



**Processo nº** 10580.728167/2009-55  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2201-010.303 – 2<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 2<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária**  
**Sessão de** 7 de março de 2023  
**Recorrente** FRANCISCO J BASTOS CONSULTORIA E NEGOCIOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

MATÉRIA NÃO SUSCITADA NA IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO.

Não pode ser apreciada em sede recursal, em face de preclusão, matéria não suscitada pelo Recorrente na impugnação.

AFERIÇÃO INDIRETA. LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. POSSIBILIDADE.

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

**OPERAÇÃO DE MÚTUO. SÓCIO DA EMPRESA. NÃO COMPROVAÇÃO. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.**

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

A operação financeira de mútuo firmado entre as partes, sem comprovação de quitação do negócio jurídico, não é válido se afastar o caráter remuneratório dos valores disponibilizados aos sócios.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer em parte do recurso voluntário, por este tratar de temas estranhos ao litígio administrativo instaurado com a impugnação ao lançamento. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, negar-lhe provimento.

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

Débora Fófano dos Santos – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Débora Fófano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiyama, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (338/365 e págs. PDF 336/363) interposto contra decisão no acórdão da 7<sup>a</sup> Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (RS) de fls. 316/328, que julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário formalizado no AI - Auto de Infração – DEBCAD nº 37.246.325-8, consolidado em 06/12/2009, no montante de R\$ 853.048,95, já incluídos juros e multa de mora (fls. 02/21), acompanhado do Relatório do Auto de Infração (fls. 56/64) e de demonstrativos (fls. 65/74), referente contribuição previdenciária da empresa incidente sobre valores pagos à contribuintes individuais, nas competências 01/2005 a 12/2005.

### Do Lançamento

De acordo com resumo constante no acórdão recorrido (fls. 317/318):

(...)

#### Do Auto de Infração AI

Em decorrência de ação fiscal levada a efeito na empresa em epígrafe, foi lavrado o Auto de Infração - AI Debcad nº 37.246.3258, no valor de R\$ 853.048,95 (oitocentos e cinqüenta e três mil, quarenta e oito reais e noventa e cinco centavos), consolidado em 06/12/2009, relativo à contribuição previdenciária da empresa incidente sobre valores pagos a contribuintes individuais, nas competências 01/2005 a 12/2005.

Segundo o Relatório Fiscal, o lançamento tem como fatos geradores a remuneração efetivamente paga aos contribuintes individuais, profissionais autônomos e empresários, obtidos a partir das Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP e dos lançamentos contábeis registrados no Livro Razão e no Diário de nº 12/2005, ano fiscalizado, cujos valores encontram-se discriminados nas Planilhas em anexo.

Em consulta realizada nos sistemas corporativos informatizados CNIS - Cadastro Nacional de Informações Sociais Demonstrativo de Normalizações e Informações Sociais DNA, foi verificado que o contribuinte em epígrafe entregou as GFIPs relativas às folhas de pagamentos de seus segurados empregados em todas as competências do período fiscalizado. Entretanto, foi constatado que o sujeito passivo não declarava na GFIP valores pagos aos contribuintes individuais, conforme lançamentos no Livro Razão e no Livro Diário de nº 12/2005, apresentados em meio físico e em meio digital – no formato MANAD - Manual de Arquivos Digitais, nas contas 3522 - Crédito de Cotistas Francisco José Bastos, 7634 - Serviços de Terceiros - Pessoa Física, 8531 – Serviços de Terceiros Pessoa Jurídica e 8533 –Viagens e Estadias.

Informa a autoridade lançadora, nos itens 9, 10 e 11, do Relatório Fiscal, que as informações prestadas e documentos apresentados em resposta ao Termo de Intimação TIF nº 002, não foram suficientes para esclarecer os lançamentos verificados pela fiscalização na conta contábil nº 3522 - Crédito de Quotistas - Francisco José Bastos, sendo desconsiderados os “TEDs” apresentados, em razão de não portarem autenticações bancárias, e aplicado o procedimento de aferição indireta das contribuições, previsto no parágrafo 6º do artigo 33 da Lei nº 8.212/91

Também é informado no Relatório Fiscal, item 12, quanto aos valores constantes dos registros contábeis apresentados em favor do sócio Francisco José Bastos, registrados como adiantamentos, pagos a título de empréstimos, que não houve a devida comprovação de quitação pelos seus valores nominais, nem de vencimentos estabelecidos.

(...)

Registre-se, ainda, que no “Relatório do Auto de Infração” consta a informação de que durante a ação fiscal foram emitidos os autos abaixo especificados (fl. 64):

(...)

22. Foram lavrados nesta ação fiscal, além deste, os seguintes Autos de Infração:

- 37.246.321-5
- 37.246.322-3
- 37.246.323-1
- 37.246.324-0 e
- 37.246.326-6.

(...)

## **Da Impugnação**

O contribuinte foi cientificado do lançamento em 14/12/2009 (AR de fl. 274) e apresentou impugnações em 10/01/2010 (fls. 276/278) e em 13/01/2010 (fls. 290/297), com os seguintes argumentos consoante resumo no acórdão da DRJ (fls. 318/320):

(...)

### **Da Impugnação**

A empresa teve ciência do Auto de Infração em 14 de dezembro de 2009. Apresentou duas peças impugnatórias (fls. 276 a 278 e fls. 290 a 297), tempestivamente, em 13 de janeiro de 2010, conforme tela “Consulta Dados Identificadores do Processo”, do sistema informatizado CCADPRO – Sistema de Cobrança (SICOB).

Na impugnação, de **fls. 276/278**, no item “**PRELIMINAR**”, alega que não houve por parte da auditora fiscal questionamentos posteriores sobre a documentação inicialmente apresentada, lavrando-se imediatamente o AI, cerceando inexplicavelmente qualquer complementação das respostas inicialmente apresentadas, motivo pelo qual resta clara a necessidade de uma mais ampla defesa em razão da urgência e “pressa” com que foi lavrado o referido Auto. No item “**MÉRITO** (inciso III e IV do art. 16 do Dec. 70.235/72)”, afirma que os empréstimos realizados aos sócios estão devidamente contabilizados e todos os documentos que deram origem aos mesmos foram devidamente apresentados, conforme solicitação da fiscal, e solicita que em último caso seja realizada uma perícia contábil para que se demonstre a natureza dos valores autuados e confirme-se o equívoco quanto aos valores de empréstimos considerados como se remuneração fossem. Na “**CONCLUSÃO**”, aduz que a vista de todo exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, espera e requer, seja acolhida a Presente impugnação para o fim de assim ser decidida, cancelandose o débito fiscal reclamado.

Na peça impugnatória de fls. 290/297, afirma, em síntese, quanto aos **FATOS**, que o Auto de Infração tem sua origem, fundamentalmente, em valores entregues a seu sócio a título de empréstimo, conforme comprovado através de razão contábil na conta “3522 - Créditos de Cotistas” e que apresentou os documentos que suportavam os empréstimos em questão. Entretanto, entendeu a autoridade fiscal ter ocorrido insuficiência de argumentos e documentos acerca da efetiva existência de um empréstimo.

Entende a empresa que foram suficientes os documentos apresentados à Fiscalização e que “não pode ficar a mercê da exclusiva compreensão do agente fiscalizador, principalmente por considerar que a documentação apresentada é auto-explicativa e constitui procedimento plenamente viável e corriqueiro no âmbito empresarial. Ser autuado por falta de entendimento dos fatos não se apresenta como algo respaldado de rigor jurídico. Deveria a ilustre auditora buscar esclarecimento junto à ora requerente objetivando melhor compreensão da documentação apresentada.”

Quanto ao **DIREITO**, afirma a impugnante que apresentou a documentação que foi solicitada: recibos, cópias de cheque e livros contábeis; e que, conforme se depreende do Auto de Infração, operações de empréstimos ocorridas entre o sócio e a empresa foram consideradas como pagamento a autônomo.

Ainda com referência a documentação, percebe uma crítica direta à documentação geral da empresa tomando como base apenas 4 (quatro) documentos de remessas de valores, em um universo de dezenas de documentos, disponibilizados à fiscalização. E, em relação a tais remessas, a autoridade lançadora informou desconsiderar os TEDs apresentados, tendo em vista que estes não portavam as devidas autenticações bancárias.

Contesta tal situação afirmando que (a) as operações realizadas via internet não possuem autenticação bancária mecânica, servindo o mero comprovante impresso como demonstração da regularidade da operação; (b) a documentação apresentada em referência às remessas de 16/05/2005 no valor de R\$ 70.000,00, de 23/05/2005 no valor de R\$ 28.270,00, de 20/06/2005 no valor de R\$ 100.000,00 e de 24/10/2005 no valor de R\$ 56.058,44, são as únicas que podem existir e são as usualmente utilizadas para TED's. Não há como a autuada possuir outra documentação senão a apresentada (cópias anexas); (c) se a operação não foi entendida, em respeito ao contraditório, deveria a fiscalização indagar até a exaustão, para evitar a penalização do contribuinte.

Aduz que a não aceitação dos documentos e o não entendimento das operações levaram a uma incompreensível desclassificação da totalidade da contabilidade, enquadrando a autuada na legislação que permite arbitrar as contribuições com base na aferição indireta, tomando como base o parágrafo 6º do artigo 33, da Lei 8.212/91.

Apresenta o seguinte entendimento e questionamentos quanto à “averiguação” fiscal: (a) a amostragem utilizada, apenas 4 (quatro) documentos, não se apresenta como algo suficiente para tornar inidônea toda documentação da empresa; (b) a conta de empréstimos do sócio que apresenta empréstimos tomados e devolvidos, cuja documentação, quando solicitada, foi prontamente apresentada não poderá ser considerada como remuneração, principalmente pelo fato da figura do empréstimo existir e ser plenamente viável no ordenamento jurídico pático; (c) em não sendo possível essa operação, o que fazer com as devoluções dos empréstimos realizadas a empresa? Qual a forma de contabilização a ser adotada? (d) em que as pretensas e poucas irregularidades “encontradas” permitem constatar que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro? Para chegar-se a tão importante conclusão, o universo da contabilidade não deveria ser explorado com maior quantidade de questionamentos? (e) em respeito ao contraditório as dúvidas de entendimento não deveriam ser exauridas até a sua compreensão?

Também alega que a fundamentação legal apontada no Auto de Infração relaciona Artigos em profusão, tratando de “atribuição de competência para fiscalizar, arrecadar e cobrar”, “acréscimos legais sobre contribuições previdenciárias recolhidas em atraso”, “prazo e obrigação de recolhimento empresas em geral”, “acréscimos legais – multa”, “acréscimo legais juros”. Toda esta legislação apresentada regula competência e as atribuições que permitem a lavratura de autos de infração pelo agente fiscal. Objetivamente ao caso em tela, a única fundamentação que versa sobre incidência ou não “de INSS” é a Lei 8.212, em seu art. 12 e o artigo 22 incisos I e III.

Afirma que uma breve leitura na referida legislação apresenta-se como suficiente para constatar que os argumentos de incidência de “INSS” sobre operações de Mútuo são totalmente descabidos e o que ocorreu no caso em tela foi exatamente isto, o sócio tomou empréstimos à sociedade e/ou efetuou devoluções. Considerar estes empréstimos como prestação de serviço é atentatório à legalidade dos contratos de mútuo, instrumentos jurídicos amplamente utilizados e assegurados na legislação pátria (Contrato de Mútuo Anexo). Necessário se faz, a bem da verdade, que o Agente Fiscalizador produza prova no intuito de que este comprovado tratar-se de remuneração e não o que de fato é: empréstimo para sócio.

Registra, para que tal evento não induza ao erro o Julgador, “causar estranheza o fato de que, no Auto de Infração, a pretensa base de cálculo oriunda dos empréstimos ao sócio, seja sempre tratada como PAGAMENTO DE AUTÔNOMO.”

Prosegue, argumentando que o centro da questão é a desclassificação da contabilidade pela não aceitação da documentação apresentada e o não entendimento das operações, sem que houvesse um aprofundamento maior na contabilidade. Admitindo-se, que tais documentos fossem inidôneos, deveriam os mesmos ser desconsiderados isoladamente e nunca serem usados como um dos motivos para causar a desclassificação da contabilidade como um todo. Ressalta que estes documentos (idôneos), não possuem qualquer efeito fiscal, por se tratarem de devolução de empréstimo, o que representou apenas ingresso de recurso na autuada.

Por fim, afirma que a omissão de inclusão na GFIP de valores pagos aos contribuintes individuais autônomos e empresários trata-se de obrigação acessória, questionando: “Em que afeta a escrita contábil? Os pagamentos a autônomos e sócios estão todos contabilizados, e a simples análise da contabilidade comprovará tais fatos.”

Com referência à “desclassificação de escrita contábil”, sem identificar o órgão julgador, transcreve acórdão acerca do assunto “ARBITRAMENTO. DESCLASSIFICAÇÃO DA ESCRITA CONTÁBIL”, no caso do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ, cuja ementa tem o seguinte teor: “A hipótese de desclassificação da escrita contábil e consequente arbitramento do lucro da pessoa jurídica, por se tratar de medida extrema, deve ser aplicada quando todos os esforços na busca do resultado real se mostrarem infrutíferos. Cancela-se o lançamento quando não restar demonstrado nos autos o atendimento do disposto acima pela autoridade tributária.”.

Salienta ter sido intimada através de Termo de Intimação nº 002 em anexo a apresentar diversos esclarecimentos, respondidos pela empresa em 25/11/2009. Nada mais foi perguntado que demonstrasse intenção da busca da verdade. Em 14/12/2009 foi recebido o AI lavrado em 06/12/2009. Conclui que: “O que se depreende de tudo isso, é que o auto de Infração que ora se impugna, foi lavrado de forma abrupta, sem a busca da investigação que se faz necessária, sem exaurir todos os esforços na busca da compreensão dos fatos, evitando-se que a Autuada fosse penalizada indevidamente.”

Requer a realização de diligências com o objetivo de reavaliar a documentação apresentada à época para a fiscalização, revisar toda documentação e operações da Autuada e tudo mais que for julgado necessário para que finalmente fique comprovada a retidão dos seus procedimentos, se restar dúvida ao julgador administrativo.

Ao final da peça impugnatória conclui, pelo exposto, que demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, espera e requer seja acolhida a presente impugnação para o fim de assim ser decidido, cancelando-se o débito fiscal reclamado.

## Da Decisão da DRJ

A 7<sup>a</sup> Turma da DRJ/POA, em sessão de 18 de fevereiro de 2014, no acórdão nº 10-48.877 (fls. 316/328), julgou a impugnação improcedente, conforme ementa abaixo reproduzida (fl. 316):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

**EMPRÉSTIMO. NÃO COMPROVADO.**

O recebimento de numerário da empresa por sócio, a título de empréstimo sob a forma de contrato de mútuo não comprovado, configura remuneração sujeita à incidência da contribuição previdenciária.

**SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. SÓCIO COTISTA.**

É segurado obrigatório da Previdência Social, como contribuinte individual, o sócio cotista que recebe remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

**PERÍCIA. DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.**

Descabe a realização de diligência quando constarem do processo todos os elementos necessários à formação da convicção do julgador para a solução do litígio.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

## **Do Recurso Voluntário**

O contribuinte tomou ciência do acórdão por via postal em 25/04/2014 (AR de fl. 336 e pág. PDF 334) e interpôs recurso voluntário em 16/05/2014 (fls. 338/365 e págs. PDF 336/363), acompanhado de documentos (fls. 366/403 e págs. PDF 364/401), no qual repisa os argumentos da impugnação, alegando em síntese o que segue:

(...)

A autoridade fiscal desprezou a escrituração contábil da Recorrente quando registra os lançamentos relativos às contas "3522 — Crédito de Cotistas — Francisco José Bastos" e "8533 — Viagens e Estadias".

Reputando a contabilidade da contribuinte imprestável para a realização da auditoria fiscal, desconsiderou a contabilidade para promover o arbitramento da base de cálculo das contribuições previdenciárias, nos termos do art. 33 da Lei nº 8.212/91.

A Autoridade Fiscal desconsiderou os efeitos jurídicos e contábeis das operações escrituradas nessas duas contas, quais sejam, (i) os mútuos ao cotista (conta 3522) e (ii) os pagamentos de despesas de viagem (conta 8533), para considerá-los ambos os montantes remunerações de contribuinte individual, sujeitos à incidência da contribuição previdenciária.

A decisão de primeira instância manteve a exigência sob o fundamento de que não teria sido demonstrado pelo Recorrente que os valores cedidos a título de mútuo/adiantamento foram devidamente quitados.

Fato é que os valores cedidos foram sim devidamente quitados, e tal informação, de fácil e descomplicada obtenção e comprovação, teria sido fornecida à Autoridade Fiscal fosse ela especificamente solicitada da Recorrente.

A Recorrente é escritório de advocacia de grande renome na Bahia, com forte atuação na área empresarial, societária e imobiliária.

Conforme contrato social à fl. 281 dos autos, o sócio Francisco José Bastos detém 99% das quotas da sociedade.

Neste contexto, em que se trata da prestação de um serviço pessoal de advocacia e que a sociedade é detida em 99% por um único sócio, compete a ele, via de regra, a gestão do fluxo de caixa da sociedade, que, por sua vez, pela elevada receita, se dá sob várias formas e transações, todas elas lícitas e devidamente contabilizadas.

Dai que, conforme se observa nos livros razão juntados aos autos, há retiradas de lucros, adiantamentos e mútuos entre a Recorrente e o seu sócio, todas devidamente escrituradas e contabilizadas. E é natural que assim o seja, porque são transações rotineiras dentro de uma pessoa jurídica.

### **VIOPERAÇÃO DE MÚTUO E SUA REGULARIDADE FORMAL E SUBSTANCIAL**

A Autoridade Lançadora "declassificou" (*sic*) as operações de mútuo da Recorrente para o seu sócio Francisco José Bastos sob o argumento de que as TEDs da pessoa jurídica para o sócio não estavam autenticadas pela instituição bancária.

Os valores cedidos foram todos quitados e restituídos no exercício de 2008, fato que está devidamente escriturado, contabilizado, conforme cópias do Livro Razão anexas (Doc. n.º 1) e que ora reproduzimos abaixo, a saber:

Conta: 3522 - 1.2.1.03.0002 - Francisco Jose Bastos				
Saldo Anterior				
02/01/08 VLR DIST LUCRO A FRANCISCO JOSE BASTOS EXERCICIO 2007				
				4.266.639,01
N/EXERCICIO				
09/01/08 VLR REF DEV EMPRESTIMO FRANCISCO J BASTOS	0100-240	3.741.639,01	525.000,00	
23/01/08 VLR REF DEV EMPRESTIMO FRANCISCO J BASTOS	0100-44	75.000,00	450.000,00	
22/02/08 VLR REF DEV EMPRESTIMO FRANCISCO J BASTOS	0100-71	75.000,00	375.000,00	
	0200-115	75.000,00	300.000,00	
Responsável pela emissão deste relatório: A & C ASSESSORIA E CONSULTORIA CONTABIL LTDA				

F. Bastos Assessoria Jurídica - MATRIZ					Folha: 32
Razão Consolidado					Periodo: 01/01/08 a 31/12/08
Data	Historico	Chave	Debito	Credito	Saldo
25/03/08	VLR REF DEV EMPRESTIMO FRANCISCO J BASTOS	0300-203	75.000,00	225.000,00	
08/05/08	VLR REF DEV EMPRESTIMO FRANCISCO J BASTOS	0500-33	75.000,00	150.000,00	
24/07/08	VLR REF DEV EMPRESTIMO FRANCISCO J BASTOS	0700-104	75.000,00	75.000,00	
26/08/08	VLR REF DEV EMPRESTIMO FRANCISCO J BASTOS	0800-159	75.000,00	0,00	
	TOTAIS		0,00	4.266.639,01	0,00

Como se observa das folhas do livro Razão acima reproduzidas e das cópias anexas, os valores cedidos foram devida e totalmente quitados em 26/08/2008. Tivesse a fiscalização solicitado, teria a Recorrente apontado tal ocorrência, que é fundamental para o deslinde do feito. Por fim, na mesma toada, o contrato de mútuo (Doc. n.º 2, anexo), que já foi fornecido pela Recorrente e que tampouco foi levado em conta pela Autoridade Fiscal, reitera a natureza da transação conforme lançamentos já presentes na contabilidade da empresa. Relevantes são os itens de prazo e dever de quitação, como já apontados pela decisão recorrida, abaixo reproduzidos:

**DO OBJETO DO CONTRATO**

**Cláusula 1<sup>a</sup>.** O presente contrato tem como objeto, a transferência de recursos da MUTUANTE para MUTUÁRIA até o limite de R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais), que serão disponibilizados em parcelas previamente solicitadas pela MUTUÁRIA.

**DO PAGAMENTO E DO VENCIMENTO**

**Cláusula 2<sup>a</sup>.** A MUTUÁRIA poderá fazer pagamentos parciais a MUTUANTE, ficando desde já ajustado que o saldo devedor por ventura existente deverá integralmente restituído até 31 de dezembro de 2008.

Ademais, não se justifica a exigência da Autoridade Fiscal, de que seria necessário registro público do contrato, tratando-se de instrumento particular entre sócio e sociedade. Decerto, sobre a lei não exigir tal formalidade, a Receita Federal do Brasil, no nível de burocracia e perda de competitividade em que o país se encontra, exigir de todo contribuinte brasileiro tal formalidade para uma transação trivial, beira o despropósito.

(...)

**V.iiAS DESPESAS DE VIAGEM REALIZADAS NO EXERCÍCIO DA ATIVIDADE DA PESSOA JURÍDICA**

No caso das despesas com viagem a Autoridade Lançadora sequer se deu ao trabalho de dar uma justificativa.

Na mesma esteira, reiterando a idoneidade dos lançamentos contábeis, constam dos autos nas fls. 128/147 dos autos uma plethora de documentos fornecidos pela Recorrente referente a tais lançamentos, desde vouchers de viagens, passando por boletos bancários da agência, comprovantes de depósito, dentre outros.

Restam exaustivamente demonstrados os gastos com viagens, todos gastos realizados em prol da Recorrente e no exercício da sua atividade social, não pairando qualquer indício a infirmar a conduta do contribuinte na espécie, que é corroborada por provas, seja da sua contabilidade, seja dos documentos apresentados.

A Recorrente admite apenas que houve pagamento de cartão de crédito do sócio, lançado nesta conta, e que se a fiscalização entender que deva incidir contribuição previdenciária, que assim seja.

Ademais, sobre não haver nenhum elemento que justifique a "desclassificação" dos lançamentos desta conta ou faça sobre eles incidir contribuição previdenciária, em nenhum momento a Autoridade Fiscal produziu qualquer prova ou sequer forneceu qualquer fundamento para desconsiderar a escrituração contábil da Recorrente, o que impõe o cancelamento (sic) da lavratura; o que desde logo se requer.

**VI. DA DESCONSIDERAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DA RECORRENTE: O ÔNUS DA PROVA DO FISCO**

A Recorrente já demonstrou supra que todas as operações foram legítimas, devidamente registradas e amparadas por contabilização idônea e documentação idem.

Sobre as circunstâncias de fato infirmarem o Auto de Infração, impõe-se afirmar, em qualquer hipótese, que a desconsideração de atos e negócios jurídicos não é um estalar

de dedos, mas instrumento excepcional, que, já consolidou a prática tributária, requer amparo em provas efetivas que infirmem as transações escrituradas pelo contribuinte, o que em hipótese ocorreu na espécie.

De fato a Autoridade Fiscal se baseou, desde sempre, na efetivação da pretensão fiscal, em seu juízo subjetivo, julgando "deficiente" ou "insuficiente" a documentação do contribuinte. Sem que em momento algum tivesse feito solicitações adicionais ou específicas de documentos, valeu-se pura e simplesmente da presunção de veracidade do ato administrativo para levar a cabo um lançamento que confronta toda a contabilidade e toda a documentação do contribuinte com base em mero "achismo". E a própria decisão combatida o reconhece, quando pretende eximir a lavratura do dever de efetivamente fazer prova da tese que empunha (...).

(...) a decisão combatida apenas confirma: em nenhum momento a Autoridade Fiscal reuniu prova de que tenha havido fraude ou simulação nas transações objeto da lavratura. E quando a decisão combatida se refere a "negativa geral do sujeito passivo" está incorrendo em grave injustiça com a realidade dos autos, na medida em que o contribuinte, este sim, tem, nos autos, robusto acervo probatório a seu favor, composto pelos documentos juntados aos autos e sua ampla e idônea contabilidade.

Efetivamente, a contabilidade regular faz prova a favor do particular, nos termos do art. 378 do Código de Processo Civil, que o CARF tem aplicado reiteradamente. Neste diapasão, deve o Fisco, mercê dos princípios da repartição de competências tributárias, do fato gerador e da autonomia privada, atribuir a fé e eficácia, aos atos e negócios jurídicos do particular, que lhe são inerentes.

(...)

Ora, sobre não se poder exigir tributo com base em presunção e ser necessário instruir-se o ato de lançamento com os elementos de prova necessário ao suporte da pretensão fiscal, mais precária ainda é a lavratura quando, além de não conter ela própria provas do suporte fático do crédito tributário que exige, é confrontada com vasto acervo probatório em sentido contrário, como demonstrado exaustivamente ao longo da presente e nos autos do PAF, composto de vasto acervo probatório aportado pela Recorrente.

(...)

Como se vê, é do Fisco o *ônus probandi* relativamente à desconsideração de atos e negócios jurídicos do contribuinte. Maior ainda é o ônus quando, como no caso *sub oculi*, é absolutamente idônea e exaustiva a contabilidade do contribuinte, que, inclusive, sobre estar respaldada por documentos, **foi ela própria utilizada pela Autoridade Fiscal para construir a base de cálculo do ato de lançamento.**

Por fim, relevante afirmar, não se sustenta ainda a tese de uma vontade simulada também porque **não houve qualquer proveito quanto a possível redução de tributo, já que o sócio pode sempre promover retiradas de lucros isentas de tributos, de modo a não configurar o contrato de mútuo qualquer oportunidade de sonegação ou evasão.**

Militam, portanto, todas as circunstâncias dos autos e as normas jurídicas incidentes, contra a tese da lavratura eem (*sic*) prol do seu cancelamento, dever de Justiça ao qual a Recorrente clama este Colendo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

O presente recurso compôs lote de processos sorteado para esta relatora.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Débora Fófano dos Santos, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Em apertada síntese, são os seguintes os pontos de insurgência do contribuinte:

- O fisco desconsiderou a contabilidade para promover o arbitramento da base de cálculo das contribuições previdenciárias.
- Houve a "desclassificação" das operações de mútuo da Recorrente para o seu sócio Francisco José Bastos sob o argumento de que as TEDs da pessoa jurídica para o sócio não estavam autenticadas pela instituição bancária e não foram considerados os contratos de mútuo apresentados.
- Não há nenhum elemento que justifique a "desclassificação" dos lançamentos ou faça sobre eles incidir contribuição previdenciária sobre despesas de viagem realizadas pelo sócio no exercício da atividade da pessoa jurídica, em razão de que em nenhum momento a Autoridade Fiscal produziu qualquer prova ou sequer forneceu qualquer fundamento para desconsiderar a escrituração contábil da Recorrente e
- É ônus de prova do fisco a desconsideração da escrituração contábil da Recorrente.

Inicialmente convém ressaltar que, conforme relatado pela autoridade julgadora de primeira instância, a matéria em litígio nos presentes autos se refere exclusivamente aos fatos geradores de contribuição previdenciária decorrentes de valores pagos ao sócio Francisco José Bastos a título de empréstimos, registrados na contabilidade como adiantamentos, objeto do levantamento “SQT SÓCIO QUOTISTA NA CONTABILIDADE”.

Assim, cumpre consignar que em virtude do tópico “V.ii AS DESPESAS DE VIAGEM REALIZADAS NO EXERCÍCIO DA ATIVIDADE DA PESSOA JURÍDICA” ter sido acrescentado pelo contribuinte em suas razões, apenas no recurso voluntário, não será conhecido, por ofensa ao disposto nos artigos 16, 17 e 33 do Decreto nº 70.235 de 6 de março de 1972<sup>1</sup>, por configurar verdadeira inovação à lide.

---

<sup>1</sup> Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;  
II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportunamente, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

A decisão recorrida manteve o lançamento, rechaçando os argumentos do contribuinte sob os seguintes fundamentos (fls. 322/327):

(...)

#### **Da desconsideração da documentação apresentada**

Segundo foi relatado pelo juízo *a quo*, o contribuinte foi regularmente intimado a esclarecer e apresentar documentos acerca da natureza dos adiantamentos lançados na conta 3522 – Francisco José Bastos. Em resposta apresentada alegou tratar-se de empréstimos indevidamente contabilizados na conta do sócio, nas datas de 16/05/2005, 23/05/2005, 20/06/2005 e 24/10/2005, apresentando formulário de “Transferência de Valores entre Contas”, que não foram aceitos pela fiscalização.

Quanto as operações realizadas via internet (TED’s), não se tratam de comprovantes da operação de transferência, mas de formulários de “Transferência de Valores entre Contas” do Banco Itaú, que apresentam data e assinatura manuais, indicando como cliente (debitado) “F BASTOS ASSESSORIA JURÍDICA” e beneficiário (creditado) “ARAGUAIA CENTRAIS ELÉTRICAS SA”.

Desse modo, para que tais documentos tivessem força probante deveriam vir acompanhados do documento que efetivou a correspondente transação bancária (transferência eletrônica).

Além disso, a incorreção alegada poderia ser comprovada mediante o registro da operação contábil que promoveu a saída do numerário da conta própria e o estorno do valor creditado indevidamente ao sócio.

Em relação as valores constantes dos registros contábeis apresentados em favor do sócio Francisco José Bastos, como adiantamentos, pagos a título de empréstimos, não houve a devida comprovação da quitação pelos seus valores nominais, nem de vencimentos estabelecidos.

#### **Da Desclassificação da Contabilidade**

A empresa teve oportunidade de comprovar a natureza dos valores registrados a título de empréstimos na conta do sócio, tanto por meio do Termo de Intimação nº 02 como em sede de impugnação e não o fez satisfatoriamente.

A presunção de legitimidade do ato administrativo não tem o condão de inverter o ônus probatório, mas não se pode aceitar que a negativa geral do sujeito passivo, com apresentação deficiente de documentos, fato constitutivo do lançamento tributário, possa debilitar o procedimento fiscal.

(...) a autoridade lançadora, a partir da constatação da existência de valores registrados na conta do sócio Francisco José Bastos como adiantamentos, pagos a título de empréstimos e diante da ausência de justificação de sua natureza/quitação mediante documentação hábil, apurou as contribuições previdenciárias devidas. Desta forma, ao se deparar com a ocorrência do fato gerador, caracterizado como

---

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)  
c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

(...)

Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

pagamentos de verbas de natureza remuneratória, a autoridade fiscal agiu dentro de sua competência funcional e lavrou o presente auto de infração.

(...)

Diz-se aferição a todo o procedimento tendente a verificar a existência ou não de fatos geradores das contribuições devidas. Tal aferição será direta quando a fiscalização dispuser de todos os meios para apurar ou não as contribuições auditadas, e será indireta quando os documentos apresentados não merecerem fé, ou quando houver deficiência ou recusa na apresentação de elementos por parte da empresa.

Frise-se, por óbvio, que o que se arbitra é a base de cálculo da contribuição devida, uma vez que a situação imponível – fato gerador – é inequívoca. No caso ora em exame, verifica-se que, apesar da autoridade lançadora consignar no item 11 do Relatório Fiscal, ter aplicado o procedimento de aferição indireta, previsto no parágrafo 6º do artigo 33, da Lei nº 8.212/91, questionado pela impugnante, valeu-se dos valores registrados na conta 3522 - Crédito de Cotistas Francisco José Bastos, na apuração das bases de cálculo das contribuições devidas.

Veja-se, assim, que não obstante serem insuficientes as alegações e documentos apresentados pela empresa para justificar como empréstimos os valores registrados como “Crédito de Cotistas Francisco José Bastos”, na conta 3522, os registros contábeis se mostraram hábeis para a comprovação das irregularidades apontadas pela autoridade lançadora. Portanto, a contestada desclassificação da contabilidade ocorreu em relação à alegada natureza “de empréstimo” dos valores registrados contabilmente, na conta 3522, procedimento fiscal perfeitamente cabível em razão da empresa não ter logrado comprovar que se tratava, efetivamente, de valores pagos a título de empréstimos.

Não se pode esquecer que a impugnante, ao mesmo tempo que não admite que os valores lançados na conta 3522 sejam considerados base de cálculo da contribuição previdenciária, admite que há documentos que foram lançados na contabilidade por mero equívoco, como no caso das “Remessas de empréstimos contabilizados indevidamente em nome de Francisco José Bastos conforme TED...”.

Nesse contexto importa aduzir que os registros contábeis devem ser lavrados com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos contábeis. Na situação em apreço, a falta de justificativas por meio de documentação hábil e idônea, em relação aos valores recebidos pelo sócio a título de empréstimos, registrados contabilmente na conta (sic) **conta 3522 - Crédito de Cotistas Francisco José Bastos**, levou a fiscalização a considerá-los como remuneração paga ao sócio pela empresa, fato gerador de contribuição previdenciária.

(...)

#### **Da não incidência da contribuição previdenciária operações de mútuo**

Na seqüência, a impugnante afirma que considerar “estes empréstimos como prestação de serviço é atentatório à legalidade dos contratos de mútuo, instrumentos jurídicos amplamente utilizados e assegurados na Legislação Pátria”.

Nesse ponto, destaca-se que não foram apresentados pela impugnante “Contratos de Mútuo”, apesar de indicados como anexos à peça impugnatória. Também é de se ver que para os empréstimos obtidos através de contrato de mútuo terem validade jurídica perante terceiros, no caso a Receita Federal do Brasil, faz-se necessário que o contrato esteja registrado no registro público nos termos do artigo 221 da Lei nº 10.406/2002 – Código Civil. E, no caso em tela, sequer há prova da existência destes contratos.

Portanto, a alegação de que os valores ora questionados decorrem de operações de empréstimos de mútuo, não encontra fundamento nos autos.

Conseqüentemente, afastada a hipótese de mútuo, é correto o procedimento da fiscalização em considerar os recursos ditos provenientes dessa operação

como remuneração recebida da empresa pelo sócio Francisco José Bastos, visto que não se vislumbra outra situação. O recebimento de numerário da empresa por sócio, a título de empréstimo sob a forma de contrato de mútuo não comprovado, configura pagamento de remuneração, o qual se sujeita à incidência da contribuição previdenciária.

Ainda, com relação às assertivas da impugnante no sentido de que a fiscalização deve produzir prova no intuito de comprovar que se trata de remuneração e não de empréstimo para sócio, tem-se que é função do Fisco, entre outras, comprovar a existência do fato gerador da contribuição lançada, o que foi feito no procedimento fiscal efetuado, conforme já referido no voto.

Entretanto, a comprovação de que tais valores tiveram origem em empréstimos efetuados pelo sócio à empresa coube à interessada, que não obteve êxito, pois não apresentou meios suficientes de prova quanto à efetiva existência da operação de empréstimo (mútuo), bem como quanto a lançamentos contábeis registrados indevidamente na conta do sócio (remessa valores de empresa ligada conf. TED), conforme alegado.

Por comprovação, entende-se a apresentação de documentação que possa identificar a fonte/natureza do crédito, o seu valor, e, principalmente, que demonstre, de forma inequívoca, a que título o beneficiário recebeu aquele valor, de modo a poder identificar a natureza da transação, se tributável ou não. Considerando que não restou caracterizada a ocorrência de empréstimos financeiros a título de mútuo, em decorrência da precariedade dos documentos e argumentos apresentados pela impugnante, há que se considerar os valores registrados na contabilidade da empresa como remuneração do sócio.

(...)

Extrai-se da reprodução acima, não assistir razão os argumentos do Recorrente, uma vez que regularmente intimado a esclarecer e comprovar a natureza de pagamentos efetuados ao sócio da empresa, informou tratar-se de empréstimos.

Desse modo, diante da não comprovação mediante a apresentação de documentação hábil e idônea dos alegados empréstimos, a fiscalização, com base na aferição indireta, arbitrou a base de cálculo das contribuições previdenciárias devidas sobre os pagamentos efetuados, uma vez que a situação imponível (fato gerador) é inequívoca, utilizando-se para tanto dos valores registrados na conta 3522 – Crédito de Cotista Francisco José Bastos, registros esses que se mostraram hábeis para a comprovação das irregularidades apontadas.

O fundamento da aferição indireta aplicável ao caso em análise encontra-se no artigo 33, § 3º e 6º da Lei nº 8.212 de 1991, segundo os quais:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas,

por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

A despeito da alegação do Recorrente de que o fisco realizou a desconsideração dos contratos de mútuo deverá ser afastada, pois não houve essa desconsideração e sim a aplicação de que as convenções particulares são ineficazes perante o Fisco, consoante disposição contida no artigo 123 do CTN, que trata sobre a inoponibilidade das convenções privadas contra a entidade lançadora do tributo, c/c os artigos 221 e 228 do Código Civil, que estabelecerem a ineficácia do instrumento particular, em relação a terceiros, inclusive o Fisco, antes de registrado no registro público.

Nesse passo, cabia ao Recorrente comprovar por meio da apresentação de documentos hábeis e idôneos que os valores dos empréstimos foram efetivamente devolvidos, uma vez que as cópias dos livros Razão não demonstra, por si só, a efetiva devolução dos numerários. Essas cópias anexadas não são elementos probatórios capazes de lastrear a efetividade do ingresso do numerário proveniente do sócio na conta “Caixa” do Recorrente, pois deve haver correspondência entre o registro contábil e a documentação respectiva que lhe der suporte, ou seja, o registro contábil deve estar espelhado e acompanhado do seu documento correspondente.

Mesmo havendo o registro contábil sinalizando a restituição do empréstimo pelo sócio, não houve a comprovação, por meio de documento hábil e idôneo, da efetiva devolução do dinheiro pelo sócio, tais como: comprovante do saque bancário do sócio, cópias de cheques emitidos pelo sócio, depósito ou transferência bancária constando o nome do sócio, cópia do extrato da conta corrente ou outro meio hábil e idôneo admitido em direito da efetiva transferência dos recursos pelo sócio, coincidente em datas e valores.

Em outras palavras, o 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 artigo 586<sup>2</sup> do Código Civil, ao estabelecer que o mutuário deverá restituir ao mutuante o que recebeu do mesmo gênero, qualidade e quantidade.

Nesse sentido, a devolução do empréstimo concedido ao sócio deveria ter sido realizada em dinheiro na “Conta Caixa” e devidamente materializado por meio de documento idôneo, fato este não comprovado. Tal entendimento está em conformidade com a disposição contida no artigo 226 do Código Civil<sup>3</sup>, que estabelece 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, sobre a qual incide a contribuição previdenciária, a teor do artigo 28, inciso III da Lei 8.212 de 1991<sup>4</sup>.

<sup>2</sup> 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.

<sup>3</sup> Art. 226. Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.

Parágrafo único. A prova resultante dos livros e fichas não é bastante nos casos em que a lei exige escritura pública, ou escrito particular revestido de requisitos especiais, e pode ser ilidida pela comprovação da falsidade ou inexatidão dos lançamentos.

<sup>4</sup> Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

Cumpre observar, por derradeiro, que nos termos da legislação vigente acima referida, era ônus exclusivo do Recorrente a apresentação de elementos hábeis e idôneos para afastar o lançamento por aferição indireta.

Do exposto, não merece reparo o acórdão recorrido

### **Conclusão**

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, vota-se em não conhecer em parte do recurso voluntário, por este tratar de temas estranhos ao litígio administrativo instaurado com a impugnação ao lançamento e, na parte conhecida, em negar-lhe provimento.

Débora Fófano dos Santos

---

(...)

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).