



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

Processo n° 18088.720063/2012-71
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2202-004.020 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de julho de 2017
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente PAMIRO COMERCIO E PARTICIPAÇÕES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Período de apuração: 01/01/2009 a 30/11/2010

LANÇAMENTO. PROVAS INDICIÁRIAS. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL.

Cabe a fiscalização apresentar um conjunto de indícios que permita ao julgador alcançar a certeza necessária para o seu convencimento, afastando possibilidades contrárias, mesmo que improváveis. A certeza é obtida quando os elementos de prova confrontados pelo julgador estão em concordância com a alegação trazida aos autos.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. (CFL 38)

Por se tratar de infração formal, sem qualquer nexos com a obrigação principal deve ser mantida a penalidade por ter a empresa apresentado livro Diário sem as formalidades legais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso, para manter apenas a multa de obrigação acessória (CFL-38), vencidos os Conselheiros Rosy Adriane da Silva Dias e Denny Medeiros da Silveira, que negaram provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa- Presidente.

(Assinado digitalmente)

Júnia Roberta Gouveia Sampaio - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Márcio Henrique Sales Parada, Rosy Adriane da Silva Dias, Denny Medeiros da Silveira, Dílson Jatahy Fonseca Neto, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Martin da Silva Gesto e Fernanda Melo Leal.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Ribeirão Preto (SP):

Trata-se de créditos tributários constituídos pela fiscalização contra o interessado acima identificado, por meio dos seguintes Autos de Infração:

- AI DEBCAD nº 51.015.536-7, no valor de R\$ 222.622,262, referente às contribuições destinadas à Seguridade Social, correspondentes à parte devida pela empresa, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada a segurado contribuinte individual.

- AI DEBCAD nº 51.015.537-5, no valor de R\$ 16.670,98, referente à multa aplicada em razão de a empresa apresentar livro Diário, referente ao ano de 2010, sem as formalidades legais exigidas..

Os fatos geradores das contribuições lançadas foram os valores contabilizados pela empresa, no período de 1/2009 a 11/2010, como empréstimo ao Sr. Horst Jacob Happel (diretor-presidente), mas considerados pela fiscalização como pagamento de pró-labore indireto.

Indícios constatados pela autoridade lançadora

O contribuinte apresentou contrato de mútuo não registrado em cartório, que disponibiliza créditos de até R\$ 4.000.000,00, sem data de vencimento, com remuneração de 1% ao mês, pelo empréstimo, que ficou em aberto.

A dívida do Sr. Horst Jacob Happel está registrada nas DIRPF dos anos-calendário de 2007 a 2010.

A empresa registrou prejuízo no valor de R\$ 46.718.634,64 no ano-calendário de 2008 e de R\$ 1.446.597,56 no ano-calendário de 2009.

A empresa concedeu empréstimos milionários a seu diretor-presidente, embora apresentasse prejuízos substanciais.

A empresa concedeu empréstimos a sócios sem prazo para retorno, ainda mais em montantes vultosos, próximo ao valor do próprio capital social consolidado em 19/6/2008 (R\$ 4.449.177,00). A dívida era de R\$ 3.084.148,88 (DIRPF 2010).

Houve confusão do patrimônio do sócio com o da empresa, com ofensa do princípio contábil da entidade.

A operação foi desvantajosa para a empresa, pois o sócio não obteria esse benefício no mercado financeiro.

Caracterização dos empréstimos aos sócios como pagamentos de pró-labore, ante a não comprovação de que se tratava de empréstimo a sócio, do vínculo do sócio com a empresa e da habitualidade das operações.

O mutuário obteve empréstimos mensais no período de 2007 a 2010. Após quatro anos dos primeiros empréstimos, ainda não houve amortização da dívida.

Os valores originais, acrescidos de juros, totalizaram R\$ 2.109.194,22 em 31/12/2010, conforme registro nos livros Diários de 2007 a 2010.

O contrato não prevê qualquer tipo de garantia da dívida.

Os valores recebidos do mútuo foram consumidos com despesas pessoais.

O contrato de mútuo não averbado em registro público não possui validade perante terceiros (Código Civil).

Houve confusão entre mutuário e o próprio mandatário da mutuante.

A empresa apresentou prejuízos acumulados substanciais, não se justificando a concessão de empréstimos a título de mútuo sem qualquer esforço para o recebimento.

Aplicação da penalidade mais benéfica

Aplicada a penalidade menos severa, após comparativo entre as multas.

Aplicação de multa qualificada

O Sr. Horst Jakob Happel realizou uma ação ou omissão proposital, que retardou o conhecimento pelo Fisco da ocorrência do fato gerador, o qual foi detectado apenas por meio de ação fiscal por parte da autoridade tributária. Essa conduta se subsume a hipótese prevista no artigo 71 da Lei nº 4.502/1964.

A conduta intencional do contribuinte restou configurada pela apresentação de documentos com o fim de acobertar a realidade das operações financeiras efetuadas, propositalmente denominada mútuo.

Essas transações constituíram-se em transferências de valores na forma de remuneração, da empresa para a conta bancária pessoal do seu diretor-presidente.

Configurada a prática dolosa prevista no artigo 73 da Lei nº 4.502/1964 (conluio).

O vulto e a habitualidade das transações realizadas afastam a possibilidade de mero equívoco, ou de um lapso isolado.

Impugnação do contribuinte

O interessado apresentou impugnação, na qual alega e requer, em suma, o seguinte:

Ausência de comprovação da natureza de pró-labore

- A autoridade lançadora não comprovou que os pagamentos realizados a título de empréstimo possuíam natureza de pró-labore. Ela concluiu que os pagamentos teriam a natureza de pró-labore apenas por entender que eles não tinham a natureza de empréstimos.

- Tal raciocínio configura o emprego de presunção simples, que somente é admitido em direito tributário quando se verificarem fatos coerentes e convergentes que conduzam a uma convicção firme e irrefutável acerca da existência do fato presumido. O uso de presunção simples não desincumbe o Fisco do ônus de provar.

- A presunção simples deve ser suficiente para eliminar a possibilidade de terem ocorrido fatos diversos daquele que busca evidenciar.

- No presente caso, a autoridade lançadora partiu da premissa de que os pagamentos efetuados pela impugnante teriam natureza diversa da declarada para, então, dar um grande salto: tais pagamentos são pró-labore. É como dissesse: se não é empréstimo... acho que é pró-labore.

- Se o ônus da prova é do Fisco, caberia a autoridade fiscal enumerar indícios suficientes a tornar plausível a conclusão de que os pagamentos teriam natureza de pró-labore e ao mesmo tempo eliminar terceiras hipóteses. Não foi isso que ocorreu no presente caso.

- A presunção adotada pela autoridade fiscal mostra-se muito mal formulada.

- A remuneração é um termo técnico, conforme previsto no artigo 28 da Lei nº 8.212/91. É o pagamento realizado com o fim de retribuir o trabalho. Para prová-la a autoridade fiscal deveria provar a existência do trabalho, o pagamento e o nexo de causalidade entre eles.

- A presunção adotada pela autoridade lançadora mostra-se frágil, pois outras conclusões que poderiam ser presumidas não foram excluídas (tais como doação ou adiantamento de dividendos). Se a autoridade fiscal excluiu tais hipóteses, ela deveria ter demonstrado isso nos autos.

- A escolha realizada pela autoridade fiscal encontra-se impregnada de dúvidas.

- Como há evidentes indícios de dúvida sobre os fatos e a sua natureza, deve prevalecer a interpretação mais benéfica ao contribuinte, nos termos do artigo 112, II do CTN.

- O artigo 112 do CTN é regra de hermenêutica que se aplica não apenas em matéria de penalidades, mas também com relação à exigência de tributos. A infração a legislação tributária também ocorre em relação àquele que não paga tributo.

Incorreta descaracterização dos empréstimos

- A não comprovação da devolução do mútuo não teria o condão de afastar a sua natureza, uma vez que o mútuo pode ter prazo indeterminado e não há previsão legal fixando prazo máximo para a sua devolução.

- O artigo 592 do Código Civil apenas estabeleceu, para o mútuo feito sem prazo certo, um prazo mínimo para a sua devolução, se for de dinheiro.

- A exigência de registro público de um instrumento particular é necessária apenas para sua publicidade perante terceiros, para que não seja alegado o seu desconhecimento. A ausência do registro não invalida o mútuo perante as partes civis relacionadas à operação. (Transcreve ementas de decisões do CARF e trecho do Parecer Normativo CST nº 23/83)

- Ainda que se entenda que os contratos não sejam capazes de comprovar a efetiva realização do mútuo, a operação pode ser demonstrada por outros documentos, tais como extratos bancários, recibos, declarações de imposto de renda do seu diretor-presidente e guias de recolhimento de IOF incidentes sobre as operações de mútuo.

- Segundo o CARF, a efetiva prova da realização de mútuo não é comprovada pelo seu contrato, mas pela demonstração do trânsito do numerário. (Transcreve ementa de decisão do CARF)

Improcedência do agravamento – ausência de dolo

- Não foi comprovada a prática de conduta dolosa pelo contribuinte, passível de ser classificada como sonegação, fraude e conluio.

- O contribuinte sempre acreditou estar agindo dentro do permitido pela lei. - Se não ocorreu o fato tributável, não faz sentido falar em omissão de informações e uso de estratégias diversificadas para mascarar a realidade, bem como em existência de conluio entre a impugnante e o seu diretor-presidente.

- A Súmula 14 do CARF reforça a necessidade de explícita comprovação do evidente intuito de fraude em casos como esse.

- Se entender que a multa qualificada decorre da simples falta de recolhimento de tributos, é sólido o entendimento doutrinário e jurisprudencial de não autorizar a qualificação da multa nesse caso.

- Portanto, a multa agravada de 150% deve ser reduzida para 75%.

Não caracterização do descumprimento de obrigação acessória

- A infração não foi adequadamente motivada pela autoridade lançadora, pois esta não precisou as formalidades legais que deixaram de ser atendidas no livro Diário do ano de 2011 e porque a conduta seria considerada ilegítima, cerceando assim o exercício do direito de defesa da impugnante.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento negou provimento ao Recurso Voluntário em decisão cuja ementa é a seguinte:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 30/11/2010

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. SIMULAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS.

O lançamento é efetuado de ofício pela autoridade administrativa quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.

A autoridade administrativa pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com simulação, com base no princípio da primazia da realidade, segundo a qual a substância deve prevalecer sobre a forma.

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO.

Aplica-se a multa qualificada prevista no artigo 44, I, § 1º da Lei nº 9.430/96 quando verificada a ocorrência de conduta dolosa caracterizada como sonegação.

INTIMAÇÃO DE PROCURADORES.

As intimações devem ser feitas no domicílio tributário fornecido pelo contribuinte à administração tributária, inexistindo previsão legal, no âmbito do processo administrativo fiscal, para que as intimações sejam encaminhadas aos seus procuradores

PENALIDADE MAIS BENÉFICA AO SUJEITO PASSIVO. COMPARAÇÃO.

Para fins de aplicação da penalidade mais benéfica ao sujeito passivo (CTN, art. 106, II, "c"), as penalidades anteriormente previstas para as infrações relativas a apresentação de declaração inexata (artigo 32, §5º da Lei nº 8.212/91) e falta de recolhimento de tributo (artigo 35, II a Lei nº 8.212/91) deverão ser somadas e comparadas com a nova penalidade introduzida pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009 (multa de ofício de 75%, prevista no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1997), que se destina a punir ambas as infrações referidas.

Cientificado da decisão acima transcrita (fls.160), o contribuinte apresentou o Recurso Voluntário de fls. 162 à 184, no qual reitera as alegações já suscitadas quando da Impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheira Júnia Roberta Gouveia Sampaio - Relatora

O recurso preenche os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual, dele conheço.

O presente lançamento decorre da desconsideração de contrato de empréstimo realizado pelo Recorrente ao sócio diretor. Como consequência houve a reclassificação dos valores recebidos que passaram a ser considerados pela fiscalização como pró labore o que motivou o lançamento das contribuições sociais.

Conforme demonstrado no relatório, a autoridade fiscal utilizou-se dos seguintes elementos para desconsideração do contrato de mútuo:

- a) o contrato de mútuo não foi registrado em cartório;
- b) o recorrente registrou prejuízo no valor de R\$ 46.718.634,64 no ano-calendário de 2008 e de R\$ 1.446.597,56 no ano-calendário de 2007;
- c) Embora apresentasse prejuízos a empresa concedeu empréstimos milionários ao sócio.
- d) os empréstimos foram concedidos sem prazo de retorno;
- e) o valor total dos empréstimos eram próximos do valor do próprio capital social do Recorrente;
- f) o mutuário recebeu os valores no período de 2007 à 2010 e, até o lançamento, não havia realizado a amortização da dívida;
- g) o contrato de mútuo não prevê qualquer tipo de garantia;
- h) os valores recebidos do mútuo foram consumidos com despesas pessoais do sócio;
- i) o contrato de mútuo não averbado não possui validade contra terceiros;
- j) houve confusão do patrimônio do sócio com o da empresa, com ofensa do princípio contábil da entidade;
- l) a operação foi desvantajosa para a empresa, pois o sócio não obteria esse benefício no mercado financeiro;

Entendo que a análise do lançamento pressupõe duas etapas. A primeira consiste em verificar se as objeções apontadas pela autoridade fiscal são suficientes para descaracterizar o contrato de mútuo. A segunda consistem verificar se, uma vez descaracterizado o referido contrato, estaria correta a tributação como valores recebidos à título de pró-labore. É o que passaremos a analisar.

1) O CONTRATO DE MÚTUO

A autoridade fiscal apresentou como elementos suficientes para descaracterização do contrato de mútuo o fato de não ter sido registrado em cartório, de ter sido pactuado sem prazo de retorno e não possuir qualquer tipo de garantia. Antes de analisarmos individualmente as referidas objeções, é importante verificar o tratamento legal da matéria previsto nos artigos 586 à 592 do Código Civil abaixo transcritos:

Art. 586. O mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis. O mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade.

*Art. 587. Este empréstimo **transfere o domínio da coisa emprestada ao mutuário**, por cuja conta correm todos os riscos dela desde a tradição.*

Art. 588. O mútuo feito a pessoa menor, sem prévia autorização daquele sob cuja guarda estiver, não pode ser reavido nem do mutuário, nem de seus fiadores.

Art. 589. Cessa a disposição do artigo antecedente:

I - se a pessoa, de cuja autorização necessitava o mutuário para contrair o empréstimo, o ratificar posteriormente;

II - se o menor, estando ausente essa pessoa, se viu obrigado a contrair o empréstimo para os seus alimentos habituais;

III - se o menor tiver bens ganhos com o seu trabalho. Mas, em tal caso, a execução do credor não lhes poderá ultrapassar as forças;

IV - se o empréstimo reverteu em benefício do menor;

V - se o menor obteve o empréstimo maliciosamente.

*Art. 590. **O mutuante pode exigir garantia da restituição**, se antes do vencimento o mutuário sofrer notória mudança em sua situação econômica.*

*Art. 591. Destinando-se o mútuo a fins econômicos, **presumem-se devidos juros**, os quais, sob pena de redução, não poderão exceder a taxa a que se refere o art. 406, permitida a capitalização anual.*

Art. 592. Não se tendo convencionado expressamente, o prazo do mútuo será:

I - até a próxima colheita, se o mútuo for de produtos agrícolas, assim para o consumo, como para semeadura;

*II - de trinta dias, **pelo menos**, se for de dinheiro;*

III - do espaço de tempo que declarar o mutuante, se for de qualquer outra coisa fungível.(grifamos)

Pelas disposições legais acima transcritas, é possível verificar que as objeções apontadas pela autoridade fiscal não se sustentam. Com efeito, o contrato de mútuo não exige forma específica, o que torna desnecessário o seu registro em cartório. Tal fato foi reconhecido pela decisão recorrida e pela própria Receita Federal no Parecer Normativo CST nº 23/83, o qual dispõe:

***2.1 Não tem relevância a forma pela qual o empréstimo se exteriorize;** contrato escrito ou verbal, adiantamento de numerário ou simples lançamento em conta corrente, qualquer feito que configurar capital financeiro posto à disposição de outra sociedade sem remuneração, ou com compensação financeira inferior àquela estipulada na lei, constitui fundamento para aplicação da norma legal.* (grifamos)

Quanto ao prazo, verifica-se que o artigo 592 não é norma imperativa. Isso porque, como corretamente alega o Recorrente, o legislador fixou apenas um prazo mínimo para devolução do mútuo envolvendo dinheiro. A conclusão natural, portanto, é a de que, *a contrario sensu*, não foi estabelecido um prazo máximo. É importante ressaltar que a própria decisão recorrida reconhece que os contratos de mútuo não precisam possuir um prazo determinado. Da mesma forma, o artigo 590, acima transcrito, deixa claro que a exigência de garantia é uma faculdade do mutuante, motivo pelo qual, sua inexistência não pode ser utilizada para descaracterizar o contrato de mútuo.

Por outro lado, foram trazidos aos autos os seguintes elementos de comprovação do referido contrato:

- a) recibos de pagamento e comprovante de depósito bancário do mútuo;
- b) Declarações de imposto de renda do mutuário (Sr. Host Jakob Happel) na qual os empréstimos foram declarados;
- c) comprovante de recolhimento do IOF incidente sobre as operações de mútuo entre pessoa jurídica e pessoa física.

O que se percebe do relatório fiscal é que fiscalização se esforçou para demonstrar que o contrato de mútuo, nos termos em que pactuado, só foi possível porque o mutuário era sócio administrador da mutuante. Em outras palavras, foi realizado um contrato de mútuo em condições prejudiciais ao Recorrente (mutuante), não usuais em contratação de mercado. Todavia, tal fato não é suficiente para desconsideração do contrato de mútuo, embora pudesse gerar reflexo na apuração do IRPJ, uma vez que não se tratavam de despesas necessárias e usuais à atividade da empresa.

II - DO LANÇAMENTO DOS VALORES RECEBIDOS À TÍTULO DE MÚTULO COMO RECEBIMENTO DE PRÓ-LABORE POR PARTE DO SÓCIO.

Ainda que se admitisse a descaracterização dos contrato de mútuo para fins fiscais, a operação realizada pela autoridade fiscal, como já dito é dúplice. Isso significa que a autoridade lançadora tem duplo ônus da prova. O de descaracterizar o negócio jurídico tido

como simulado e de comprovar o negócio jurídico "real". É o que dispõe o artigo 167 ao tratar dos efeitos dos negócios jurídicos simulados:

*Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, **mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.***

O que se constata no caso em questão é, que ainda que se admita que a autoridade fiscal tenha comprovado a invalidade do contrato que procurou descaracterizar, não fez a prova de que tais valores constituíam fato gerador das contribuições em questão.

Isso porque o relatório fiscal se limita a afirmar que:

Os valores em questão decorrem do vínculo que mencionado sócio mantém com a empresa e representam, pela benesse com que se revestem, pró labore indireto, dado que não restou demonstrado tratarem-se de empréstimos. De igual sorte, houve habitualidade em sua efetivação, porque pago em diversas e sucessivas competências dos referidos exercícios

O fato de se utilizar da qualidade de sócio para obtenção de empréstimo da pessoa jurídica em condições mais favoráveis do que obteria em uma livre contratação de mercado não leva, necessariamente, à conclusão de que tais valores deveriam ser qualificados como pró-labore, especialmente quando existem situações na legislação tributária que contemplam a referida situação.

Com efeito, todos os indícios apresentados pela autoridade fiscal destinam-se a demonstrar que a referida contratação ocorreu em situação anômala, a qual só foi possível em virtude da posição de sócio administrador do mutuário. Essa situação vem contemplada pela legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica ao tratar da denominada Distribuição Disfarçada de Lucros. Por meio do referido instituto a legislação trata de hipóteses em que a sociedade faz pactuações desvantajosas aos seus interesses com pessoas relacionadas, conforme ser verifica pela leitura dos artigos 464 e 465 do RIR/99 abaixo transcritos:

Art.464.-Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica

I - aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo a pessoa ligada;

II- adquire, por valor notoriamente superior ao de mercado, bem de pessoa ligada;

III - perde, em decorrência do não exercício de direito à aquisição de bem e em benefício de pessoa ligada, sinal, depósito em garantia ou importância paga para obter opção de aquisição;

IV- transfere a pessoa ligada, sem pagamento ou por valor inferior ao de mercado, direito de preferência à subscrição de valores mobiliários de emissão de companhia;

V- paga a pessoa ligada aluguéis, royalties ou assistência técnica em montante que excede notoriamente ao valor de mercado;

VI- realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais

vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros.

§1º—O disposto nos incisos I e IV não se aplica nos casos de devolução de participação no capital social de titular, sócio ou acionista de pessoa jurídica em bens ou direitos, avaliados a valor contábil ou de mercado

§2ª hipótese prevista no inciso II não se aplica quando a pessoa física transferir a pessoa jurídica, a título de integralização de capital, bens e direitos pelo valor constante na respectiva declaração de bens

§3º A prova de que o negócio foi realizado no interesse da pessoa jurídica e em condições estritamente comutativas, ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros, exclui a presunção de distribuição disfarçada de lucros (grifamos)

Ao tratar do tema em sua obra *Distribuição Disfarçada de Lucros*, LUÍS EDUARDO SCHOUERI, cita um exemplo da jurisprudência alemã que se muito se assemelha à hipótese dos autos. Vejamos:

*Outro critério interessante que Lange extrai da jurisprudência alemã, que não encontra reflexo no direito brasileiro, é o do montante do empréstimo em relação ao patrimônio da pessoa jurídica. Para os juízes alemães, deve ser afastada a existência de um empréstimo e configurada uma distribuição disfarçada de lucros, quando o montante do empréstimo alcançar uma parte significativa do patrimônio total da pessoa jurídica ou quando for dado em garantia, uma vez que "um homem com raciocínio econômico não estaria disposto a emprestar um montante elevado a outrem, sem previsão temporal para restituição, sem garantia e talvez sem juros".(SCHOUERI, Luís Eduardo - *Distribuição Disfarçada de Lucros* - ed. Dialética, p. 63)*

No caso da Distribuição Disfarçada de Lucros - DDL a legislação utiliza uma presunção legal de que estaria caracterizado o fato gerador do IRPJ, uma vez demonstrada qualquer das situações acima descritas. Vale dizer, comprovadas as situações acima narradas, estaria a autoridade fiscal dispensada de demonstrar que os valores constituem renda.

Todavia, o mesmo não ocorre no caso em questão. Isso significa que cabe à autoridade fiscal demonstrar que os pagamentos realizados à título de empréstimo se subsumem ao fato gerador das contribuições sociais. Com efeito, estabelece o artigo 28 da Lei nº 8.212/91:

"Art. 28 - Entende-se por salário de contribuição:

*I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, **destinados a retribuir o trabalho**, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos*

termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (grifamos)

Dessa forma, como bem ressalta o Recorrente, para que a autoridade fiscal os caracterizasse como pró-labore era imprescindível que comprovasse a existência do trabalho, o pagamento e o nexo de causalidade entre eles. Todavia, no caso dos autos, não foi demonstrada a realização do trabalho e o nexo de causalidade entre este e o pagamento.

Como reconhecido na própria decisão recorrida, o lançamento em questão parte das chamadas provas indiciárias ou indiretas. Ao utilizar as mencionadas provas é imprescindível que a fiscalização demonstre que o fato controvertido (pró-labore) tem ligação direta com o fato conhecido (mútuo). Nesse sentido, valiosas as ponderações de FÁBIO PIOVESAN BOZZA:

Por se tratar de prova indireta, a conclusão sobre a existência do fato principal desconhecido, a partir do indício, estará sujeita a diferentes graus de crença. Se o fato desconhecido pode ter multiplicidade de causa, ou ser causa de muitos efeitos, o indício isolado perde a força e impede o emprego da presunção. Por isso o quadro de indícios deve ser:

*(i) **preciso**: o fato controvertido deve ter ligação direta com o fato conhecido, podendo dele extrair consequências claras e efetivamente possíveis, a ponto de rechaçar outras possíveis soluções;*

*(ii) **grave**: resultante de uma forte probabilidade e capacidade de induzir à persuasão;*

*(iii) **harmônico**: com indícios concordantes entre si e não contraditórios, os quais convergem para a mesma solução, de modo a aumentar o grau de confirmação lógica sobre uma dada ilação. (BOZZA, Fábio Piovesan - Planejamento Fiscal e Autonomia Privada - ed. Quartier Latin, p. 193) (grifos no original)*

Além disso, para a comprovação de que os referidos pagamentos, diante dos indícios apontados, se caracterizam como pró-labore era fundamental que a autoridade fiscalizadora eliminasse, fundamentadamente, sua reclassificação em outra hipótese constante da legislação. Nesse sentido, já se posicionou a Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão nº 01-05.095, cuja ementa é a seguinte:

*"Recurso Voluntário - Omissão de Receita - Presunção Simples - **Cabe a fiscalização apresentar um conjunto de indícios que permita ao julgador alcançar a certeza necessária para o seu convencimento, afastando possibilidades contrárias**, mesmo que improváveis. A certeza é obtida quando os elementos de prova confrontados pelo julgador estão em concordância com a alegação trazida aos autos. Se remanescer dúvida razoável da im procedência da exação, o julgador não poderá decidir contra o acusado. No estado de incerteza, o Direito preserva a liberdade em sua acepção mais ampla, protegendo o contribuinte da interferência do Estado sobre o seu patrimônio.(grifamos)*

No caso dos autos, os indícios trazidos pela autoridade fiscal, além não possuírem nexo de causalidade com a hipótese lançada (contribuições sociais), convergem para

o instituto da Distribuição Disfarçada de Lucros, ou, ainda que assim não se entenda, poderiam ser tributados como uma espécie de despesa não dedutível na apuração do IRPJ. Com efeito, de acordo com o artigo 299 do RIR/99 :

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (grifamos)

Em face do exposto, entendo que o conjunto de indícios trazidos aos autos não são suficientes para a comprovação do fato gerador das contribuições previdenciárias, motivo pelo qual, dou provimento ao recurso voluntário.

3) DA APLICAÇÃO DA MULTA AGRAVADA NO PERCENTUAL DE 150%.

O Recorrente se insurge, também, quanto a aplicação da multa qualificada de 150% por entender que não teria utilizado de qual qualquer artifício para ocultar o que teria ocorrido, como falsificação de notas e adulteração de comprovantes.

Nesse ponto, entendo correta a alegação do Recorrente. Por mais que se reconheça a prática de planejamento fiscal não oponível ao fisco, entendo que não está configurada a fraude penal necessária a aplicação da multa agravada. Como esclarece MARCO AURÉLIO GRECO em sua obra planejamento fiscal:

Outra observação a ser feita é a de que a incidência do inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, que leva à multa mais onerosa, supõe a ocorrência inequívoca do intuito fraudulento.

Vale dizer, não é toda e qualquer hipótese de falta de pagamento, etc. prevista no inciso I que vai levar a multa em dobro.

Se não houve o intuito de enganar, esconder, iludir, mas se, pelo contrário, o contribuinte agiu de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios, de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária, e se agiu na convicção e certeza de que seus atos tinham determinado perfil legalmente protegido - que levava ao enquadramento em regime ou previsão legalmente mais favorável - não se trata de caso regulado pelo inciso II do artigo 44, mas sim de divergência de qualificação jurídica dos fatos; hipótese completamente distinta da fraude a que se refere o dispositivo.

A multa agravada só tem cabimento se o elemento subjetivo do tipo for a fraude no sentido de enganar, esconder, iludir etc.

Hipóteses de razoável e justificável divergência de qualificação jurídica não configuram a "fraude" a que se refere o inciso II.

Poderão em tese configurar fraude civil ou fraude à lei, mas esta não está alcançada pelo inciso II. (grifamos)

Além disso, o artigo 112 do Código Tributário Nacional é claro ao dispor que " *A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato*". Em face do exposto, entendo que a multa agravada deverá ser reduzida para o percentual de 75%;

6) DA CORRETA APLICAÇÃO DA MULTA PUNITIVA.

Por fim, alega a Recorrente que, se alguma multa de mora fosse aplicada esta deveria ser a multa de 20% prevista no artigo 61 da Lei nº 9.430/96.

Nesse ponto, entendo correta a alegação do Recorrente. Conforme consta do voto do Conselheiro Martin da Silva Gesto, proferido na decisão constante do Acórdão 2202-003.445:

Na data da ocorrência do fato gerador das contribuições sociais em questão, qualquer outro dispositivo que dispunha sobre normas punitivas aplicas à falta ou ao atraso do seu recolhimento, ou seja, não incidia sobre tais infrações multa de ofício. Assim, o atraso ou não pagamento das contribuições era punido única e exclusivamente pela multa de mora, cujo percentual variava segundo o momento do adimplemento.

Somente há que se falar em aplicação de multa de ofício aos fatos geradores ocorridos após a vigência da MP nº 449/08, a qual acrescentou a Lei nº 8.212/91 o art. 35A que prevê expressamente que nos casos de lançamento de ofício das contribuições sociais previstas no art. 11 do mesmo diploma aplicar-se-á o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96 multa de ofício de 75%, podendo esta ser majorada a 150% caso ocorram as hipóteses de qualificação.

Desse modo, antes da edição da Medida Provisória nº 449/08, aos fatos geradores que ensejavam aplicação de penalidade pelo atraso ou pelo não pagamento das contribuições sociais aplicava-se multa de mora em percentual que variava, conforme data do efetivo pagamento, de 24% à 100% (art. 35, II e III da Lei 8.212/91 com redação anterior à Lei nº 10.941/09);

Após a Medida Provisória nº 449/08, nos termos do art. 61, a multa de mora é única e fixada em trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso, limitada ao percentual de 20% (art. 61 da Lei nº 9.430/96).

Em face do exposto, dou provimento ao recurso para reduzir a multa para 0,33%, por dia de atraso, limitada ao percentual de 20% (art. 61 da Lei nº 9.430/96).

7) DA EXCLUSÃO DA MULTA POR OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA (CFL 38)

A autoridade fiscal lançou, também, no AI DEBCAD nº 51.015.537-5 a multa por ter a empresa apresentado livro Diário, referente ao ano de 2010, sem o cumprimento das formalidades legais exigidas. Trata-se, no caso, de infração formal que não possui qualquer nexo de causalidade com a obrigação principal. Sendo assim, ainda que seja provido o recurso deverá ser mantida.

Processo nº 18088.720063/2012-71
Acórdão n.º **2202-004.020**

S2-C2T2
Fl. 211

8) CONCLUSÃO

Em face de todo o exposto, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para manter apenas a multa por descumprimento de obrigação acessória (CFL 38).

(Assinado digitalmente)

Júnia Roberta Gouveia Sampaio.