celebrar acordos e convênios, renunciar, desistir, firmar compromissos, adquirir e alienar bens e direitos da sociedade (fl. 81).

Há previsão no Contrato Social de que são vedados atos dos sócio e diretores em situações que cita, exceto se aprovados por sócio representando a maioria do capital social, que neste caso sabemos bem quem detém 99,99% do capital, o que configura algum grau de subordinação ao sócio majoritário.

Não identifico no caso ora sob apreço qualquer serviço que tenha sido prestado por pessoa jurídica. Como se vê, trata-se de envolvimento do Diretor de forma pessoal e genérica e, embora tenham sido apresentados contratos firmados com as pessoas jurídicas, a convicção fiscal de que a essência deve prevalecer sobre a forma está bem estruturada nos elementos coletados, em particular em notas que apontam o pagamento de verbas incompatíveis com contratos firmados com pessoas jurídicas (13º salário).

Desta forma, nego provimento ao recurso voluntário neste tema.

Da multa aplicada

Insurge-se o recorrente contra a aplicação de multa qualificada, alegando, em síntese, que tal imputação estaria relacionada à falta de declaração em GFIP, sendo, portanto, incabível, em razão da existência de multa específica, que se refere a descumprimento de obrigação acessória.

Afirma que a apresentação da GFIP com incorreções enseja a aplicação de multa prevista no art. 32-A, I, da Lei 8.212/91, que estabelece penalidade de R\$ 20,00 para grupo de dez informações incorretas, restando ilegal a cominação de penalidade de 75% e sua duplicação.

Não tem sentido a argumentação da defesa.

Com o advento da Lei 11.941/99, que incluiu o art. 35-A na Lei 8.212/91, nos casos de lançamentos de ofício relativo às contribuições previdenciárias, a penalidade aplicável é aquela prevista no art. 44 da Lei 9.430/96. Tais artigos têm a seguinte redação:

Lei 8.212:

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.

Lei 9.430/96:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Portanto, vê-se que, nos casos de lançamento de ofício em que há diferença de imposto a ser pago, nos casos de falta de declaração ou de declaração inexata, a multa a ser aplicada é a de 75%, devendo ser duplicado tal percentual nos casos de dolo, fraude ou simulação.

Ainda que haja uma penalidade ainda vigente para os casos de apresentação de GFIP com incorreções, esta somente pode ser aplicada se não houver lançamento de diferença de tributo a ser paga.

O argumento de que a Decisão recorrida teria alterado o critério jurídico do lançamento, ao afirmar que *a multa de ofício foi aplicada em razão de a fiscalização ter apurado valores de remuneração de sócios e diretores, não oferecidos à tributação, sobre os quais incide a contribuição previdenciária*, não prospera, já que só foi aplicada a multa do art. 44 da Lei 9430/96 por terem sido apurados valores não oferecidos à tributação e, naturalmente, não declarado em GFIP. Caso houvesse mera falta de informação em GFIP da qual não tivesse resultado a cobrança de tributo, aí sim, seria o caso de se aplicar a penalidade apontada pelo contribuinte (32-A, I, da Lei 8.212/91).

Não obstante, como restou claramente evidenciada a conduta dolosa capitulada nos art. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, apenas no que se relaciona aos Levantamentos AD - Adiantamento a Sócios, MU - Mútuos ao sócio José Carlos, SB - Adiantamento à sócia Santuza, DJ - Pagamentos a diretores e AN - Valores relativos a lançamentos de transferência de valores para a conta C/C Sócios, entendo que o levantamento PF - Serviço prestado por Pessoa Físicas não se apresenta como uma infração que justifique a qualificação da penalidade de ofício, afinal, o que se identificou foi uma rubrica contábil específica (Serviços Prestados PF) em que foram registrados valores não oferecidos à tributação. Ou seja, para tal levantamento, não há qualquer indicação de que tenha havido dolo capaz de qualificar a penalidade.

Desta forma, no presente tema, dou parcial provimento ao recurso para afastar a qualificação da penalidade exclusivamente para o Levantamento PF.

Da aplicação do artigo 100, inciso I e parágrafo único do CTN.

Por fim, a recorrente pretende a exclusão de todos os juros de mora ou penalidade do crédito tributário apurado, em razão dos atos normativos expedidos pela Receita Federal (Ato Declaratório SRF nº 07/99, Instrução Normativa RFB nº 907/09 e Solução de Consulta Cosit nº 50/15), já que tais atos normativos classificam como operação de mútuo sujeita ao IOF.

Sobre o tema, deixo de apresentar maiores considerações, já que a questão do mútuo já foi tratado alhures, onde o tema e os atos normativos foram devidamente tratados.

Assim, neste tema, nada a prover.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO DOS SOLIDÁRIOS FERNANDO LÚCIO PEREIRA DA SILVA, CHRISTINA BICALHO HAUER SANTOS, JOSÉ CARLOS VICTOR SÉRGIO HAUER SANTOS JÚNIOR E SANTUZA PAOLUCCI NOGUEIRA BICALHO

Inexistência de INTERESSE COMUM e impossibilidade de responsabilidade de terceiros com fundamento no art. 124, I, do CTN

Afirma a recorrente que a previsão do inciso I do art. 124 do CTN deve ser interpretada em conformidade com os limites estabelecidos pelo art. 121 do mesmo diploma, de forma que a expressão "interesse comum" nele referido se aplica apenas às hipóteses de pluralidade de sujeitos passivos, sejam contribuintes ou responsáveis.

Conclui seu entendimento de que há "interesse comum", apto a ensejar responsabilidade solidária, apenas quando (i) mais de uma pessoa tenha praticado o fato gerador, podendo qualquer delas figurar na condição de contribuinte, (ii) quando uma pessoa tenha praticado o fato gerador (contribuinte) e outra seja obrigada ao pagamento do tributo por expressa determinação legal (responsável), (iii) mais de uma pessoa seja obrigada ao pagamento do tributo por expressa previsão legal, podendo qualquer delas figurar na condição de responsável.

Alega que, no caso dos autos, quem realizou o fato gerador da contribuição previdenciária patronal foi a STB e não o seu sócio, Sr. Fernando Lúcio e que não há lei prevendo que o sócio ou o administrador é responsável solidário pelo pagamento de contribuição patronal devida pela pessoa jurídica.

Abre-se um parêntese nas alegações da defesa para ressaltar que o esforço interpretativo empreendido pelo autuado não tem amparo legal, já que limita o alcance do instituto da solidariedade e da responsabilidade ao afirmar que estes devem estar restritos aos sujeitos passivos da relação tributária (contribuinte e ao responsável). Na verdade, tal limitação é tamanha que aniquila integralmente parte da norma legal, em particular no que trata de responsabilidade de terceiros. Ora, se a responsabilidade pode ser atribuída a terceiros, é lógico que não alcança apenas contribuintes e responsáveis.

Continua suas considerações, agora apontando a inexistência de infração à lei e impossibilidade de responsabilização com fundamento no art. 135, III do CTN, afirmando que a mera falta de recolhimentos de tributo não configura infração à lei apta a ensejar a responsabilidade do administrador.

Sustenta que incorre em equívoco à decisão recorrida ao afirmar que a responsabilidade solidária foi atribuída por ter sido verificada ocorrência de simulação, importando inovação na motivação do ato administrativo, já que o Termo de Sujeição Passiva não menciona nada sobre simulação ao se referir à conduta praticada pelo recorrente.

Por fim, alega que o Julgador de 1ª Instância considera haver conduta dolosa por parte dos administradores apenas e tão somente porque estes detinham amplos poderes de administração e gestão dos negócios sociais.

O Item 12 do Relatório, fl. 91, trata exclusivamente da Sujeição Passiva Solidária imputada no procedimento fiscal. Lá o Agente indica como fundamentação para tal imputação os art. 135, II e 124, I do CTN, e arrola todos os administradores listados nos contratos sociais da fiscalizada.

Os argumentos acima são comuns aos solidários Fernando, Christina e José Carlos.

Assim, se manifestou sobre o tema a Decisão recorrida:

De acordo com os Termos de Sujeição Passiva Solidária emitidos, fls. 573/588, os sócios administradores e diretores agiram "de forma deliberada e fraudulenta, quando permitiu (permitiram) que a STB STUDENT remunerasse de forma comum, normal e corriqueira: a diretora presidente e o diretor financeiro, por intermédio de pessoas jurídicas - "PEJOTIZAÇÃO"; o sócio majoritário, Sr. José Carlos Victor Sérgio Hauer Santos Junior e em menor escala a diretora presidente, Sra Santuzza Paolucci Nogueira Bicalho, através de adiantamentos/contratos de mútuo, atitudes estas que tiveram o intuito de esconder a VERDADE DOS FATOS, agindo assim com CLARA INFRAÇÃO à Lei e INTERESSE COMUM", pelo que foi considerado (foram considerados) como sujeito passivo solidário do crédito apurado, com base nos artigos 124, I, e 135, III, do CTN

No caso, restou amplamente descrita e comprovada a conduta dolosa do contribuinte, através de seus sócios administradores e diretores, José Carlos Hauer Santos Junior, Christina Bicalho Hauer Santos, Santuza Paolucci Nogueira Bicalho e Fernando Lúcio Pereira da Silva, visto que os mesmos detinham "amplos poderes de administração e gestão dos negócios sociais, para a prática de todos os atos e realização de todas as operações que se relacionarem ao objeto e atividades da sociedade, inclusive os poderes para transigir, celebrar acordos e convênios, renunciar, desistir, firmar compromissos, adquirir e alienar bens e direitos da sociedade", conforme consta do contrato social.

Assim, considerando os poderes atribuídos pelo contrato social e verificada a ocorrência de simulação, para camuflar a ocorrência de fatos geradores de contribuições previdenciárias, devem os sócios administradores e diretores compor o pólo passivo da autuação e responder pelo crédito tributário apurado.

O fundamento legal utilizado para a imputação de solidariedade no Código Tributário Nacional têm o seguinte teor:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; (...)

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: (...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Ou seja, há que restar evidenciado que os imputados tenham interesse no fato gerador ou que tenham agido com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos.

Não identifiquei no Relatório Fiscal qualquer menção que indique uma conduta efetiva da administradora Sra Christina, tampouco que tenham tido interesse comum em alguma das ocorrências que constituíram fatos geradores da obrigação principal.

Assim, em relação à Sra. Christina, não se sustenta a alegação de que os poderes atribuídos pelo contrato social a habilitam a compor o pólo passivo da autuação e responder pelo crédito tributário apurado, por falta de individualização da conduta.

Portando, dou provimento ao recurso para afastar integralmente a solidariedade passiva atribuída à Sra. **Christina Bicalho Hauer Santos**

Em relação ao Sócio Fernando Lúcio, o seu interesse comum está evidente apenas na operação simulada de remuneração de diretores por meio de pessoas jurídicas, já que foi um dos beneficiários dos valores dos quais resultaram o Levantamento DJ.

Quanto aos demais levantamentos, não identifiquei no Relatório Fiscal qualquer menção que indique uma conduta efetiva do administrador Sr Fernando Lúcio, tampouco que tenham tido, além do levantamento citado no parágrafo precedente, interesse comum em alguma das ocorrências que constituíram fatos geradores da obrigação principal.

Assim, em relação à Sr Fernando, com exceção ao Levantamento DJ, não se sustenta a alegação de que os poderes atribuídos pelo contrato social o habilitam a compor o pólo passivo da autuação e responder pelo crédito tributário apurado, por falta de individualização da conduta.

Portando, dou provimento parcial ao recurso para afastar a solidariedade passiva atribuída ao Sr. Fernando Lúcio Pereira da Silva nos Levantamentos AD, SB, AN e PF, mantendo a solidariedade atribuída em relação ao Levantamento DJ.

Já em relação ao Sr José Carlos, o interesse comum e o agir com excesso de poderes e infração à lei são evidentes. Afinal, é o principal beneficiário dos valores disponibilizados, seja diretamente em sua conta bancária, seja por meio de pagamento de suas despesas pessoais, seja por meio dos alegados mútuos que, como visto, não configuram operação de crédito a ensejar, em algum momento, o retorno do numerário à autuada. Além de ter interesse comum nas operações que disfarçaram o pagamento de rendimentos à sócia Sra. Santuza, via supostas operações de mútuo e o pagamento a diretores por intermédio de pessoas jurídicas.

Contudo, em relação ao levantamento PF, não identifiquei no Relatório Fiscal qualquer menção que indique uma conduta efetiva da Sr. José Carlos ou que tenha tido interesse comum.

Portando, dou provimento parcial ao recurso para afastar a solidariedade passiva atribuída ao Sr. José Carlos exclusivamente no levantamento PF, mantendo a solidariedade atribuída em relação aos demais levantamentos.

Em relação à Sra. Santuza, sua peça recursal se apresenta com teor diferente dos demais, mas com o mesmo objeto que seria afastar a solidariedade a ela imputada.

A referida senhora trouxe valiosas ponderações, dentre as quais merece destaque as previsões do Contrato Social da Fiscalizada de que, para atos que representassem operações estranhas ao objeto social da empresa, os sócios ou administradores ficavam limitados à expressa aprovação de sócio representando a maioria do capital social, leia-se, Sr. José Carlos.

Tal informação corrobora a responsabilização solidária do Sr. José Carlos em relação à questão dos supostos mútuos, já que esta seria uma operação estranha ao interesse social da autuada, sendo possível atribuir-se responsabilidade solidária se o administrador participou efetivamente do suposto ajuste (ação contrária à lei) ou se ele foi o próprio beneficiário (interesse comum). Ademais, da mesma forma, tal previsão contratual colabora para afastar a solidariedade quanto aos demais administradores, em particular em razão de que suas assinaturas não foram identificadas nos instrumentos contratuais apresentados, sendo a estes últimos somente possível de se atribuir responsabilidade se estes tiveram interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação tributária.

Assim, deve ser mantida a responsabilização solidária da Sra. Santuza em relação aos Levantamentos DJ e SB, já que, assim como o Sr. Fernando Lúcio, teve evidente interesse comum na operação simulada de remuneração de diretores por meio de pessoas jurídicas, já que foi uma das beneficiárias dos valores dos quais resultaram o Levantamento DJ. Ademais, o interesse comum da Sra. Santuza também está evidente nas operações de adiantamento a sócio objeto do levantamento SB.

Quanto aos demais levantamentos, não identifiquei no Relatório Fiscal qualquer menção que indique uma conduta efetiva da Sra Santuza, tampouco que tenha tido, além do levantamento citado no parágrafo precedente, interesse comum em alguma das ocorrências que constituíram fatos geradores da obrigação principal.

Assim, em relação à Sra Santuza, com exceção ao Levantamento DJ e SB, não se sustenta a alegação de que os poderes atribuídos pelo contrato social a habilitam a compor o pólo passivo da autuação e responder pelo crédito tributário apurado, por falta de individualização da conduta.

Portando, dou provimento parcial ao recurso para afastar a solidariedade passiva atribuída à Sra Santuza Paolucci Nogueira Bicalho nos Levantamentos AD, AN e PF, mantendo a solidariedade atribuída em relação ao Levantamento DJ e SB.

Conclusão

Assim, tendo em vista tudo que consta nos autos, bem assim na descrição e fundamentos legais que integram o presente, voto por conhecer dos Recursos Voluntários apresentados por STB Estudante Bureal, Fernando Lúcio Pereira da Silva, José Carlos Victor Sérgio Hauer Santos Júnior e Santuza Paolucci Nogueira Bicalho, rejeitar as preliminares argüidas e, no mérito, dar-lhes parcial provimento para:

- excluir a qualificação da penalidade de ofício para o Levantamento PF, que deverá ser fixada em 75%;

- afastar a solidariedade passiva atribuída ao Sr. Fernando Lúcio Pereira da Silva nos Levantamentos AD, SB, AN e PF, mantendo a solidariedade atribuída em relação ao Levantamento DJ;

- afastar a solidariedade passiva atribuída ao Sr. José Carlos Victor Sérgio Hauer Santos Júnior no levantamento PF, mantendo a solidariedade passiva atribuída em relação aos Levantamentos AD, SB, DJ e AN

- afastar a solidariedade passiva atribuída à Sra. Santuza Paolucci Nogueira Bicalho nos Levantamentos AD, AN e PF, mantendo a solidariedade atribuída em relação aos Levantamentos SB e DJ.

Quanto ao Recurso Voluntário formalizado pela Sra. Christina Bicalho Hauer, voto por conhecê-lo e, no mérito, dar-lhe provimento para afastar integralmente a solidariedade passiva atribuída à recorrente.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo