



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
 Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10166.723602/2013-22</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9202-011.327 – CSRF/2ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	18 de junho de 2024
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO PROCURADOR
<b>RECORRENTE</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>RECORRIDA</b>	OI MOVEL S.A. - EM RECUPERACAO JUDICIAL E OUTROS

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2009

RECURSO ESPECIAL. ART. 67 DO RICARF. COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Somente deve ser conhecido o Recurso Especial de Divergência quando restar comprovado que, em face de situações equivalentes, a legislação de regência foi aplicada de forma divergente por diferentes colegiados.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Sala de Sessões, em 18 de junho de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Régis Xavier Holanda** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros,

Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Régis Xavier Holanda (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão nº 2202-004.846 (fls. 1359/1381), o qual negou conhecimento ao recurso do contribuinte OI MÓVEL S.A., por intempestividade, enquanto deu parcial provimento ao recurso voluntário dos responsáveis solidários, para afastar a incidência das contribuições previdenciárias, inclusive parte segurado, sobre as rubricas “aviso prévio indenizado”, “incentivo à aposentadoria”, “insuficiência de saldos - mútuos” e sobre os descontos (“divergência entre folhas de pagamentos e GFIP’s).

Os autos foram encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e retornaram com Recurso Especial (fls. 1382/1397), visando rediscutir a matéria de **“operação de mútuo - remuneração indireta.”**.

Pelo despacho de fl. 1407/1414, foi dado seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, admitindo-se a rediscussão da matéria com base no acórdão paradigma nº 2402-004.970.

A contribuinte foi cientificada do recurso especial da Fazenda Nacional e apresentou as contrarrazões de fls.1441/1452.

Este processo compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**, Relator

Como exposto, trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, cujo objeto envolve o debate acerca dos seguintes temas:

a) **operação de mútuo - remuneração indireta.**

### I. CONHECIMENTO

#### I.a. **Operação de mútuo - remuneração indireta.**

A contribuinte, em contrarrazões, pleiteia o não conhecimento da peça recursal da Fazenda, ao argumento de que os casos recorrido e paradigma não guardam similitude fática.

Sobre o tema, o acórdão recorrido sedimentou o seguinte (fl. 1359/1381):

INSUFICIÊNCIA DE SALDO. MÚTUOS COM EMPREGADOS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO INCIDÊNCIA.

Diante da impossibilidade jurídica de incidir contribuição previdenciária sobre mútuo, pois não descaracterizado pela Fiscalização a natureza jurídica do mútuo, demonstrando ser este um salário indireto, deve ser afastada a incidência de contribuição previdenciária sobre a rubrica "insuficiência de saldo".

(...)

**Voto Vencido:** [tratou da tese vencedora]

## **2. Da Composição do Salário-de-contribuição**

(...)

### **2.4 Insuficiência de saldo. Mútuos.**

Alega o recorrente que quanto um empregado que tomou empréstimo é desligado junto à contribuinte, sem, contudo, pagar todas as parcelas do contrato de mútuo, a empresa opta por não fazer o desconto integral do saldo devedor nas verbas rescisórias.

Ocorre que, não há como defende a Fiscalização, um perdão da dívida, por liberalidade do empregador. Há, em verdade, contratos de mútuos não finalizados, o qual a contribuinte pode cobrar a dívida, seja judicial ou administrativamente.

Valores de mútuo não fazem parte da hipótese de incidência de contribuição providenciária, por não compor o salário de contribuição. Ademais, para configuração de salário indireto, necessário que a Fiscalização efetivamente demonstrasse que haveria o perdão da dívida no momento da rescisão, o que demonstraria que todo empregado que é desligado ganharia de bônus o perdão da dívida. Porém, inexiste esta demonstração por parte da fiscalização.

Deste modo, diante da impossibilidade jurídica de incidir contribuição previdenciária sobre mútuo, pois não descaracterizado pela Fiscalização a natureza jurídica do mútuo, demonstrando ser um salário indireto, entendo pelo provimento do recurso neste tocante, devendo ser afastada a incidência de contribuição previdenciária sobre a rubrica "insuficiência de saldo".

Cito trechos do voto proferido no acórdão paradigma nº 2402-004.970:

#### Acórdão 2402-004.970

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

(...)

OPERAÇÃO DE MUTUO. NÃO COMPROVAÇÃO. PRÓLABORE INDIRETO. INCIDÊNCIA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

É devida contribuição sobre remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais a serviço da empresa.

O contrato de mútuo é negócio jurídico que pressupõe a devolução do bem fungível tomado emprestado em equivalentes de quantidade, qualidade e gênero, sendo configurado como uma remuneração auferida pelos sócios (pró-labore indireto) quando não houve a demonstração contábil hábil e idônea da restituição dos valores pelo mutuário (sócios).

As despesas pessoais incorridas pelos sócios e suportadas pela empresa constituem base de cálculo da contribuição do segurado contribuinte individual (sócios). A operação financeira de mútuo firmado entre as partes, sem comprovação de quitação do negócio jurídico, não é válido para se afastar o caráter remuneratório dos valores disponibilizados aos sócios indiretamente, através do pagamento de despesas por eles contraídas junto a terceiros.

(...)

**Voto Vencido:** [tratou da tese vencedora]

(...)

DA OPERAÇÃO DE MÚTUO:

**O Fisco afirma que a base de cálculo decorre de valores lançados nos Livros Diário e Razão a título de numerários retirados pelos sócios, já que os documentos contábeis sinalizam que os valores não foram devolvidos à empresa**, caracterizando-se como retirada de pró-labore em razão dos seguintes fatos:

"[...] a Não foi apresentado nenhum documento referente aos créditos contabilizados (retorno dos valores emprestados pela empresa aos sócios).

*b Os lançamentos de débito (valores emprestados pela empresa não condizem com a realidade dos documentos apresentados. [...]*

*c Outro exemplo é o lançamento de 02/08/2004, cujo destino do valor contabilizado refere se em parte a outra pessoa física, diferente do nome do sócio contabilizado (verificar o anexo II).*

*d O exemplo do anexo III é um lançamento de 10/12/2004, que foi em parte destinado à pessoa jurídica ABCC Mangalarga Machador, caracterizando assim a destinação diferente da contabilizada e com características de retirada pró labore. [...]" (Relatório Fiscal, item 4rfls. 33/35)*

Em sentido contrário, a Recorrente alega que os valores apontados como retirada a título de pró-labore pelo Fisco decorrem dos contratos de mútuo realizados

entre ela e os seus sócios, e foram devidamente escriturados na contabilidade, havendo assim uma indevida desclassificação dos registros contábeis pelo Fisco.

É importante esclarecer que o valor pago a título de contrato de mútuo, devidamente escriturado na contabilidade, é documento hábil para formalizar a relação obrigacional entre as partes, de forma a demonstrar a natureza jurídica das operações e afastar a incidência de eventuais contribuições previdenciárias.

No caso dos autos, verifica-se que, para os fatos em que a Recorrente não conseguiu comprovar a restituição dos valores, não há nenhuma amortização da dívida nos lançamentos realizados nas contas do seu ativo circulante (Exercícios 2004 a 2008), conforme delineamento do Relatório Fiscal e do Relatório Fiscal Complementar (diligência), sendo que os valores eram concedidos aos sócios sem a demonstração de sua devolução no movimento de caixa da empresa. Isso leva ao entendimento de que tais valores estariam sendo pagos como uma forma de remuneração dos sócios.

[...]

Em outras palavras, a Recorrente não comprovou a efetiva restituição dos valores pelos sócios, uma vez que o registro contábil deve ser acompanhado dos respectivos documentos capazes de afirmar o fato contábil do recebimento do empréstimo na "conta Caixa" da empresa, conforme preconiza o art. 586 do Código Civil (Lei 10.406/2002), ao estabelecer que o mutuário (sócios) deverá restituir ao mutuante (Recorrente) o que recebeu do mesmo gênero, qualidade e quantidade. Portanto, a devolução do empréstimo concedido aos sócios deveria ter sido realizada em dinheiro na "Conta Caixa" e devidamente materializado por meio de documento idôneo, fato este não comprovado. Esse entendimento está em conformidade com o disposto no art. 226 do Código Civil, ao estabelecer que contabilidade só faz prova a seu favor desde que fundamentada em documentação idônea (outros subsídios).

[...]

Diante da legislação que rege a matéria, o fato de haver a retirada de numerário da empresa pelos sócios, consubstanciado em suposto contrato de mútuo, sem a comprovação hábil e idônea da efetiva restituição do valor concedido, configura remuneração auferida pelos sócios (retirada indireta de pró-labore), sobre a qual incide a contribuição previdenciária, a teor do art. 28, inciso III, da Lei 8.212/1991.

Conforme se infere dos excertos acima, o único paradigma apontado pela Fazenda Nacional **não guarda a necessária similitude fática** com o caso ora sob exame.

Do trecho do acórdão recorrido, constata-se que a rubrica em discussão no caso concreto corresponde ao saldo residual relativo a contratos de mútuo (efetivamente existentes) celebrados entre a empresa e empregados, cuja amortização ocorria em folha porém não eram quitados quando do desligamento do funcionário. Nas palavras da RECORRIDA (fl. 1445):

(...) a rubrica insuficiência de saldo, sobre a qual a fiscalização pretendeu cobrar contribuições de terceiros, corresponde a contratos de mútuo ainda não finalizados, que a Recorrida não cobrava no momento da rescisão por meio de desconto em folha, mas continuava cobrando posteriormente.

Por outro lado, o acórdão paradigma envolve transferências de numerários (descritos como mútuos pela contribuinte) aos próprios sócios da pessoa jurídica, com a constatação de não havia a amortização da dívida ou a demonstração de devolução dos valores pelos sócios. Assim, a fiscalização, com base na primazia da realidade, considerou os valores como Pró-Labore e não como mútuos. Cito, novamente, trecho do paradigma:

No caso dos autos, verifica-se que, para os fatos em que a Recorrente não conseguiu comprovar a restituição dos valores, não há nenhuma amortização da dívida nos lançamentos realizados nas contas do seu ativo circulante (Exercícios 2004 a 2008), conforme delineamento do Relatório Fiscal e do Relatório Fiscal Complementar (diligência), sendo que os valores eram concedidos aos sócios sem a demonstração de sua devolução no movimento de caixa da empresa. Isso leva ao entendimento de que tais valores estariam sendo pagos como uma forma de remuneração dos sócios.

Ou seja, os casos envolvem situações fáticas distintas, a começar pelas sujeitos envolvidos nos chamados “mútuos”. No acórdão recorrido a relação de transferência de numerários se dá entre a empresa e os seus empregados, numa situação fática em que há uma reconhecida celebração de mútuo entre ambas as partes, porém uma desconfiança acerca do valor residual do mútuo (pendente de quitação) quando do encerramento do contrato de trabalho. Por sua vez, o acórdão paradigma envolve transferência de valores para os próprios sócios da empresa, ou seja, as pessoas que detêm o controle gerencial da pessoa jurídica, criando uma situação de desconfiança da real natureza dos “mútuos”, tendo em vista que os valores não eram devolvidos à empresa.

No que se refere ao valor envolvido na transferência, o caso concreto envolve um suposto perdão de dívida a empregado, ao passo que o paradigma trata de uma distribuição disfarçada de pró-labore.

Ademais, nota-se que ambos os acórdãos convergem para o entendimento de que valores recebidos a título de mútuo não fazem parte da hipótese de incidência de contribuição previdenciária.

Lembramos que o recurso é baseado no art. 67, do Regimento Interno (RICARF), o qual define que caberá Recurso Especial de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais. Trata-se de recurso com cognição restrita, não podendo a CSRF ser entendida como uma terceira instância, ela é instância especial, responsável pela pacificação de conflitos interpretativos e, consequentemente, pela garantia da segurança jurídica.

Assim, para caracterização de divergência interpretativa exige-se como requisito formal que os acórdãos recorrido e aqueles indicados como paradigmas sejam suficientemente semelhantes para permitir o 'teste de aderência', ou seja, deve ser possível avaliar que o entendimento fixado pelo Colegiado paradigmático seja perfeitamente aplicável ao caso sob análise, assegurando assim o provimento do recurso interposto. E, no presente caso, entendo que este requisito não foi cumprido.

Desta forma, com a devida vênia, entendo não merecer conhecimento o referido recurso, pois o acórdão paradigma não possui similitude fática com o presente caso.

## CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por NÃO CONHECER do recurso especial da Fazenda Nacional.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**