



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

Processo n° 13840.000427/2007-42
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2202- – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de novembro de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente CONSTRUTORA SIMOSO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/1994 a 31/05/2004

LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO. LANÇAMENTO ORIGINAL COM VÍCIO FORMAL.

É lícito o lançamento substitutivo quando foi reconhecida a nulidade do lançamento original por vício formal.

REMUNERAÇÃO DE SÓCIO ADMINISTRADOR. PRO LABORE. ÔNUS DA PROVA.

Para que as conclusões da autoridade fazendária sejam afastadas, cabe ao sujeito passivo comprovar os fatos impeditivos, modificativos e extintivos do lançamento.

BASE DE CÁLCULO. REMUNERAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Cabe à autoridade lançadora demonstrar a ocorrência de remuneração e a natureza jurídica da relação entre a pessoa jurídica e a pessoa física, inclusive para configurar contribuinte autônomo ou empregado. Apresentadas provas suficientes, cabe à Contribuinte demonstrar com elementos probatórios a inadequação do lançamento.

DECADÊNCIA. FRAUDE.

Constatada a ocorrência de fraude tributária, não é possível aplicar a regra do art. 150, § 4º, do CTN, devendo ser aplicada a regra geral do art. 173, I, do mesmo diploma legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em **negar provimento ao recurso**, vencido o conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto (relator), que lhe deu provimento parcial, para afastar a tributação em relação aos pagamentos efetuados a contribuinte individual empresário.

(assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira – Relatora *ad hoc*

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Ronnie Soares Anderson, Dilson Jatahy Fonseca Neto (relator), Rosy Adriane da Silva Dias, Martin da Silva Gesto, Marcelo de Sousa Sateles e Ludmila Mara Monteiro de Oliveira.

Nos termos do Art. 58, § 5º, Anexo II do RICARF, a conselheira Andréa de Moraes Chierregatto não votou neste julgamento, por já haver o conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto (relator) proferido seu voto na reunião de setembro de 2018.

Relatório

Como Redatora *ad hoc*, sirvo-me da minuta de acórdão inserida pelo Relator no repositório oficial do CARF:

Trata-se, em breves linhas, de auto de infração lavrado em desfavor da Contribuinte para constituir crédito tributário referente a Contribuições Sociais Previdenciárias. Diante da Impugnação, a DRJ manteve o lançamento. Inconformada, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, ora levado a julgamento.

Feito o breve resumo da lide, passo ao relatório pormenorizado dos autos.

Em 30/08/2007 foi lavrado o AI DEBCAD nº 37.072.381-3 (fls. 3/166) para constituir crédito tributário de Contribuições Sociais Previdenciárias. Conforme o Relatório Fiscal (fls. 197/231 e docs. anexos fls. 232/1.673),

"Débito: Contribuições sociais sobre remuneração de empregados, inclusive de complementos salariais; sobre remuneração de profissionais autônomos sem vínculo empregatício; e sobre remuneração de administradores da empresa (sócios), sendo todos pagamentos efetuados através de 'caixa 2'." - fl. 197;

(...)

"1. Notificação Fiscal de Lançamento de Débito emitida em substituição à notificação de nº 35.646.428-8, de 12/07/2006." - fl. 198

(...)

"4. A ação fiscal foi realizada em cumprimento ao Mandado de Busca e Apreensão, cópia anexada de fls. 169, expedido nos autos do Processo nº (...), em trâmite sob sigilo de justiça, perante o Egrégio Juízo da 1ª Vara Federal Criminal em São João da Boa Vista/SP., visando a apreensão de objetos e materiais necessários à comprovação da autoria e materialidade

delitiva, relativa a provável crime de sonegação tributária, fraude em licitação, frustração de direitos trabalhistas, uso de documentos falsos e sonegação de contribuições previdenciárias e ainda, em cumprimento do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF nº 09158759, cópia anexada de fls. 170." - fl. 199;

(...)

"7.9 após confrontar os nomes descritos com os nomes de funcionários da empresa, ficou constatado tratar-se de pagamentos efetuados a empregados 'por fora', cujos pagamentos encontram-se escriturados no 'Caixa 2' citado a seguir. Os pagamentos efetuados, encontram-se relacionados no Relatório de Lançamento - RL por constituírem fato gerador da contribuição previdenciária, com o histórico de 'folha de pagamento manuscrita'." - fl. 209;

(...)

"9.2 Simulação de demissão de funcionários, com o objetivo de saque do FGTS, obtenção do Seguro Desemprego e não recolhimento dos encargos previdenciários. Realizado essa operação, o empregado devolve à empresa o montante correspondente a verbas indenizatórias que não faz jus, constituindo mais um recurso do 'Caixa 2', conforme Comunicações Internas - CI e ainda passando, a receber os salários 'por fora' ou 'Caixa 2', evitando-se os encargos sociais." - fl. 217/218;

(...)

"11 Pelo até então exposto, está constatado que a empresa possui uma conta corrente no Banco do Estado de São Paulo - BANESPA, agência XXXXX, conta nº 1634-3, onde realiza a movimentação bancária de seu 'caixa 2', conforme cópia de extratos que anexo de fls. 1319 a 1325, referente a 05/2002 a 08/2002, 10/2002 a 12/2002, através do qual os sócios realizaram retiradas e pagam despesas, relativas a:

a) pagamento de sal´raios de empregados sem registro em carteira;

b) pagamento de horas-extras, adicionais, férias, período trabalhado durante férias, prêmios, reembolso de alugueis 'por fora' a empregados;

c) pagamento de serviços prestados por pessoas físicas, considerado como pequenas empreitadas, apurado através de medições, conforme cópia de planilhas anexas, sem a escrituração na contabilidade oficial;

d) pagamentos pessoais dos sócios, como clubes de pesca, funcionários da Chácara e Sítio, multas de trânsito, faculdade, previdência privada, passagens aéreas, IPVA, IPTU de condomínios; e

e) saques da diretoria - sem destinação ou depositado na conta 13548-4, agência 031 do Banco Itaú em nome particular do sócio-gerente Sr. Olivo Simoso." - fls. 219/220;

(...)

"18 Tendo em vista a peculiaridade da auditoria fiscal, que pautou-se exclusivamente em apreender documentos na sede da empresa para análise posterior fora dessa localidade, procedeu os auditores com o enquadramento dos pagamentos apurados através do 'caixa 2' para os prestadores de serviços segundo as definições do art. 12 da Lei nº 8.212/91, transcrito a seguir, classificando os beneficiários como 'empregado' e como contribuinte individual 'autônomo' ou 'empresário':" - fl. 222;

(...)

"19 Observando o dispositivo transcrito acima, foi classificado:

a) Como 'empregado', os pagamentos de salários a empregados sem registro em carteira; pagamento de horas-extras; adicionais; férias; período trabalhado durante férias; prêmio de produção; reembolso de alugueis; 'por fora'; pagamento contínuo da execução dos 'serviços eventuais de portaria sem vínculo empregatício'; pagamento contínuo de 'prestadores de serviços prestados D.E.R.'; salário; 13º salário; complemento de 13º; adiantamentos (não deduzidos da folha de pagamento oficial); serviços de vigilância diurna em obras; dias trabalhados mais serviços como servente em obra; e serviços de faxineira em alojamento de obras, cujos pagamentos encontram-se descritos nos subitens 7.1, 7.2, 7.9 a 7.11 anteriores, tratando-se em muitos casos, de segurados que deixaram a formalidade com a baixa na CTPS e continuaram a prestar serviços à empresa;

a.1) Observado a presença dos requisitos contidos na letra 'a', do inciso I, do art. 12 [da Lei nº 8.212/1991] transcrito acima;

b) Como contribuintes individuais 'autônomos', sem vínculo empregatício, pagamentos efetuados a profissionais que realizaram serviços eventuais, de perfuração de fossa; calibragem da usina; pintura de placas; reforma de cortinas; auto elétrica; mecânico em veículos; lavagem de roupas; serviços de solda; borracheiro; tapeceiro; projeto junto da CETESB; advogado; e serviços de comissão e corretagem; e ainda, os serviços de transportadores carreteiros;

b.1) Nos casos de frete, a base de cálculo previdenciária foi de 11,71% do valor do frete a partir de 04/07/2001 de 20% do valor do frete, conforme Portaria Ministerial 1.135, de 05/04/2001;

b.2) Observado a presença dos requisitos contidos na letra 'g', do inciso V, do art. 12 transcrito anteriormente;

c) Como contribuinte individual 'empresário', pagamentos identificados como sendo de gastos pessoais dos sócios, como

clubes de pesca, funcionários da Chácara e Sítio, multas de trânsito, faculdade, previdência privada, passagens aéreas, IPVA, IPTU de condomínios e saques da diretoria - sem destinação ou ainda, depositado na conta (...) do Banco Itaú em nome particular do sócio-gerente Sr. Olivo Simoso.

c.1) Os valores mensais apurados, não guardam relação uniforme de valores, foram simplesmente apurados de acordo com os comprovantes apreendidos; e

c.2) Observado a presença dos requisitos contidos na letra 'f' do inciso V, do art. 12 transcrito anteriormente;" - fls. 223/224;

(...)

"23 Não foi considerada nenhuma guia de recolhimento previdenciário no presente lançamento, tendo em vista que o débito é totalmente 'paralelo' aos lançamentos oficiais da empresa, onde a mesma efetuou seus recolhimentos regulares." - fl. 226;

(...)

"28.2 Tendo em vista a execução de 'caixa 2' constituir em crime com agravante de dolo visando a fraude tributária, o lançamento das contribuições sociais não incorrem em decadência, de acordo com o CTN, aprovado com o Decreto nº 5.172, de 25/10/1966." - fl. 229;

(...)

"31 Contra a empresa foram lavradas as seguintes notificações:

a) NFLD 35.646.428-8, emitida em 12/07/2004 e reemitida sob nº 37.072.381-3, em 30/08/2007 - R4 4.833.091,03, abrangendo débitos de 01/1994 a 05/2004, intermitente, não declarado em GFIP, abrangendo parte patronal e de segurados calculadas;

b) Auto de Infração nº 35.646.423-7, de 12/07/2004 - R\$ 409.188,40, pela falta de inscrição de segurados na Previdência Social;

c) Auto de Infração nº 35.646.424-5, de 12/07/2004 - R\$ 512.018,00, por apresentação de GFIP com omissão de fatos geradores das obrigações previdenciárias;

d) Auto de Infração nº 35.646.425-3, de 12/07/2004 - R\$ 51.795,70, pela falta de escrituração contábil de fatos geradores de contribuições previdenciárias;

e) Auto de Infração nº 35.646.426-1, de 12/07/2004 - R\$ 5.179,60, pela falta de preparo de folhe de pagamento das remunerações pagas a todos os segurados a seu serviço; e

f) Auto de Infração nº 35.646427-0, de 12/07/2004 - R\$ 51.795,70, pela falta de escrituração contábil de fatos não

ligados a contribuições previdenciárias." (grifos no original) - fl. 230/231.

Intimada em 30/08/2007 (fl. 3), a Contribuinte protocolou impugnação em 25/09/2007 (fls. 1.677/1.697). A DRJ, então, proferiu o acórdão nº 14-26.736, de 12/11/2009 (fls. 1.732/1.742), que deu provimento parcial à defesa, e restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1994 a 31/05/2004

Nº do processo na origem DEBCAD nº 37.072.381-3

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

As contribuições lançadas sujeitam-se ao prazo decadencial de 05 (cinco) anos previsto no Código Tributário Nacional, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, tendo em vista a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

As contribuições previdenciárias são calculadas por aferição indireta quando se verifica que a contabilidade não espelha a realidade econômico-financeira da empresa.

Incidem contribuições previdenciárias sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título aos segurados empresários contribuintes individuais

São segurados obrigatórios da Previdência Social, como empregado, as pessoas físicas que prestam serviços de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;

Se o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições de relação de emprego, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Intimada em 11/01/2010 (fl. 1.744), e ainda inconformada, a Contribuinte protocolou Recurso Voluntário em 10/02/2010 (fls. 1.747/1.814), argumentando, em síntese:

- Que foi cerceado o seu direito à ampla defesa uma vez que se trata de NFLD SUBSTITUTIVA sem qualquer demonstração da base legal para a substituição do lançamento anterior por vício formal;

-
- Que o acórdão nº 1.549/2006 do Conselho de Recursos da Previdência Social (CRPS) anulou o lançamento anterior, mas que o presente lançamento não é simples substituição da notificação fiscal anterior e sim nova constituição de crédito previdenciário;
 - Que o CTN só permite a modificação do lançamento nas hipóteses do art. 145 e do art. 149;
 - Que o acórdão recorrido se omitiu sobre a questão do lançamento substitutivo;
 - Que o Relatório Fiscal afirma que o lançamento substitutivo ocorreu em função do art. 149, IX, do CTN, mas que não é o caso constatado na presente lide;
 - Que o lançamento não logrou demonstrar a ocorrência dos fatos geradores. Assim, por exemplo, afirma que "*Saque bancário não pode ser automaticamente equiparado à retirada de 'pro labore'.*";
 - Que os mesmos valores compuseram lançamento tributário de imposto de renda por omissão de receita. Assim, que não podem os mesmos valores compor remuneração dos diretores como *pro labore* e como saque para omitir receita da empresa;
 - Que não há provas do pagamento "por fora", não tendo sido comprovada a "folha manuscrita" nem demonstrado onde estariam "escrituradas no Caixa2";
 - Que os valores lançados na rubrica "*pro labore*" são absurdos, não havendo sentido se cogitar pagamentos no montante de R\$ 430.651,94 por mês a um diretor de empresa a título de "*pro labore*";
 - Que parte dos valores lançados a título de "*pro labore*" nos presentes autos foi lançado como "pagamentos a beneficiários não identificados" em autuação pela receita federal;
 - Que não pode a autoridade lançadora transformar a distribuição de lucro em pagamento de "*pro labore*". Esta é a remuneração pela atividade de administrar a empresa, devendo ser mensal e fixa, o que não se observa no presente caso;
 - Que pagamentos identificados como "despesas diversas" não tem natureza de remuneração, i.e., não pode a fiscalização desconsiderar a contabilidade da empresa para a identificação da causa do pagamento, mas aceitá-la para a existência de um pagamento;
 - Que o simples fato de ser pago alguma coisa associada à diretoria não implica em remuneração indireta nem mesmo que os valores foram pagos no interesse da pessoa física e não da pessoa jurídica;

- Que foi incluído no lançamentos valores pagos a título de adiantamentos. Sendo adiantamentos, não se tratam de remuneração enquanto não forem trabalhados os dias adiantados. De qualquer maneira, que tais valores não foram deduzidos quando do lançamento dos valores dos salários, configurando duplicidade;
- Que houve decadência do período entre 01/1994 e 08/2002, e que deve ser contado o prazo pelas regras do art. 150, § 4º, do CTN;
- Que o art. 45 da Lei nº 8.212/1991 é inconstitucional, inclusive com reconhecimento pela Súmula Vinculante do STF nº 8; e
- Que foram incluídos no lançamento pagamentos feitos a autônomos como se fossem segurados empregados, sem demonstração do vínculo, devendo tais valores ser excluídos da base de cálculo.

Em 01/03/2010 a Contribuinte protocolou petição de desistência parcial do recurso (fls. 1.834/1.846) para inclusão no parcelamento da Lei nº 11.941/2009. O CARF então determinou a realização de diligência por meio da Resolução nº 2302-000.316, de 17/07/2014 (fls. 1.888/1.891), especificamente para que fossem apartados os valores em relação aos quais a Contribuinte havia desistido do recurso.

Entretanto, houve problemas no desmembramento do crédito, razão pela qual a DRF propôs em 09/09/2014 a devolução dos autos ao CARF para que fosse analisada a possibilidade de julgar o recurso sem o referido desmembramento (fl. 1.895). Por sua vez, a Contribuinte protocolou petição 23/06/2017 (fls. 1.902/1.906 e docs. anexos fls. 1.907/1.915) requerendo a regularização da sua situação cadastral uma vez que já havia quitado o parcelamento em relação à parte confessada.

Em 23/01/2018 (fls. 1.916/1.917) foi protocolada nova petição (fls. 1.918/1.922 e docs. anexos fls. 1.923/6.283) solicitando a juntada de mais documentação nos termos do art. 16, § 4º, 'b', do Decreto nº 70.235/1972, i.e., apontando que se referiam a fatos ou direitos supervenientes. Especificamente, a juntada do acórdão nº 9101-001.647, da CSRF, além de outros documentos referentes ao PAF nº 10830.004864/2005-02, que tratou do IRRF por pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado. Nesse contexto, solicitou que fosse respeitada a coisa julgada material, uma vez que esse outro processo tratou dos mesmos fatos, ainda que referente a tributos diversos.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira - Relatora *ad hoc*

Como Redatora *ad hoc*, sirvo-me de parcecla da minuta de voto inserida pelo Relator no repositório oficial do CARF:

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

A lide recai, portanto, sobre os seguintes pontos: (1) nulidade do lançamento por se tratar de refiscalização; (2) nulidade do acórdão recorrido por omissão; (3) não demonstração da ocorrência do fato gerador: (3.1.) o *pro labore*; (3.2.) a configuração de segurados empregados; (3.3.) despesas diversas não configuram fato gerador das Contribuições Sociais Previdenciárias; (3.4.) duplicidade na base de cálculo - 3.4.1. adiantamentos e 3.4.2. despesas diversas x *pro labore*; e (4) decadência.

Registra-se que a decadência é pós-posta à análise do mérito porquanto o lançamento foi efetuado indicando a existência de fraude a tributária. Tanto assim que a DRJ já a reconheceu parcialmente, aplicando, entretanto, a norma do art. 173, I, do CTN em função da constatação de dolo, fraude ou simulação. Portanto, a análise dos argumentos da Recorrente quanto à aplicabilidade da norma do art. 150, § 4º, do mesmo diploma, depende do julgamento prévio se houve ou não dolo por parte da autuada.

Nulidade do lançamento: refiscalização

A Contribuinte argumenta que o lançamento é nulo em função de tratar-se de refiscalização sem o enquadramento nas hipóteses exaustivas indicadas na lei. Para tanto, aponta que o lançamento original foi anulado pelo acórdão CRPS nº 1.549/2006.

Retornando ao Relatório Fiscal, efetivamente constata-se que a autoridade lançadora deixou claro tratar-se de reemissão de notificação de lançamento. É o que consta, por exemplo, dos itens 1 e 31, 'a', do relatório. Contudo, não identificamos a fundamentação da autoridade lançadora no referido relatório fiscal para a emissão do novo lançamento.

Analisando a questão, a DRJ concluiu que não havia vício na emissão do novo lançamento uma vez que o primeiro foi anulado por vício formal. Nesse contexto, nos termos do art. 173, II, do CTN.

Em primeiro lugar, constata-se que o acórdão CRPS nº 1.549/2006, conforme transcrito no próprio Recurso Voluntário, reconheceu a nulidade do lançamento original nos seguintes termos:

*"Não obstante as razões de fato e de direito ofertadas pela contribuinte durante o processo administrativo, especialmente em seu recurso voluntário, bem como as contra-razões da Secretaria da Receita Previdenciária em defesa da manutenção da exigência, **há nos autos vício formal capaz de determinar a nulidade do lançamento**, prejudicando, assim, a análise do mérito, como passaremos a demonstrar." (grifamos) - fl. 1.759;*

(...)

"Ao proceder dessa maneira, deixando de elencar no Relatório dos Fundamentos Legais do Débito - FLD, e bem assim no Relatório Fiscal, a legislação específica que dá amparo à desconsideração da contabilidade da recorrente e a aferição indireta, in casu, artigo 33, §§ 3º e 6º da Lei nº 8.212/91, o ilustre fiscal autuante incorreu em vício insanável, capaz de determinar a nulidade da NFLD, conforme legislação de regência e torrencial jurisprudência deste Conselho." - fl. 1.763;

Portanto, correta a decisão da DRJ. Sem análise da adequação da decisão da CRPS, a verdade é que aquele órgão concluiu pela nulidade do lançamento por vício formal. Essa é a decisão que deve ser tomada como base.

Nessa senda, a nulidade do lançamento original por vício formal garante à fazenda nacional o direito de lançar novamente o crédito tributário. Tanto assim que, inclusive, a decisão que reconhece a nulidade do lançamento original por vício formal é marco inicial para contagem de um novo prazo decadencial quinquenal.

Outrossim, constata-se que o art. 149, IX, do CTN, indicado pela própria Contribuinte é claro em estabelecer que:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Ora, foi exatamente essa a omissão pela autoridade lançadora original da indicação das fundamentações legais do lançamento que levou à sua anulação. Em outras palavras, a omissão, pela autoridade que efetuou o lançamento anterior, de formalidade especial.

Portanto, não é possível dar provimento ao recurso nesse ponto.

Nulidade da decisão recorrida: omissão

Argumenta a contribuinte ainda que a decisão recorrida foi omissa porque "deixou de apreciar a impugnação quanto ao novo lançamento" (fl. 1.769). Acontece que a DRJ analisou concretamente a questão, como se exposto no item anterior. Fê-lo especificamente na fl. 1.737 do e-processo. Portanto, não é possível dar provimento ao recurso nesse ponto.

Dos fatos geradores

Superadas as preliminares acima, impende analisar as questões tocantes ao mérito do lançamento suscitadas pela Recorrente. Em especial, argumenta que a autoridade lançadora não comprovou a ocorrência dos fatos geradores, não conseguindo demonstrar que os valores se referiam a *pro labore*, que houve pagamentos "por fora" e nem a relação empregatícia. Outrossim, também afirmou que houve pagamentos em duplicidade. Convém analisá-los individualmente.

Do pro labore

Em primeiro lugar, contesta os valores lançados a título de *pro labore*. Argumenta que o simples fato de que um valor foi sacado da conta da empresa não pode ser automaticamente equiparado a retirada a título de *pro labore*. Também, que os valores considerados como de *pro labore* estão em completa desarmonia com a realidade social, sendo incluídos na base de cálculo valores astronômicos. Ainda, que os valores não são fixos nem

mensais, mais uma vez não podendo configurar *pro labore*. Por fim, argumenta que os mesmos valores foram lançados como IRRF, nos autos de outro processo. Inclusive, traz aos autos a documentação e as decisões alcançadas naquela outra lide. Solicita, portanto, que seja respeitada a mesma conclusão ali alcançada, reconhecendo a existência de coisa julgada material, e reduzindo, portanto, a autuação referente aos pagamentos efetuados aos sócios-diretores para R\$ 438.763,45.

Retornando ao Relatório Fiscal, constata-se que a autoridade lançadora apontou que:

"c) Como contribuinte individual 'empresário', pagamentos identificados como sendo de gastos pessoais dos sócios, como clubes de pesca, funcionários da Chácara e Sítio, multas de trânsito, faculdade, previdência privada, passagens aéreas, IPVA, IPTU de condomínios e saques da diretoria - sem destinação ou ainda, depositado na conta xxxx do Banco Itaú em nome particular do sócio-gerente Sr. Olivo Simoso.

c.1) Os valores mensais apurados, não guardam relação uniforme de valores, foram simplesmente apurados de acordo com os comprovantes apreendidos; e

c.2) Observado a presença dos requisitos contidos na letra 'f' do inciso V, do art. 12 [da Lei nº 8.212/1991] transcrito anteriormente;" - fl. 224.

Em outras palavras, a autoridade lançadora realmente considerou como base de cálculo para as contribuições previdenciárias, referentes aos "empresários", os valores pagos como "gastos pessoais dos sócios" e "saques da diretoria".

Analisando a questão, a DRJ concluiu que o lançamento foi correto. Esclareceu que o ônus de provar a natureza não remuneratória dos valores cabia à Contribuinte e que esta não conseguiu comprovar que eles se referiam a remuneração do capital e não do trabalho. Outrossim, que é irrelevante o valor dos pagamentos, não sendo isso elemento suficiente para afastar a configuração de *pro labore*. Também, que o lançamento dos mesmos valores pela receita federal (IRRF) não é impeditivo para a constituição do crédito previdenciário.

Pois bem.

Efetivamente, o acórdão CSRF nº 9101-001.647, de 14/05/2013, proferido nos autos do processo nº 10830.004864/2005-02 tem como sujeito passivo do crédito tributário a mesma CONSTRUTORA SIMOSO LTDA., Contribuinte na presente lide. Outrossim, referiu-se também ao período de 01/10/1999 a 30/06/2004, período contido no presente lançamento. Por fim, conforme o seu relatório, o lançamento decorreu dos mesmos fatos (mesma fiscalização, decorrente da mesma demanda judicial, referente também à existência de caixa 2 etc.). Nesse acórdão, a CSRF concluiu que ficou demonstrado o enquadramento da situação fática ao disposto no art. 61 da Lei nº 8.981/1995.

Preliminarmente, constata-se que não se pode falar em coisa julgada material no presente caso. Observa-se que, como bem frisou a própria Recorrente, aquele outro processo se refere a outros tributos, que têm fato gerador diverso daquele ora analisado. Diferente seria a

hipótese se se estivesse analisando a ocorrência do mesmo fato gerador e suas consequências, como se observa quando se analisa a incidência das Contribuições Sociais Previdenciárias do empregado e a patronal.

Nessa senda, na análise dos fatos é possível que seja observada a ocorrência de fatos geradores de um tributo, mas não de outro, vice-versa, e ainda que seja observada a ocorrência de dois fatos geradores diversos, de tributos diversos, na mesma ocorrência. Portanto, o simples fato de que se tenha observada a ocorrência de renda, não implica significar que a renda decorra do trabalho, por exemplo.

Superada essa questão, constata-se que o art. 61 da Lei nº 8.981/1995 trata, em seu *caput*, do pagamento a beneficiário não identificado. No § 1º, por sua vez, regula a hipótese de pagamento a beneficiário identificado, porém sem causa comprovada. Portanto, ali não se identificou a causa do pagamento, e isso não significa que o pagamento não tenha causa e nem serve de comprovação que a causa não foi remuneração do trabalho.

De qualquer sorte, no AI referente ao IRRF, a autoridade lançadora esclareceu que:

"28. Dessa forma, os valores constantes na coluna "Transferência à Diretoria", constante dos ANEXOS III e IV, e aqueles constantes do ANEXO V, com exceção daqueles que ingressaram nas contas "OLIVO SIMOSO" e "ANTONIA T C SIMOSO" e aqueles referentes a aplicações financeiras, serão tributados exclusivamente na fonte, uma vez que a empresa não identificou a causa e tampouco os beneficiários, apesar de intimada a fazê-lo (...)" - fl. 1.964;

(...)

"29. Com relação aos pagamentos comprovadamente destinados aos sócios, a empresa ficou sujeita à multa isolada pela falta de retenção, (...)" - fl. 1.966;

(...)

"31. Com relação aos pagamentos comprovadamente destinados aos sócios, a empresa ficou sujeita aos juros isolados, pela falta de retenção, (...)" - fl. 1.971;

Observa-se, portanto, que os valores que foram depositados nas contas do sócio "Olive Simoso" não compuseram a base de cálculo do lançamento do IRRF, conforme o relatório fiscal desse outro lançamento. Foram objeto, apenas, da multa e juros isolados pela não retenção do IRPF. Portanto, mais uma vez irrelevante a conclusão alcançada naqueles autos, vez que não abarcam os mesmos valores ora tratados.

Por óbvio, a simples transferência de determinado valor para o sócio não é suficiente para que se presuma se tratar de pagamento de *pro labore*. Pelo contrário, tais valores podem ter sido pagos também a título de lucro, de empréstimos, de redução de capital (ainda que de forma irregular, visando esvaziar o patrimônio da empresa), de reembolso por despesas (como viagens a trabalho etc.), dentre várias outras possibilidades.

Entretanto, para afastar todos os elementos que serviram de base para a apuração pela autoridade fazendária, cabe ao sjeito passivo não só alegar – mas, necessária e suficientemente, provar – todos os fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do lançamento.

Assim, não tendo a recorrente logrado êxito em trazer documentação apta a afastar as conclusões da autoridade fazendária, deve ser mantida na base de cálculo a rubrica de *pro labore*.

Configuração de segurados empregados e pagamentos a autônomos

Ainda no tocante ao mérito, a Contribuinte argumenta que diversas pessoas físicas foram configuradas como empregados sem a demonstração da relação empregatícia. Outrossim, que diversos valores foram incluídos na base de cálculo como se referentes a remuneração de autônomos, sem a comprovação de que se tratavam de remuneração. Nesse caminho, pleiteia o afastamento do lançamento nesse ponto.

Analisando essa questão, a DRJ concluiu que a autoridade lançadora teve o cuidado de separar os valores entendidos como "salários" daqueles referentes a remuneração de autônomos. Nesse sentido, que a fiscalização comprovou a existência de relação empregatícia na prática, ainda que a Contribuinte e o empregado tenham dado outro nome à relação.

Retornando ao lançamento, constata-se que efetivamente a autoridade lançadora se dedicou longamente no relatório fiscal à demonstração do vínculo empregatício. Constata-se, por exemplo, que entre as fls. 201 e 211 apresentou inúmeras provas e indícios da relação trabalhista entre a empresa e as pessoas físicas. É o que se aponta, por exemplo, na existência de declaração de supervisor reconhecendo a relação trabalhista com funcionário para abrir conta bancária, contratos de experiência, arquivos da própria empresa registrando pagamentos de horas extras etc. Sobretudo, a demonstração de casos em que os funcionários foram demitidos, mas os valores referentes ao FGTS, aviso e férias proporcionais foram devolvidos para a continuidade do vínculo, apenas sem a formalidade.

Percebe-se, portanto, que a autoridade lançadora efetivamente demonstrou pormenorizadamente a existência de fortes indícios que permitem configurar a relação empregatícia. Como bem ressaltou a DRJ, o lançamento foi bem destrinchado, apurando-se na rubrica "segurados empregados" tão somente aqueles indivíduos e pagamentos que ficaram vinculados pela demonstração de relação empregatícia.

Por sua vez, a Contribuinte apenas apresenta argumentos genéricos, não atacando os fundamentos específicos do lançamento. De outro lado, apesar de trazer uma lista indicando os valores específicos que desejava contestar, seja a título de não comprovação de vínculo empregatício, seja a título de não se tratar de remuneração de serviços autônomos, não juntou aos autos provas que corroborassem as suas alegações, de sorte que tampouco podem ser admitidos.

Portanto, não é possível dar provimento ao recurso nesse ponto.

Valores duplicados

Ainda argumenta a Recorrente quanto à duplicidade dos valores incluídos na base de cálculo referente (1) ao *pro labore* e ao IRRF e (2) aos adiantamentos e aos pagamentos dos salários em relação aos empregados.

Em relação ao (1), não há sentido em analisá-los vez que dou provimento quanto à não incidência do tributo.

Em relação ao (2), com razão o acórdão recorrido. Isso porque, analisando essa questão, a DRJ registrou que não há nos autos prova de que houve cobrança em duplicidade de quaisquer valores. Pelo contrário, o lançamento foi realizado com base na soma dos valores pagos ao longo do mês. Nesse sentido, que as segundas parcelas não correspondiam ao salário bruto, mas sim ao líquido. Mais uma vez, a Contribuinte não comprovou (nem mesmo indicou por amostragem) casos de duplicidade da cobrança.

Por essa razão, não é possível dar provimento ao recurso voluntário nesse ponto.

Decadência

Superadas as preliminares, a Contribuinte argumenta também pela decadência parcial do crédito tributário. Segundo sua defesa, deve ser respeitada a regra do art. 150, § 4º, e não a do art. 173, I, ambas do CTN. Outrossim, que deve ser afastada a aplicabilidade do art. 45 da Lei 8.212/1991, uma vez que já foi reconhecida a sua inconstitucionalidade pelo STF, inclusive com a consolidação de súmula vinculante.

A DRJ, analisando essa questão, já havia reconhecido a decadência parcial do crédito tributário. Efetivamente, reconheceu a aplicabilidade da Súmula Vinculante nº 8 do STF, e a inconstitucionalidade do prazo decenal. Contudo, entendeu pela aplicação da norma do art. 173, I, do CTN, não em função da inexistência de pagamento antecipado, mas sim em função da constatação de dolo, fraude ou simulação.

Conforme já analisado acima, o lançamento foi mantido em relação aos valores pagos a título de salário para trabalhadores informais e a prestadores de serviço autônomo. Tendo a autoridade lançadora apresentado vasta argumentação e provas quanto à existência de caixa 2, o que a Recorrente não logrou afastar, é necessário concluir que efetivamente houve fraude tributária. Por essa razão, portanto, incorre na parte final do art. 150, § 4º, do CTN, segundo a qual essa regra não é aplicável nas hipóteses em que há dolo, fraude ou simulação. Portanto, deve-se aplicar a regra geral do art. 173, I, do mesmo diploma.

Nesse caminho, não é possível dar provimento ao recurso, devendo ser mantida a decisão já proferida na DRJ quanto a esse ponto.

Ante o exposto, **nego provimento ao recurso.**

(assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira - Relatora *ad hoc*

Processo nº 13840.000427/2007-42
Acórdão n.º **2202-**

S2-C2T2
Fl. 15
