



<b>Processo nº</b>	13603.002169/2007-31
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2402-009.265 – 2<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 4<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	1 de dezembro de 2020
<b>Recorrente</b>	CONCRETA SERVIÇOS DE VIGILÂNCIA LTDA.
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/07/2003 a 31/12/2005

RECURSO VOLUNTÁRIO. CONHECIMENTO. ALEGAÇÕES. PREQUESTIONAMENTO. IMPUGNAÇÃO.

O conhecimento das alegações trazidas no recuso voluntário exige o seu prequestionamento em sede de impugnação.

REMUNERAÇÃO. NATUREZA DA VERBA. CONTRATO DE MÚTUO.

As operações de mútuo, para serem opostas ao Fisco, requerem o registro do instrumento de manifestação de vontades. Operações de mútuo entre partes relacionadas, especialmente entre pessoa jurídica e respectivos sócios, requerem formalidades mínimas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Denny Medeiros da Silveira (Presidente), Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Luís Henrique Dias Lima, Márcio Augusto Sekeff Sallem, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Renata Toratti Cassini.

### **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário em face da decisão (fls. 361 a 369), que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito constituído por meio da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito nº 37.028.913-7 (fls. 2 a 21), emitido em 14/12/2006, no valor total de R\$

240.365,91, referente às contribuições previdenciárias, parte da empresa, incidentes sobre remuneração pagas a segurados contribuintes individuais no período de 07/2003 a 12/2005.

A DRJ julgou a impugnação improcedente nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2003 a 31/12/2005

CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO. PAGAMENTOS A CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. RETIRADA *PRO LABORE*. SALÁRIOS INDIRETOS.

São devidas contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a contribuintes individuais, retiradas pró-labore, inclusive na forma de benefícios indiretos, como, por exemplo, contas de aluguéis, condomínios, telefone, água, luz etc., de responsabilidade dos sócios cotistas.

Lançamento Procedente

A contribuinte foi cientificada da decisão em 02/06/2008 (fl. 371) e apresentou recurso voluntário em 1º/07/2008 (fls. 380 a 388) sustentando: a) preliminar de nulidade do lançamento e; b) no mérito, que os valores tidos como omissos referem-se a contrato de mutuo.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Relatora.

### Da admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo, no entanto, dele conheço em parte, nos termos da fundamentação abaixo.

### Das alegações recursais

#### 1. Alegação de Nulidade do Lançamento

A recorrente sustenta a nulidade do lançamento por ter incluído na base de cálculo das contribuições previdenciárias os valores pagos a título de ajuda de custo à sócia Júnia Cristina de Souza Marques.

Nos termos do art. 16, III, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 - PAF, a impugnação mencionará os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

Necessário ao conhecimento do recurso, o requisito do prequestionamento estará preenchido se as alegações constantes do voluntário foram suscitadas na impugnação, em vista da ocorrência da preclusão processual, nos termos do art. 17 do PAF:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

A matéria atinente à inclusão ter incluído na base de cálculo das contribuições previdenciárias de valores pagos a título de ajuda de custo à sócia Júnia Cristina de Souza Marques, não foi alegada na impugnação e não se trata de matéria de ordem pública possível de

ser conhecida de ofício. A impugnação da recorrente estabeleceu os limites da lide e balizou, em função disto, a matéria devolvida para conhecimento deste Conselho.

Nesse sentido é o entendimento do CARF:

ARGUMENTOS DE DEFESA. EFEITO DEVOLUTIVO. INOVAÇÃO EM SEDE DE RECURSO. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO. O efeito devolutivo do recurso somente pode dizer respeito àquilo que foi decidido pelo órgão “*a quo*” que, por conseguinte, poderá ser objeto de revisão pelo órgão “*ad quem*”. O que não foi “decidido” porque sequer foi impugnado, não pode ser objeto de apreciação em sede de recurso. (Acórdão nº 2402-008.776, Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção, Relatora Conselheira Renata Toratti Cassini, Sessão de 04/08/2020, Publicado 21/09/2020).

Com o manejo do recurso voluntário, a parte impugna a decisão da DRJ e provoca o reexame da causa pelo órgão administrativo de segundo grau, almejando a sua reforma total ou parcial.

No sistema brasileiro – seja em âmbito administrativo ou judicial –, a finalidade do recurso é única, qual seja, devolver ao órgão de segunda instância o conhecimento das mesmas questões suscitadas e discutidas no juízo de primeiro grau. Justamente por isso é inadmissível, em grau de recurso, modificar a decisão de primeiro grau baseada em novos fundamentos que não foram objeto da defesa – e que, por óbvio, sequer foram discutidos na origem.

Do cotejo analítico das razões deduzidas em primeira e em segunda instância, afigura-se evidente a inovação recursal, não merecendo, por esta razão, ser o pleito da recorrente, nesse ponto, apreciado por este Conselho.

Assim, o recurso não deve ser conhecido nesse ponto, por tratar-se de matéria preclusa na esfera processual administrativa.

## 2. Da base de cálculo das contribuições previdenciárias

A recorrente sustenta que os incluídos no lançamento como base de cálculo das contribuições previdenciárias se referem a empréstimo de mútuo e despesas pessoais dos sócios, e não são *pro-labores*.

A Constituição Federal prevê a instituição de contribuições sociais a serem pagas pelo trabalhador e demais segurados da previdência social e pelo empregador, empresa ou entidade a ela equiparada; incidindo sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício – arts. 149 e 195.

No plano infraconstitucional, a Lei nº 8.212, de 24/07/1991, instituiu as contribuições à seguridade social a cargo do empregado e do trabalhador avulso com alíquotas de 8%, 9% ou 11% (art. 20); e a cargo do contribuinte individual e facultativo com alíquota de 20% (art. 21) - ambas sobre o salário-de-contribuição.

Outrossim, instituiu as contribuições a cargo da **empresa com alíquota de 20%** sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais, que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial; e para o **financiamento dos benefícios previstos nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213/91 e aqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos**

ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos, tendo alíquotas de 1%, 2% ou 3% (art. 22).

A empresa, portanto, é obrigada a recolher as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais.

Do art. 195, I, a, da Constituição Federal extrai-se que **apenas os rendimentos do trabalho** podem servir de base de cálculo para as contribuições sob comento<sup>1</sup>. Cabe, então, perquirir a natureza jurídica da verba paga para concluir pela composição, ou não, da base de cálculo da exação.

O art. 28 da Lei nº 8.212/91 aponta a composição do salário-de-contribuição:

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

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

II - para o empregado doméstico: a remuneração registrada na Carteira de Trabalho e Previdência Social, observadas as normas a serem estabelecidas em regulamento para comprovação do vínculo empregatício e do valor da remuneração;

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;

IV - para o segurado facultativo: o valor por ele declarado, observado o limite máximo a que se refere o § 5º.

É certo que a lei não exige formalidade especial para o contrato de mútuo. Porém, tratando-se de matéria de prova, o ônus de demonstrar de maneira convincente a existência do mútuo pertence a quem alega tal fato, no caso o recorrente.

Nos termos do art. 373 do CPC, o ônus da prova incumbe àquele que alega:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Sobre os contratos de mútuo, assim dispõe o Código Civil:

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>1</sup> Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

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

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

Por meio do contrato escrito do mútuo é possível verificar: o prazo, os valores envolvidos, as datas que serão disponibilizados os valores emprestados ao mutuário, a comprovação da quitação do empréstimo e os juros envolvidos no contrato.

Assim, conforme jurisprudência estabelecida no âmbito do CARF<sup>2</sup>, para comprovar o contrato de mútuo, é imprescindível que alguns requisitos sejam cumpridos:

1. Comprovante do efetivo ingresso do numerário no patrimônio do contribuinte;
2. A informação da dívida deve constar na declaração de rendimentos;
3. Demonstração de que o mutuário possui recursos suficientes para respaldar o empréstimo;
4. A devolução dos valores envolvidos;
5. Registro público para que o contrato seja oposto a terceiros (mormente quando este terceiro é a Fazenda Pública e a finalidade é a comprovação de operação sobre a qual não incide tributo).

O último requisito – o registro público do contrato – é extraído da redação do art. 221 do Código Civil, que assim dispõe:

Art. 221. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor;, mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.

Todavia, de fato a jurisprudência desse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais flexibiliza a necessidade de registro público do contrato de mútuo quando por outros meios é possível verificar a verossimilhança das informações.

Não basta, para comprovar a origem dos valores depositados, declinar a pessoa do depositante e/ou apresentar justificativas desacompanhadas de documentação comprobatória dos

---

<sup>2</sup> ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. DINHEIRO EM ESPÉCIE.

(...)

IRPF. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. COMPROVAÇÃO DE ORIGEM EMPRÉSTIMOS.

A comprovação de empréstimo exige provas específicas, não bastando a apenas a juntada de contratos particulares. Para essa comprovação é imprescindível que: (1) seja apresentado o contrato de mútuo assinado pelas partes; (2) o empréstimo tenha sido informado tempestivamente na declaração de ajuste; (3) o mutuante tenha disponibilidade financeira; e (4) esteja evidenciada a transferência do numerário entre credor e devedor (na tomada do empréstimo), com indicação de valor e data coincidentes como previsto no contrato firmado e o pagamento do mutuário para mutuante no vencimento do contrato.

(Acórdão n.º 2401-007.231, Relator Conselheiro Cleberson Alex Friess, Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção, Data da Sessão 3/12/2019) (grifei).

CONTRATO DE MUTUO. CONDIÇÕES DE VALIDADE.

Para que seja comprovada a relação obrigacional estabelecida em um contrato de mútuo é necessário que esse contrato esteja amparado em determinadas condições que atestem a sua efetividade, dentre elas a existência de contrato escrito com definição do valor mutuado e da data da sua disponibilidade, previsão de cobrança de juros e de prazo de vencimento do mútuo e prova do pagamento dos juros e da quitação do valor do empréstimo, pelo mutuário, ao final do contrato. Contratos meramente verbais desprovidos de elementos probatórios não possuem validade frente à administração tributária.

(...)

(Acórdão n.º 2202-004.891, Relator Conselheiro Cleberson Alex Friess, Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção, Data da Sessão 3/12/2019) (grifei).

fatatos, eis que a comprovação a que se refere a lei deve ser entendida como a explicitação do negócio jurídico ou do fato que motivou o depósito, além, obviamente, da pessoa do depositante.

Por comprovação de origem, aqui, há de se entender a apresentação de documentação hábil e idônea que possa identificar não só a fonte (procedência) do crédito, mas também a natureza do recebimento, a que título o beneficiário recebeu aquele valor, de modo a poder ser identificada a natureza da transação, se tributável ou não.

O Relatório Fiscal (fls. 39 a 45) explica que, da análise dos livros razões, no período de 2003 a 2005, constatou-se que a empresa remunerou mediante lançamentos mensais e sucessivos em contas do ativo circulante:

Conta 00114 - Devedores diversos - ano de 2003;  
Conta 12103 - Crédito de diretores - ano de 2004;  
Conta 00125 - Júnia Cristina de Souza Marques - ano de 2005; e  
Conta 00440 - Devedores diversos - ano de 2005.

A DRJ manteve o lançamento sob o fundamento de que a empresa não comprovou que os pagamentos referem-se a despesas necessárias à administração da empresa e não houve a apresentação de qualquer contrato de mútuo.

No processo administrativo fiscal, tal qual no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, *in casu*, do recorrente.

A autoridade fiscal se desincumbiu do ônus de comprovar a ocorrência do fato gerador do tributo, restando ao contribuinte demonstrar que os pagamentos concedidos aos seus segurados não possuem natureza remuneratória, o que não se vislumbra no caso.

Operações de mútuo entre partes relacionadas, especialmente entre pessoa jurídica e respectivos sócios, requerem formalidades mínimas. A ausência de cláusula de devolução do valor mutuado e a falta de comprovação do pagamento do empréstimo descaracterizam a operação de mútuo.

Portanto, sem razão a recorrente.

### **Conclusão**

Dante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira